Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 24

Besteuerung von Einkommen

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Dr. Iris Ebling
Präsidentin
des Bundesfinanzhofs
München

2001

Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Iris Ebling (Hrsg.)
Besteuerung von Einkommen

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 24 (2001), S. …

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling. – Köln: O. Schmidt, 2001
(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; Bd. 24)
ISBN 3-504-62024-2

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
e-mail: info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

© 2001 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

Prof. Dr. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Universität Heidelberg

Der Auftrag zur Erneuerung des Einkommensteuerrechts – Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas – 1

I. 25 Jahre Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft 1
II. Ständiger Überprüfungsbedarf 2
III. Gesetzesgebundenheit und Gesetzgebungskunst 4
IV. Aktueller Erneuerungsbedarf 5

Prof. Dr. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Universität Heidelberg

Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer 9

I. Bewährungsprobe des Grundrechtsschutzes 10
II. Steuerzugriff und Staatsverfassung 11
III. Rechtfertigung der Einkommensteuer 14
IV. Gesetzgeberische Grundentscheidung und folgerichtige Umsetzung . 19
V. Die Anwendung des Einkommensteuergesetzes in eigenständiger Folgerichtigkeit 26

Prof. Dr. Joachim Wieland, LL.M., Universität Bielefeld

Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen 29

I. Das Problem 29
II. Die traditionelle Verfassungsrechtsprechung 31
III. Die Gegenpositionen der Literatur 32
IV. Die neuere Rechtsprechung des Zweiten Senats 37
V. Der gegenwärtige Meinungsstand 37
VI. Die Dogmatik des Grundrechtschutzes vor Besteuerung 38
VII. Die Konstitutionalisierung des Steuerrechts 44
VIII. Schluß 46

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

Seite

Prof. Dr. Joachim Lang, Universität zu Köln

Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen . . . 49

I. Einführung . . . 50
II. Allgemeine Prinzipien der Besteuerung von Einkommen . . . 55
III. Prinzipien und Systeme der Besteuerung von investierten Einkommen 73
IV. Besteuerung konsumierbarer Einkommen . . . 115
V. Systematische Zuordnung von Annexsteuern (Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) und kommunalen Realsteuern . . . 123
VI. Resümee und Thesen . . . 128
Diskussion . . . 134

Dr. Johanna Hey, Köln

Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität . . . 155

I. Einleitung . . . 156
II. Grundlagen eines Gebots der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung . . . 157
III. Konkurrierende Prinzipien; Rechtfertigung einer nicht neutralen Besteuerung . . . 174
IV. Zwischenergebnis: Rechtsform*gerechtigkeit* als verfassungsrechtlicher Maßstab der Besteuerung von Unternehmensgewinnen . . . 180
V. Faktoren der Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform 2000 . . . 181
VI. Zusammenfassende Bewertung der Unternehmenssteuerreform 2000 im Hinblick auf das Kriterium der Rechtsformneutralität . . . 209
VII. Wege zur Verwirklichung von Rechtsformneutralität . . . 212
VIII. Zusammenfassende Thesen . . . 221

Prof. Dr. Harald Schaumburg, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn

Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des Europäischen und Internationalen Steuerrechts . 225

I. Steuerrechtliche Internationalisierungsdefizite . . . 225
II. Vorgaben des europäischen und internationalen Steuerrechts . . . 227
III. Vollzugsdefizite . . . 242
IV. Ausblick . . . 285
Diskussion . . . 285

Seite

Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Universität Münster

Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz? 301

I. Fragestellung und Gang der Untersuchung 302
II. Bestandsaufnahme – Zum gegenwärtigen Stand des Maßgeblichkeitsprinzips 303
III. Kritik am Maßgeblichkeitsprinzips 305
IV. Bausteine eines eigenständigen Steuerbilanzrechts 307
V. Resümee 328

Dr. Thomas Stapperfend, Richter am Finanzgericht, Cottbus

Verluste im Einkommensteuerrecht 329

I. Einleitung 330
II. Hintergrund der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG 331
III. Wirkung der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG 333
IV. Beurteilung der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG 352
V. Zusammenwirken des § 2 Abs. 3 EStG mit anderen Vorschriften . . . 373
VI. Fazit 381

Prof. Dr. Lerke Osterloh, Richterin des Bundesverfassungsgerichts, Universität Frankfurt am Main

Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht 383

I. Einführung: Begriffe, Problemfelder, Fragestellungen 383
II. Entwicklung, Bestand, Typen von Lenkungsnormen im EStG 389
III. Verfassungsrechtliche Maßstäbe 395
IV. Ausgewählte Einzelfragen 402
V. Fazit 404
Diskussion 405

Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler, Richter am Bundesfinanzhof, München

Besteuerung von Ehe und Familie 417

I. Ehegatten- und Familienbesteuerung: 44 Jahre auf der Suche nach der „richtigen" Bemessungsgrundlage 418
II. Besteuerung der intakten und der gescheiterten Ehe 435

Seite

III. Klassische Familienbesteuerung als „Kinderlastenausgleich“ 444
IV. Integrationsmodelle einer gleichheits- und leistungsgerechten Familienbesteuerung 457
V. Perspektiven einer verfassungsgemäßen Ehegatten- und Familienbesteuerung 462

Prof. Dr. Peter Fischer, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

Altersvorsorge und Altersbezüge 463

I. Einleitung – ein steuerrechtlicher Problemstau 464
II. Zur Einführung: Fallgruppen 466
III. Das „einfachrechtliche“ Koordinatensystem 471
IV. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen einer Besteuerung von Altersbezügen 478
V. Besteuerung von Sozialversicherungsrenten – Grundlagen 481
VI. Exkurs: Steuerfragen der betrieblichen Altersversorgung 485
VII. Die Besteuerung der Sozialversicherungsrenten – Reformüberlegungen 488
VIII. Reformziele 495
IX. Vorsorgeaufwendungen 501
X. Ausblick 506
Diskussion 506

Dr. Iris Ebling, Präsidentin des Bundesfinanzhofs, München

Resümee 521

I. Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer 521
II. Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen . . 523
III. Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen 526
IV. Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität . 528
V. Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des europäischen und internationalen Steuerrechts 529
VI. Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz? 531
VII. Verluste im Einkommensteuerrecht 533
VIII. Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht 535
IX. Besteuerung von Ehe und Familie 537
X. Altersvorsorge und Alterseinkünfte 539
XI. Fazit 542

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. 545
Satzung (Auszug) 545
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat 546
Mitgliederverzeichnis 547

Sachregister 573

Der Auftrag zur Erneuerung des Einkommensteuerrechts

– Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –

Prof. Dr. *Paul Kirchhof*
Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Universität Heidelberg

Inhaltsübersicht

I. 25 Jahre Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
II. Ständiger Überprüfungsbedarf
III. Gesetzesgebundenheit und Gesetzgebungskunst
IV. Aktueller Erneuerungsbedarf

I. 25 Jahre Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft

Wir treffen uns heute im Kreise der Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. zu unserer 25. Jahrestagung, zu der ich Sie herzlich begrüßen darf. 25 Tagungen bedeuten 25 Jahre wissenschaftliche, sachkundige und unbefangene Auseinandersetzung mit dem Steuerrecht, 25 Jahre Anstrengung, die Entwicklung dieses Rechts und insbesondere der Gesetzgebung und Rechtsprechung in Rechtsprinzipien zu binden und auf Rechtssysteme zurückzuführen, 25 Jahre Einsatz, die praktische Bedeutung und das theoretische Gewicht des Steuerrechts für den modernen Staat und alle seine Teilrechtsordnungen nachdrücklich ins Bewusstsein zu rücken. Dieses Vierteljahrhundert gemeinsamer Arbeit böte hinreichend Anlaß, würdigend, dankend und das erarbeitete Rechtsfundament hervorhebend zurückzublicken. Doch verstehen wir uns als eine Vereinigung des Arbeitens, nicht des wechselseitigen Dankes. Deshalb fügt es sich gut, dass ein außenstehender sachkundiger Beobachter, der Finanzminister des Landes Baden-Württemberg, Herr *Gerhard Stratthaus,* es übernommen hat, heute Abend beim Empfang die Steuerjuristische Gesellschaft zu ihrer 25. Jahrestagung zu würdigen[1].

Mir bleibt daher die schöne Aufgabe, Sie zu unserem heutigen Thema „Besteuerung von Einkommen" herzlich willkommen zu heißen und in unsere Frage einzuführen. Allerdings möchte ich von unserer streng auf das themengebundene Sachgespräch bestimmten Disziplin heute zwei Ausnahmen machen:

1 Vgl. zu 25 Jahren Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft nunmehr auch *Franz Wassermeyer,* DB, Heft 50, 2000; *Joachim Schulze-Osterloh,* DStR 2000, 2017 ff.; *Joachim Lang*, NJW 2001, 497.

1. Zunächst stelle ich gerade unser heutiges einkommensteuerrechtliches Thema dankbar auf das kontinuierlich aufgebaute und befestigte Fundament unserer gemeinsamen Wissenschaft, das sich in den Personen der heute anwesenden ehemaligen Vorstandsvorsitzenden eindrucksvoll repräsentiert:

   Prof. Dr. *Klaus Tipke,* der Initiator und Gründer unserer Gesellschaft, der das Ziel seiner Initiative später in seinem großen dreibändigen Werk nachhaltig skizziert hat: Eine Steuerordnung, das heißt ein systematisches, in sich folgerichtiges, widerspruchsfreies Recht soll geschaffen werden, das inneren Frieden bewahrt, dem Gesetz Autorität vermittelt, vom Bürger Verstehen statt Unterwerfung fordert.

   Joachim Schulze-Osterloh, der uns immer wieder die Bewährungsproben des Steuerrechts im Unternehmenssteuerrecht und im Bilanzrecht vor Augen geführt und damit eine Perspektive wissenschaftlicher Nachdenklichkeit ständig erneuert hat, die gerade in der gegenwärtigen Umbruchsituation aktuelle Bedeutung gewinnt.

   Nachdem ich heute erstmals in meiner neuen Funktion spreche, bin ich berechtigt, einen besonderen Dank an meinen unmittelbaren Vorgänger *Joachim Lang* zu sagen, dessen wissenschaftliche Anliegen sich in der Breite unserer letzten Themen dokumentieren: Der Rechtschutz in Steuersachen, Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, Steuervereinfachung, Steuer nach Erbschaft und Vermögen, Unternehmensbesteuerung – alles Fragestellungen, denen wir uns gemeinsam gewidmet haben, die *Joachim Lang* aber auch als Wissenschaftler in seinem Denksystem gebunden, in seinen Entwurf eines Gesamtsteuergesetzes eingegliedert, in seinem Mut zur Frage nach der Steuergerechtigkeit immer wieder bedacht hat.

2. Sodann möchte ich Ihnen bewusst machen, dass unsere diesjährige Tagung eine bunte Palette erstrangiger Steuerjuristen aus der Rechtsprechung, der Wissenschaft, der Steuerpolitik, der Finanzverwaltung vereint, so dass wir sehr anregende Diskussionen und Gespräche erwarten dürfen. Eine ausdrückliche Begrüßung ist mir hier nach unserer guten und zu bewahrenden Tradition versagt; doch hoffe ich, manchen Gruß persönlich in unseren Gesprächen im Laufe der kommenden zwei Tage zum Ausdruck bringen zu können.

II. Ständiger Überprüfungsbedarf

Die Einkommensteuer ist die bedeutsamste, aber auch die schwierigste unter den Steuern in Deutschland. Die Mehrzahl der Steuerpflichtigen empfindet allein die Einkommensteuer als merkliche Last, richtet die Anforderungen der

Steuergerechtigkeit also vor allem auf diese Steuer. Die Einkommensteuer greift zudem in ihren Tatbeständen der existenzsichernden Abzüge, der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen stark in den Privatbereich ein und fordert damit das Grundrecht auf Datenschutz heraus. Als 1798 *William Pitt* im englischen Parlament eine allgemeine Steuer auf alle wichtigen Einkommensarten vorschlug, begegnete dieser Gesetzentwurf dem Haupteinwand, diese „Offenlegung der Lebensverhältnisse jeder Person im Königreich" sei „freche Tyrannei"[2]. Als die preußische Regierung 1847 eine Einkommensteuer auf alle Einkommen von mehr als 400 Talern jährlich erheben wollte, scheiterte diese direkte, auf Grund einer obligatorischen Steuererklärung zu erhebende Einkommensteuer hauptsächlich an dem „inquisitorischen Verfahren", das mit der Einkommensteuer unzertrennlich verbunden sei[3].

Mag auch heute diese Sensibilität des Datenschutzrechtes für das Steuerrecht – und wohl nur hier – wesentlich geschwächt oder gänzlich verloren gegangen sein, so ist die direkte, auf einer Erklärung des Pflichtigen beruhende Steuer auch heute rechtfertigungsbedürftig. Sie rückt die Steuerzahlungspflicht gegenwärtig ins Bewusstsein, überfordert den Steuerpflichtigen regelmäßig in Terminologie und Formularbarriere, bindet zudem für einen oder mehrere Tage seine Gedanken- und Handlungsfreiheit, verursacht schließlich bei privaten Steuererhebungshelfern, insbesondere den lohnsteuerentrichtungspflichtigen Arbeitgebern, beachtliche Verwaltungskosten im Dienst der Finanzverwaltung.

Aus der Einkommensteuer erwächst der öffentlichen Hand das größte Aufkommen[4]. Zugleich begründet dieses Aufkommen – als einziges neben dem der Umsatzsteuer – einen Ertragsverbund zwischen Bund, Ländern und Gemeinden (Art. 106 Abs. 3 und 5 GG) und ist – in der Lohnsteuer – Gegenstand des Zerlegungsgesetzes, so dass sich der Auftrag der bundesstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit und des Finanzausgleichs wesentlich auf die Einkommensteuer bezieht. Außerdem bietet die Einkommensteuer in ihrer Bemessungsgrundlage, insbesondere der Einkünfte, ihrer Zurechnung und Bewertung, erhebliche Möglichkeiten steuerbewusster Sachverhaltsgestaltung, so dass sich die Frage der unausweichlichen Steuerlast, damit die der Steuergleichheit und der Freiheit von steuerveranlassten Lenkungen, mit besonderer Dringlichkeit stellt. Dementsprechend unterliegt das Einkommensteuerrecht ständiger Überprüfung und Erneuerung. Der Gesetzgeber ändert das EStG jedes Jahr, teilweise in einem Kalenderjahr mehrmals. Im Bundesfinanzhof

2 *Bernhard Grossfeld*, Die Einkommensteuer, 1981, S. 14 m. N.

3 *Grossfeld* a. a. O. S. 39 m. N.

4 1999: Gesamtes Steueraufkommen 952 178 Mill. DM; Einkommensteuer 22 474 Mill. DM (2,36%); Lohnsteuer 319 284 Mill. DM (33,53%). Aus: http://www.statistik-bund.de/basis/d/fist/fist01.html.

widmen sich 8 von 11 Senaten der Steuer auf das Einkommen. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht betrifft in der Mehrzahl der Fälle die Einkommensteuer. In den nunmehr 25 Tagungen unserer Gesellschaft ist es heute das 10. Mal, dass wir uns Fragen der Einkommensteuer zuwenden. Der redliche Bürger erlebt die Bewährungsprobe seines Rechtstaates, aber auch dessen Krise nicht bei der Polizei und nicht beim Staatsanwalt, sondern beim Finanzamt.

III. Gesetzesgebundenheit und Gesetzgebungskunst

Die Einkommensteuer ist allein Idee des Rechts, wird nicht in der Realität vorgefunden und ist deshalb besonders auf das Gesetz und den in ihm erkennbaren rechtfertigenden Belastungsgrund angewiesen. Dieser ist zwar im EStG enthalten, jedoch so durch Widersprüchlichkeiten, Formulierungsmängel, Durchbrechungstatbestände und einen Systemwirrwarr überlagert, dass er für den Steuerpflichtigen kaum erkennbar erscheint. Unsere Gesellschaft beklagt diese Gesetzgebungsfehler seit langem. Heute könnten wir dem Beanstandungskatalog für gleichheitserhebliche Widersprüchlichkeiten das Nebeneinander von Vollbesteuerung, Teilbesteuerung und Nichtbesteuerung der Gewinne aus Betriebsveräußerung hinzufügen, für die Interventionstatbestände die Bevorzugung von Körperschaften und Gewerbebetrieben gegenüber natürlichen Personen und nichtgewerblichen Einkünften, für Formulierungsmängel den beschränkten Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG.

Diese Unzulänglichkeit wird in der Finanzpraxis täglich erlebt, aber kaum durch Initiativen zur Normensanierung, sondern durch Verlagerung der praxiserheblichen Maßstäbe in die Verwaltungsvorschriften behoben. Die Finanzpraxis veranlagt weitgehend nicht nach Einkommensteuergesetz, sondern nach Einkommensteuer- und Lohnsteuerrichtlinie. Damit wird das System der Rechtsentstehens- und der Rechtserkenntnisquellen auf den Kopf gestellt. Hinzu kommt eine Verordnungspraxis, die zwar – wie es Art. 80 Abs. 1 GG befiehlt – eine gesetzliche Verordnungsermächtigung voraussetzt, dann aber von dieser Ermächtigung durch den Gesetzgeber Gebrauch macht. Bei dieser gesetzesermächtigten Gesetzgebung bleibt unklar, ob die im Gesetzgebungsverfahren hervorgebrachte, aber als Verordnung verkündete Norm Gesetzes- oder Verordnungsrang hat. Die beiden letzten Neubekanntmachungen der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung[5] berücksichtigen insgesamt 13 Änderungen, die mit einer Ausnahme allesamt durch Gesetz eingeführt worden sind. Diese Praxis durchbricht die rechtstaatlich gebotene Formenstrenge der Rechtsetzung und lässt insbesondere die Dispositionskompetenz

5 BGBl. I, 1997, 1558, BGBl. I, 2000, 717.

über diese Normen, die Verwerfungskompetenz der Gerichte, die Reichweite des Zitiergebotes (Art. 19 Abs. 1 Satz 2 GG) und die Möglichkeit einer gesetzeskonformen Auslegung offen[6].

Damit richten sich die Hoffnungen auf das Grundgesetz, das zwar nicht eine hohe Gesetzgebungskunst garantieren, wohl aber grobe Gesetzgebungsmängel abwehren kann. Diese Verfassung leitet die Einkommensteuergesetzgebung allerdings nicht von Anfang an. Das EStG gilt bereits in seinen wesentlichen Grundzügen seit 1920[7], die Aussagen des 1949 entstandenen Grundgesetzes müssen also im Nachhinein an eine bereits bestehende Kodifikation herangetragen werden. Zudem sind Verfassungsaussagen grundsätzlich sehr allgemein, oft nur andeutend und fragmentarisch. Sie stellen uns vor die anspruchsvolle Aufgabe, den Verfassungsstaat in seiner besonders ausgeprägten, aber auch undiszipliniert wahrgenommenen Finanz- und Steuermächtigkeit in konkreten Verfassungsbindungen zu formen. Das Einkommensteuerrecht selbst ist seinem Regelungsgegenstand nach auch kaum interventions- und privilegienresistent. Es ist zwar auf die Allgemeinheit des Gesetzes, also auf Gleichheit angelegt, seinem Thema nach jedoch besonders kompromissanfällig, weil es von Geldsummen handelt, für die es so viele Zwischenlösungen gibt, als eine Geldsumme in DM teilbar ist.

Dem völlig verstimmten Klavier des EStG begegnen die Steuerjuristen in zwei Perspektiven: Die einen sind Virtuosen des Rechts und trauen sich zu, auch auf diesem Klavier die richtigen Töne anzuschlagen und ihm so eine klangvolle Melodie zu entlocken. Dabei liegt es in der Virtuosität des Interpreten, den guten Ton in seiner Improvisation selbst zu bestimmen, also eher den Grundakkord der Steuerentlastung, weniger den der Steuergleichheit anzuschlagen. Die andere Gruppe der Steuerjuristen sind die Klavierstimmer, die sich auf den beschwerlichen Weg machen, das Klavier wieder auf die allgemeine, für jedermann gleiche Tonfolge zu stimmen.

IV. Aktueller Erneuerungsbedarf

Wir haben uns für unsere diesjährige Jahrestagung die Rolle des Klavierstimmers vorgenommen. Der heutige Vormittag ist den Grundsatzfragen von System und Struktur der Einkommensteuer, den verfassungsrechtlichen Vorgaben, seinen europarechtlichen und wirtschaftsimmanenten Bedingungen gewidmet. Danach werden Grundsatzfragen in praktischen Anwendungsberei-

6 Vgl. *Paul Kirchhof* in: ders., Einkommensteuergesetz, Kommentar, 2001, § 51 Rz. 15 ff.

7 Vgl. dazu *Paul Kirchhof* in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, Kommentar (Loseblatt) § 2 Rz. A 420 ff.

chen erörtert. Die einkommensteuerliche Individualbesteuerung trifft auf die rechtliche und wirtschaftliche Realität, dass das Einkommen vielfach in einer Personenmehrheit erzielt wird. Damit stellt sich die Frage nach dem immer noch ungelösten Geheimnis der juristischen Person, die einerseits einen wirtschaftlichen Organismus rechtlich verselbständigt, damit Einnahmen und Aufwand diesem Rechtssubjekt zuordnet, andererseits die in der Person erwirtschafteten Gewinne den Anteilseignern zurechnen will. Die Besteuerung von Körperschaft, Mitunternehmerschaft und Einzelperson führt bekanntlich zu unterschiedlichen Ergebnissen, die mit der gegenwärtigen Steuerreform noch deutlich verschärft worden sind. Sie betrifft das Postulat der Organisationsformneutralität, der verfassungsrechtlichen Garantie der Vereinigungsfreiheit, der Aufeinanderfolge von Einkommenserwerb durch natürliche und juristische Personen. Daneben fordert das Verfassungsrecht eine Überprüfung der Steuerlasten für die Personengemeinschaften, an denen dem Grundgesetz besonders gelegen ist, die Erwerbsgemeinschaft der Ehe und die Unterhaltsgemeinschaft der Familie. Diese Frage ist gegenwärtig von besonderer Aktualität, nachdem der verbesserte Spendenabzug zur Stiftungsförderung nach § 10b Abs. 1 S. 3 und Abs. 1a EStG jeder Person Zusatzabzugsbeträge von 40 000 DM und 600 000 DM einräumt[8], diese Beträge aber nach dem Text des Gesetzes zu halbieren scheint, wenn die Steuerpflichtigen geheiratet und den Regelfall der Zusammenveranlagung gewählt haben. Zur Begründung wird gesagt, primäres Ziel des Gesetzes sei die steuerliche Förderung von Stiftungen und nicht die steuerliche Förderung von Familien. Stellen wir uns vor, der Gesetzgeber hätte eine gleiche Regelung für die Mitunternehmerschaft getroffen, also diese Freibeträge den Mitunternehmern nur anteilig gewährt mit der Begründung, man wolle Stiftungen fördern, nicht Mitunternehmerschaften. Der Gleichheitsverstoß wäre vermutlich schon im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens ausgeräumt worden.

Sodann werden wir uns die Frage stellen, ob die bilanzielle Gewinnermittlung für die Zwecke der Einkommensbesteuerung eigenen Prinzipien folgt, oder ob die in Deutschland vom Prinzip der kaufmännischen Vorsicht geprägte Handelsbilanz grundsätzlich zum Maßstab auch der Einkommensbesteuerung gemacht werden kann. Der börsenrechtlich vermittelte Einfluss des US-amerikanischen und des internationalen Bilanzrechts scheint das Steuerrecht nun endgültig in die Eigenständigkeit zu drängen[9].

Einen weiteren Schwerpunkt werden die Verluste bilden, das systemprägende Nettoprinzip, Gegenstand lebhafter Gesetzgebung gerade in der Gegenwart,

8 BGBl. I 2000, 1034.

9 Vgl. *Paul Kirchhof,* Gesetzgebung und private Rechtsetzung als Geltungsgrund für Rechnungslegungspflichten?, ZUG 2000, 681 ff.

Anlass für vielfältige Steuergestaltungen, erstaunlicherweise auch immer mehr Hoffnung vieler Steuerpflichtiger, die sich in Umkehrung ökonomischer Vernunft einkommensteuerlich nach Verlusten und Verlustzuweisungen sehnen. Wir werden zu bedenken haben, wie lange sich auch ein so reicher Staat wie Deutschland derartige Fehllenkungen noch wird leisten können.

Ebenso erneuerungsbedürftig ist die Besteuerung von Kapitalerträgen, eine der Grauzonen des Rechts, in der gesetzlicher Belastungsanspruch und tatsächlicher Belastungserfolg weit auseinander klaffen, das Einkommensteuerrecht damit seine Autorität verliert, der wirtschaftlich Erfolgreiche sich an die Illegalität, d. h. im Einkommensteuerrecht auch an die Kriminalität gewöhnt hat, der Rechtstaat so in einer zentralen Bewährungsprobe gescheitert ist. Hier wird der Einkommensteuergesetzgeber zunächst einmal für das deutsche Recht – sei es durch Quellenabzug, sei es durch Kontrollmöglichkeiten – die Legalität wieder herstellen müssen[10], danach aber wegen der fast beliebigen Beweglichkeit des Kapitals und seiner Erträge am Weltmarkt europäische und internationale Lösungen anstreben.

Außerdem werden wir für das Dauerschuldverhältnis des Einkommensteuerrechts nach der Gleichheit in der Zeit fragen und die verfassungsrechtlich aufgegebene[11], aber noch unerfüllte Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte bedenken. Wer in der aktiven Erwerbszeit für sein Alter vorsorgt, hat insoweit kein disponibles Einkommen. Wer im Alter Einkünfte erzielt, verfügt insoweit über besteuerbare Leistungsfähigkeit. Allerdings ist nahezu jede Vermögensbildung Altersvorsorge, so dass hier altersspezifische Vorsorgestrukturen, etwa im Erwerb eines höchstpersönlichen, unübertragbaren und unvererblichen Versorgungsanspruchs entwickelt werden müssen.

Diese in den einkommensteuerlichen Regeltatbeständen zu entfaltende Freiheits- und Gleichheitskultur ist allerdings in ihrem verfassungsstaatlichen Wert wesentlich gemindert, solange die Regeltatbestände durch Lenkungsnormen durchbrochen werden. Zwar ist durch das Verfassungsrecht wie durch § 3 AO anerkannt, dass die Steuern auch Lenkungszwecken dienen; damit aber beginnt die Aufgabe, den Einsatz des Finanzierungsinstruments Einkommensteuer für Verwaltungszwecke rechtsstaatlich zu formen und freiheitsgerecht zu prägen. Ungeachtet der in jeder Lenkungsnorm angelegten Frage nach der Belastungsgleichheit, nach der Verständlichkeit und Voraussehbarkeit der Subventionsnormen, nach der parlamentarischen Verantwortbarkeit des Subventionsvolumens und der Finanzierung der durch die Einkommensteuer gesetzlich überbrachten Bundessubvention anteilig zu Lasten von Länder- und Gemeindekassen, nach der Indienstnahme der Finanzbehörden als Verwal-

10 BVerfGE 84, 239 ff. – Zinsbesteuerung –.
11 BVerfGE 51, 1 ff. und 92, 53 ff.

tungsbehörden und nach einer Gegenläufigkeit von Finanzierungsziel und Verwaltungsziel, geht es vor allem darum, den in Bürgerstolz und Bürgerfreiheit Grundrechtsberechtigten wieder zu entwöhnen, sich ständig vor dem Geßlerhut des Steuerrechts zu verbiegen und zu verbeugen. Vor allem aber muss der Steuerpflichtige die Freiheit zur ökonomischen Vernunft zurückgewinnen. Was aus individuell betriebswirtschaftlicher Sicht geboten ist, wird der Freiheitsberechtigte von sich aus tun, und braucht dazu durch Steuerlenkung nicht veranlasst zu werden. Was aber wirtschaftlich nicht geboten ist, sollte allenfalls in Ausnahmefällen durch Steuerlenkung veranlasst werden. Andernfalls laufen wir Gefahr, den ökonomischen Unsinn zum Sinn der Lenkungsnormen zu erklären.

Die Grundsatzfragen an das EStG sind also vielfältig und anspruchsvoll. Unsere Tagung wird Gelegenheit bieten, in Vorträgen und Diskussionen die Entwicklung des Einkommensteuerrechts mit Zustimmung und Kritik wissenschaftlich zu begleiten und zu formen. Möge es uns gelingen, das Rechtliche unserer Steuerordnung wieder vermehrt in das Bewusstsein von Gesetzgeber und Steuerpflichtigen zu rücken.

Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer

Prof. Dr. *Paul Kirchhof*
Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Universität Heidelberg

Inhaltsübersicht

I. Bewährungsprobe des Grundrechtsschutzes
II. Steuerzugriff und Staatsverfassung
1. Finanzierung je nach Staatsverständnis
2. Finanzierung des freiheitlichen Staates
III. Rechtfertigung der Einkommensteuer
1. Steuerliche Teilhabe am Erfolg individueller Marktnutzung
2. Der konkrete Anwendungsrahmen für Verhältnismäßigkeit und Gleichheit
3. Rechtfertigung der Einkommensteuer gegenüber dem Grundrechtsträger
IV. Gesetzgeberische Grundentscheidung und folgerichtige Umsetzung
1. Drei verfassungsrechtliche Gestaltungsprinzipien
2. Handlungstatbestand, Nutzungstatbestand, Erfolgstatbestand
3. Systemverwerfungen
V. Die Anwendung des Einkommensteuergesetzes in eigenständiger Folgerichtigkeit
1. Eigenständige steuerliche Begriffsbildung
2. Die steuerjuristische Betrachtungsweise

Jede Steuer belastet den Pflichtigen und setzt deshalb einen rechtfertigenden Grund voraus. Sie hat vor dem Verfassungsrecht und vor der Rechtswissenschaft nur Bestand, wenn sie sich auf einen einsichtigen, verständlichen Belastungsgrund stützen kann. Der Gesetzgeber muss dem Einkommensteuerpflichtigen vermitteln, warum er Einkommen besteuert (die Frage nach dem Steuergegenstand), warum er gerade das Einkommen dieses Pflichtigen belastet (die Frage nach dem Steuerschuldner), wie er das Einkommen bemisst (die Frage nach der Bemessungsgrundlage) und in welcher Intensität er steuerlich zugreift (die Frage nach dem Steuertarif).

Diese Fragen hat der grundrechtsgebundene Staat gegenüber den Freiheitsbedürfnissen und dem Gleichbehandlungsanliegen des besteuerten Grundrechtsträgers zu beantworten. Die Besteuerungsbefugnis des Einkommensteuergesetzgebers trifft auf die Erwartung des Pflichtigen, sein Einkommen zunächst für seinen und seiner Familie Unterhalt verwenden zu können, also seinen Unterhalt aus eigener Kraft zu decken und nicht dem Sozialstaat zur Last zu

fallen. Sodann will der Steuerpflichtige sein Einkommen verwenden, um seine gegenwärtige und zukünftige Erwerbsgrundlage zu sichern und zu verbessern, also seinen Aufwand zur Erzielung von Einkünften zu finanzieren. Darüber hinausgreifend bemüht er sich durch sein weiteres Einkommen, die ökonomischen Grundlagen seines Lebens zu verbreitern, damit seine freiheitlichen Selbstbestimmungsmöglichkeiten, seine gesellschaftlichen Gestaltungsmittel und seine Einflusssphären zu vermehren. Will der Staat auf das Individualeinkommen in diesen drei unterschiedlichen Funktionen zugreifen, legt allein diese Funktionsbeschreibung – vor ihrer rechtlichen Qualifikation – nahe, dieses Einkommen je nach den drei verschiedenen Funktionen dem Grunde und der Intensität nach unterschiedlich zu belasten.

I. Bewährungsprobe des Grundrechtsschutzes

Beantworten wir diese Ausgangsfrage am Maßstab des Verfassungsrechts, so führt sie zum Anspruch des Steuerpflichtigen, die Einkommensteuerlast zu mäßigen, sie in ihrem Belastungsgrund gleichmäßig zu gestalten, sie verstehen und voraussehen zu können. Diese rechtliche Bindung hat eine langjährige Tradition. Die magna carta libertatum vom 19. Juni 1215[1], die Wurzel der modernen Menschenrechte, garantierte als erste Individualfreiheit die Freiheit von unangemessenen Abgaben – noch vor dem Schutz vor willkürlicher Verhaftung. Steuern durften nur erhoben werden für Kriegsdienst und Befestigungsbau, für die Auslösung des in Gefangenschaft geratenen Königs, zum Ritterschlag seines ältesten Sohnes und zur ersten Eheschließung seiner ältesten Tochter. Diese Finanzierungszwecke sind uns geläufig; auch heute geht es um innere und äußere Sicherheit, um die finanzielle Bewältigung von Unrecht, um soziale Freudenfeste.

Besonders erfolgreich war diese Garantie allerdings nicht. Ein feinsinniger Analytiker der Geschichte der Staaten, *Alexis de Tocqueville*, beobachtet für die letzten drei Jahrhunderte der Monarchie vor der Französischen Revolution in Frankreich einen „erstaunlichen und unheilvollen Erfindungsgeist im Finanzwesen“[2], der immer wieder die Allerärmsten besteuere und die Reichen verschone. Eine Regierung trenne mit jedem Jahr durch eine ungleiche Besteuerung die Klassen und isoliere die Menschen entschiedener, als sie bis dahin gewesen waren, „sobald einmal erst die Zeit ihre Macht geheiligt und sie von der Furcht vor Revolutionen, dieser letzten Schutzwehr der Völker, befreit hat“[3].

1 Magna carta libertatum von 1215, bearbeitet von *Hans Wagner,* Bern 1951, S. 28 ff.
2 *Alexis de Tocqueville,* Der alte Staat und die Revolution, 1. Aufl. 1978, II 10, S. 107.
3 A. a. O.

Nach der Französischen Revolution versucht die Verfassung der Menschen- und Bürgerrechte von 1791, die Abgabenlast in Art. 13 dadurch zu mäßigen, dass sie eine allgemeine Abgabe nur „für den Unterhalt der Streitmacht und für die Kosten der Verwaltung" zuließ und eine gleichmäßige Verteilung auf alle Bürger unter Berücksichtigung ihrer Vermögensumstände forderte, also die Abgabenlast durch eine Staatsaufgabenlehre und einen Menschenrechtsschutz begrenzte[4].

Mit dem Aufkommen der demokratischen Stände und danach der Parlamente glaubte man schließlich, den Stein des Weisen gefunden zu haben. Man vertraute darauf, dass eine Steuerlast, die von den Abgeordneten als Repräsentanten der Steuerpflichtigen selbst beschlossen worden sei, bereits in diesem Entscheidungsverfahren die Gewähr gegen Übermaß und für Gleichmaß in sich trage. Diesen demokratischen Optimismus haben wir heute aufgegeben, nachdem der Abgeordnete sich seinen Wählern mehr als Vordenker für neue staatliche Leistungsprogramme, damit für weitere Steuererhöhungen, und weniger als Garant niedriger Abgaben empfiehlt. Dieser Hang zum immer größeren Etat und damit einer stetig steigenden Steuerlast ist bis heute – vielleicht nicht für die direkten Steuern , aber für die Gesamtsteuerlast – ungebrochen und weist damit dem Grundrechtsschutz und seiner Realisierung durch die Finanz- und Verfassungsgerichtsbarkeit wesentliche Aufgaben zu.

II. Steuerzugriff und Staatsverfassung

1. Finanzierung je nach Staatsverständnis

Die Anwendung des Verfassungsrechts auf das Steuerrecht wirft allerdings auf den ersten Blick besondere Fragen auf, weil die Grundrechte im Kern die Verhältnismäßigkeit der Last und ihr Gleichmaß fordern, also den steuerlichen Eingriff an einem Ziel messen und die Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit der Besteuerung für einen bestimmten Zweck prüfen sowie die Steuerlast im Hinblick auf ein tertium comparationis vergleichen.

Das Ziel der Besteuerung aber ist vage und scheint diesem Verfassungsmaßstab jede greifbare Kontur zu verweigern. Welche Steuer wäre nicht geeignet, dem Staat Einnahmen zu verschaffen und damit die Finanzierungsfunktion der Steuern zu erfüllen? Im Hinblick auf welches Prinzip vergleichen wir die Steuerpflichtigen: Haben sie pro Kopf den gleichen Beitrag zu zahlen, weil der Rechtstaat seine Leistungen jedermann gleich anbietet? Haben sie je nach ihren Fähigkeiten zum Erwerb gleich zur Finanzierung beizutragen, weil jedermann – wie es die Kameralisten gesagt haben – seine Talente für seinen Staat

4 Staatsverfassungen, Herausgegeben von *Günther Franz,* 2. Aufl. 1964, S. 303 (307).

angemessen einsetzen muss? Oder folgt die Besteuerungsgleichheit einem Umverteilungszweck, der eine gewisse Balance der Einkommens- und Vermögensverteilung unter allen Bürgern wahren und deswegen den Erfolg individueller Erwerbsanstrengung abschöpfen muss? Oder muss umgekehrt um der Freiheit willen dem Erfolgreichen sein Erfolg belassen werden, weil Freiheit ohne Verschiedenheit nicht möglich ist?

Die Frage, ob eine Kopfsteuer, eine Sollertragsteuer, eine Umverteilungsteuer oder eine Freiheitsteuer dem Gleichmaß entspricht, hängt von der Staatsverfassung ab. Die Steuer ist ein besonders deutlicher und kaum verfälschbarer Ausdruck der jeweiligen Staatsverfassung. Der römische Staat hat sich vorübergehend aus dem tributum, einer aus der zukünftigen Kriegsbeute zu deckenden Staatsanleihe finanziert, in dieser Form der Staatseinnahmen den Staat also auf den Raubkrieg, die Unterwerfung zum Zwecke wirtschaftlicher Ausbeutung ausgerichtet[5]. Der mittelalterliche Staat in Deutschland stützte sich vorwiegend auf den Ertrag der Domänenwirtschaft, konnte also nur einen erfolgreichen Großlandwirt zum Kaiser machen und definierte so in dem Finanzierungssystem seine Staatsaufgabenlehre und sein Wahlrecht[6]. Andere Staaten haben durch überhöhte Staatsverschuldung, im finanzwirtschaftlichen Vorgriff auf die Belastbarkeit der nächsten Generation ihre eigene Entwicklungsfähigkeit zerstört und damit ihre eigene Zukunft verspielt.

2. Finanzierung des freiheitlichen Staates

Eine von der Eigentümer- und Berufsfreiheit geprägte Rechts- und Wirtschaftsordnung gibt die Ertragsfähigkeit von Kapital und Arbeit grundsätzlich in private Hand, verbietet dem Staat also, strukturbestimmend die Herrschaft über das ertragsfähige Kapital und über die Arbeitskräfte zu übernehmen und sich als Großunternehmer und Großarbeitgeber zu finanzieren. Unsere Erfahrungen mit den ehemaligen Staatshandelsländern lehren, dass das dortige Wirtschaftssystem mit minimalen Steuerlasten – für den Normalbürger oft einer alleinigen Lohnsteuer mit einem geringen Spitzensteuersatz – nicht das Steuerparadies auf Erden bietet, sondern lediglich belegt, dass der dortige Staat die wirtschaftserheblichen Freiheitsrechte nicht anerkennt, die Menschen deshalb nicht nach den Bedingungen der Freiheit Einkommen erzielen, Vermögen bewahren und Kaufkraft einsetzen können. Nur unter dieser Voraussetzung erübrigt sich eine Besteuerung.

Gibt eine Verfassungsordnung wie das Grundgesetz die Verfügungsgewalt über das Kapital und die eigene Arbeitskraft hingegen grundsätzlich in private

5 *Lorenz von Stein,* Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1, 4. Aufl., 1878, S. 226.

6 Vgl. auch *Karl Heuser,* Abriß der geschichtlichen Entwicklung der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: HdbFW I, S. 3 (27).

Hand, so bleibt dem Staat nur die Alternative, sich durch Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, also durch Steuern zu finanzieren. Die Steuer ist Bedingung und Folge, nicht Gegensatz der grundrechtlichen Garantie von Eigentum und Berufsfreiheit. Die verlässlichste Aussage über die strukturelle Freiheitlichkeit eines Staates in seiner Wirtschaftsordnung bietet deshalb die Einnahmeseite des Staatshaushaltes: Je mehr dieser aus Steuern und nicht aus sonstigen Einnahmequellen finanziert wird, desto höher ist der Freiheitsgrad der praktizierten Rechtsordnung. Für den steuerfinanzierten Staat, der nur unwesentlich auf andere Einnahmequellen ausweicht, bietet das Verhältnis von Steueraufkommen zu Bruttoinlandsprodukt sodann eine verlässliche Aussage über die Freiheitlichkeit der Aufgabenteilung zwischen Staat, Wirtschaft und Kulturgesellschaft[7].

Erwägen wir auf dieser Grundlage, an welchem wirtschaftlichen Geschehen der besteuerungswillige Staat teilhaben soll, so lehrt uns wiederum die Freiheitsordnung, dass der steuerliche Zwang zu wirtschaftlichen Dispositionen die Freiheitlichkeit mehr belastet als die staatliche Teilhabe am Erfolg freiwilligen wirtschaftlichen Handelns. Würde eine Vermögensteuer den Pflichtigen zur ertragreichen Bewirtschaftung seines Vermögens oder zur sukzessiven Veräußerung von Vermögensteilen zwingen, würde eine Soll-Arbeitsertragssteuer den Arbeitsfähigen zur hinreichenden Erwerbsanstrengung und Nutzung seiner Talente veranlassen, so wäre die Dispositionsfreiheit des Eigentümers durch Dispositionszwang, die Berufsfreiheit des Arbeitenden durch Arbeitszwang ersetzt. Nimmt der Staat hingegen mit der Einkommensteuer am Erfolg freiwilligen Erwerbens oder mit der Umsatzsteuer am Erfolg freiwilliger Nachfrage teil, so wird die Steuer zu einer Bedingung des Erwerbslebens, auf die sich der Steuerpflichtige als rechtlichen Rahmen seiner Freiheit – ähnlich wie auf die Bedingungen des Zivilrechts, des Währungsrechts, des Kartellrechts – einrichten mag. Der Einkommensbezieher wird durch sein Einkommen trotz Besteuerung reicher, der Nachfrager erwirbt trotz umsatzsteuerrechtlicher Verteuerung des Kaufpreises das erwünschte Gut. Die Steuer bleibt zwar eine Last, die dem Freiheitsberechtigten jedoch nicht den Willen nimmt, Einkommen zu erzielen oder Umsatz steuerpflichtig nachzufragen. Der Zugriff auf Einkommen und Umsatz ist deshalb die freiheitsschonendste Form der Besteuerung.

7 Zu dieser Dreiteilung vgl. *Klaus Vogel,* Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage – zugleich zur „Heimlichen Steuerrevolte" und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, in: ders., Der offene Finanz- und Steuerstaat, 1991, S. 605 ff.

III. Rechtfertigung der Einkommensteuer

1. Steuerliche Teilhabe am Erfolg individueller Marktnutzung

Der rechtfertigende Grund für die Befriedigung des staatlichen Finanzbedarfs gerade durch die Einkommensteuer liegt nach diesem Freiheitsgedanken im Entstehen des Einkommens: Der Mensch erzielt sein Einkommen, weil seine Rechtsgemeinschaft ihm in einem freiheitlichen Markt eine Erwerbsmöglichkeit erschließt, sie ihm entgeltbereite Nachfrager bietet, das Recht als Grundlage für die Entstehung des Einkommens und die Durchsetzung eines Einkommensanspruchs verbindlich macht, die Erwerbsgrundlagen einschließlich des geistigen Eigentums rechtlich verfestigt und schützt, ein Geld-, Währungs- und Bankensystem errichtet, Arbeitskräfte ausbildet, Arbeits- und Erwerbsplätze stützt und fördert.

Wenn der Einkommensbezieher sein Einkommen als Ergebnis seiner Leistung versteht, so ist dieses zunächst zutreffend und bietet die Grundlage des verfassungsrechtlichen Eigentumsschutzes für das durch eigene Leistung Erworbene[8]. Diese Qualifikation ist jedoch nur die halbe Wahrheit: Die lebenslängliche Armut herausragender Erfinder, Poeten und Komponisten lehrt, dass oft auch das Angebot einer überragenden Leistung von der Rechtsgemeinschaft nicht erkannt und nicht durch Honorierung anerkannt wird. Entstehensgrund für das Einkommen ist also auch der entgeltbereite Nachfrager, die Allgemeinheit des Marktes, deretwegen ihr Repräsentant, der Staat, steuerlich am Markteinkommen teilhaben darf.

Wenn der Forstwirt in seinem Wald einen Tannenbaum schlägt und diesen Baum in unserer christlichen Kulturgemeinschaft zu Weihnachten gut verkaufen kann, wenn der Steuerberater mit dem durch Tarifspreizung und Halbeinkünfteverfahren vermehrten Beratungsbedarf verbesserte Gewinnchancen vorfindet, wenn der Krimiautor für das an einem Tag geschriebenen Buch weitaus höhere Absatzchancen vorfindet als der Philosoph für seine in Jahrzehnten erarbeiteten Thesen, so ist jeweils individuelles und verfassungsrechtlich geschütztes Privateigentum unter wesentlicher Mitwirkung der Rechtsgemeinschaft entstanden. In diesem Entstehensprozess des durch die Rechtsgemeinschaft vermittelten, im freiheitlichen Erwerbsstreben des Einkommensbeziehers angelegten Eigentumszuwachses bietet sich mit der Einkommensteuer eine besonders freiheitsschonende Zugriffsstelle für eine Besteuerung an, die

8 Vgl. BVerfGE 45, 142 (179) – Kaufpreisanspruch –; 70, 191 (199) – Fischereirechte –; 70, 278 (285) – Steuerlicher Erstattungsanspruch –; 89, 1 (6) – Mieterrecht –; zum Steuerrecht insbes.: 187, 153 (169 f.) – Einkommensteuerliches Existenzminimum –; 93, 121 (137) – Vermögensteuer –; 99, 216 (231 ff.) – Kinderbetreuungskosten –; 99, 246 (259 f.; 263 f.) – Familienleistungsausgleich –.

dann je nach Intensität individueller Marktnutzung auch progressiv ausgestaltet werden mag.

Wenn die Vorgaben der Freiheitsgarantien somit das Besteuerungssystem in einem Schwerpunkt auf das am Markt erzielte Einkommen ausrichten, muss das Einkommensteuergesetz beim Zugriff auf den Vermögenszuwachs nicht eine Bereicherungsteuer, sondern eine Einkommensteuer regeln, also das – aus den sieben Einkunftsarten erzielte – Markteinkommen, nicht jeden Zufluss belasten. Die bloße Bereicherung rechtfertigt – ungeachtet ihres Grundes – noch keine Steuer. Freiheit heißt, sich von anderen unterscheiden zu dürfen. Die Erwerbsfreiheit des Berufstätigen und die Eigentümerfreiheit des Eigentumsnutzers gewährleisten deshalb, die unterschiedlichen Erfolge dieses Erwerbens behalten und privatnützig verwenden zu dürfen. Unterschiede in der empfangenen Bereicherung sind also noch kein Rechtfertigungsgrund für eine Besteuerung und schon gar nicht für eine progressive Besteuerung. Damit ist allen Umverteilungstheorien, die eine Einkommensteuer aus der Verschiedenheit der individuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse erklären wollen, eine strikte Absage erteilt. Das Einkommensteuergesetz zieht daraus zwei zutreffende Konsequenzen:

1. Es stützt seine Belastungsgründe nicht auf einen Vergleich der jeweiligen jährlichen Bereicherung, sondern besteuert das Einkommen allein in der Erwerbsgrundlage von Gewerbebetrieb, Landwirtschaft, freiberuflicher Praxis, Arbeitsplatz u.a., also des Zugangs zum allgemeinen Markt, in dem der Erwerbende der Allgemeinheit von Nachfragern und Erwerbsmöglichkeit begegnet.

2. Das Einkommensteuergesetz nimmt zutreffend die Unterschiede beim Erwerb eines Markteinkommens, die allenfalls eine staatliche Umverteilung rechtfertigen könnten, tatbestandlich nicht zur Kenntnis. Es ist unerheblich, ob jemand sein Einkommen in intensiver Arbeit erworben oder leichter Hand mitgenommen hat; ob er erst nach 15-jähiger Ausbildungs- und Studienzeit mit dem Erwerb beginnen oder schon mit 14 Jahren in das Erwerbsleben eintreten konnte; ob er je nach seiner Gesundheit, seinem Kapital, seinem Zugang zum Markt leichter oder schwerer erwerben konnte. Das Einkommensteuergesetz unterscheidet richtigerweise nicht einmal, ob das Einkommen durch höchstpersönlichen Arbeitseinsatz verdient, durch die Arbeitsleistung Dritter erworben, durch Kapitalbewirtschaftung erzielt oder durch ruhende Kapitalherrschaft zugewachsen ist.

2. Der konkrete Anwendungsrahmen für Verhältnismäßigkeit und Gleichheit

Die Rechtfertigung der Einkommensteuer aus der Marktnutzung des Einkommensbeziehers gibt insbesondere dem die Freiheitsrechte konkretisierenden Verhältnismäßigkeitsprinzip und dem Gleichheitssatz den Anwendungsrahmen, der diesen abstrakten Verfassungsprinzipien erst ihre konkrete Gestaltungskraft vermittelt. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip anerkennt nur den für den jeweiligen Belastungsgrund geeigneten, erforderlichen und angemessenen Besteuerungszweck. Definieren wir den Besteuerungszweck in dem Ziel, den Staat mit Finanzmitteln auszustatten, könnte jede – auch die törichste – Steuer diesen Zweck erreichen. Bestimmen wir jedoch in dem freiheitlichen System des Grundgesetzes den Zweck der Einkommensteuer in der Teilhabe der öffentlichen Hand am privatnützigen Markterfolg des einzelnen Einkommensbeziehers, so gewinnt das Verhältnismäßigkeitsprinzip in dieser konkreten Zielsetzung scharfe Konturen: Ungeeignet wäre eine Besteuerung von marktunabhängigen Einnahmen, wie das Eigenverbrauchseinkommen, der private Schadensausgleich, die Schenkung, die finanzielle Ehrung, staatliche Transferzahlungen und Subventionen[9]. In einer freiheitlichen Erwerbsgemeinschaft von Staat und Bürger, in der die Bürger erwerben, der Staat nur am Erwerbserfolg beteiligt wird, ist nur eine Besteuerung der Markteinnahmen nach Abzug des erwerbssichernden und existenzsichernden Aufwandes erforderlich, um den Sozialstaat nicht zur Versorgung des Einkommensbeziehers zu zwingen und die Quellen für zukünftiges Steueraufkommen nicht versiegen zu lassen; die schonendere Alternative ist die Besteuerung nur der Einkünfte und des zu versteuernden Einkommens. Angemessen ist nur eine Teilhabe des Staates bei einer Gesamtsteuerbelastung in der Nähe der hälftigen Teilung des Ertrages zwischen privater und öffentlicher Hand[10], weil eine höhere Belastung der Gleichrangigkeit und Gleichwertigkeit von Privatnützigkeit und Gemeinwohlverpflichtung des erzielten Einkommens widerspräche.

Auch der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) findet in dem Zweck der Einkommensteuer, dem Staat eine steuerliche Teilhabe am Markterfolg individuellen Wirtschaftens zu vermitteln, sein Vergleichsziel, sein tertium comparationis. Wenn nach Art. 3 Abs. 1 GG alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind, bedeutet dieses nicht, dass alle Menschen pro Kopf den gleichen Jahresbetrag an Einkommensteuer zu zahlen hätten. Vielmehr verlangt der Gleichheitssatz einen rechtfertigenden Grund für die Steuerbelastung je nach dem erzielten Markteinkommen, an dem der Staat in gleichheitsgerechten Abstufungen teilhaben will. Wer Menschen ohne die Frage nach dem rechtfer-

9 Vgl. aber BFHE 181, 309 ff.

10 BVerfGE 93, 121 (138) – Vermögensteuer –.

tigenden Grund vergleicht, wird entdecken, dass jeder Mensch im Vergleich zu einem anderen in irgendeiner Hinsicht besser gestellt ist, mag er klüger, gesünder, reicher, angesehener, mächtiger oder schöner sein. Hier ist der Nährboden für Neid, nicht für Gleichheit. Der Gleichheitssatz fragt nach dem rechfertigenden Grund für Unterschiede und anerkennt die dem Einkommensteuerrecht vorgegebenen Verschiedenheiten des Erwerbs dank Begabung, freiheitlicher Erwerbsanstrengung und Erwerbsgrundlage. Freiheit des Erwerbs rechtfertigt den unterschiedlichen individuellen Erwerbserfolg.

Auf dieser Grundlage ergeben sich für das Einkommensteuerrecht je nach Funktion des Einkommens unterschiedliche Gleichheitsaussagen[11]. Der Gleichheitssatz sichert um so mehr die menschenrechtliche Statusgleichheit jedes Menschen, je mehr eine Steuer den Einzelnen in seinen Bedürfnissen als Person betrifft (Statusgleichheit), wie etwa beim Zugriff auf das einkommensteuerliche Existenzminimum für den Steuerpflichtigen und seine Familie[12]. Die Gleichheit ist umso offener für gesetzgeberische Gestaltungen, je mehr allgemeine, für rechtliche Einwirkungen zugängliche Lebensverhältnisse wie das Einkommen als Grundlage freiheitlicher Lebensführung geregelt werden (Gestaltungsgleichheit)[13]. Stets fordert der Gleichheitssatz nicht nur eine Gleichheit in der gesetzlichen Steuerpflicht, sondern im wirtschaftlichen Ergebnis des tatsächlichen Belastungserfolges[14]. Diese Gleichheit setzt voraus, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage den jeweiligen Belastungsgrund realitätsgerecht erfasst, also den Grundfreibetrag[15], den Kindessach-, Erziehungs- und Betreuungsbedarf[16] und den Familienleistungsausgleich[17], sodann ebenso den Aufwand einschließlich des tatsächlichen Wertverzehrs bei den Wirtschaftsgütern entsprechend den tatsächlichen Bedürfnissen und Wertabflüssen bemisst.

Schließlich verlangt die Gleichheit in der Zeit für das Dauerrechtsverhältnis der Einkommensteuer, dass der Einkommensteuerpflichtige mit seinem jeweiligen steuerpflichtigen Einkommen zur Deckung des gegenwärtigen staatlichen Finanzbedarfs beiträgt, dass er also in seiner jeweils gegenwärtigen finanziellen Leistungsfähigkeit auch in der Zeitenfolge gleichmäßig belastet wird[18].

11 Vgl. BVerfGE 87, 153 (170) – Grundfreibetrag –.
12 BVerfGE 82, 60 (89 f.) – Familienexistenzminimum –; 99, 216 (233) – Kinderbetreuungskosten –; 99, 246 (259 f.) – Familienleistungsausgleich –.
13 BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmerfreibetrag –.
14 BVerfGE 84, 239 (268) – Zinsbesteuerung –; vgl. auch E 93, 121 (134) – Vermögensteuer –.
15 BVerfGE 87, 153 (172).
16 BVerfGE 99, 216 (233).
17 BVerfGE 99, 246 (260 f.).
18 BVerfGE 96, 1 (7) – Arbeitnehmerfreibetrag –.

Die Ausgestaltung der Einkommensteuer als Gegenwartsbelastung, technisch verwirklicht im formalen Prinzip der Jahressteuer, hat demnach einen materiellen, verfassungsrechtlich vorgegebenen Gehalt: Einnahmen und Aufwand müssen jeweils gegenwartsgerecht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden; eine Steuerstundung durch verspätete Erfassung der Einkünfte oder durch vorgezogenen Aufwand ist grundsätzlich unzulässig.

3. Rechtfertigung der Einkommensteuer gegenüber dem Grundrechtsträger

Diese Einkommensteuerbelastung muss im jeweiligen Einzelfall gegenüber dem betroffenen Grundrechtsträger verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden. Das Einkommensteuergesetz genügt diesem Erfordernis, wenn es auf den Grundsatz der Individualbesteuerung aufbaut, also jeden Steuerpflichtigen als Grundrechtsträger erfasst. Bei Erwerbsgemeinschaften – insbesondere der Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts und Personenhandelsgesellschaften – wird deren Gewinn zwar einheitlich und gesondert festgestellt, dann aber für die Zwecke der grundrechtserheblichen Individualbesteuerung jeweils dem einzelnen Beteiligten zugerechnet, dort in die individuelle Bemessungsgrundlage einbezogen und dem individuellen Steuersatz unterworfen. Ähnliches gilt für die Erwerbsgemeinschaft der Ehe, an der dem Grundgesetz besonders gelegen ist (Art. 6 Abs. 1 GG): Das in der ehelichen Erwerbsgemeinschaft erzielte Einkommen wird bei jedem Ehegatten zur Hälfte besteuert, weil die Ehe eine Gemeinschaft des Erwerbs bildet[19] und die Ehegatten innerhalb dieser Gemeinschaft die Aufgaben der Haushalts- und der Erwerbstätigkeit eheintern aufteilen können[20].

Das Grundgesetz anerkennt daneben die juristische Person (Art. 19 Abs. 3 GG), nimmt also den vorgefundenen Tatbestand eines rechtlich verselbständigten Erwerbsorganismus auf, modifiziert ihn in eigenständigen Verfassungstatbeständen und spricht einem Erwerbsverbund grundsätzlich Grundrechtsfähigkeit zu. Diese Verfassungsentscheidung anerkennt auch eine Verselbständigung der juristischen Person zum Steuersubjekt – mit bedeutsamen steuerrechtlichen Folgen: Die Einkommensteuer findet bei der juristischen Person keine oder eine erheblich verminderte Privatsphäre vor. Das Erbschaftsteuerrecht respektiert den – langfristig allerdings untauglichen – juristischen Versuch einer Unsterblichkeit auf Gesellschaftsebene. Das Umsatzsteuerrecht versteht die juristische Person im Vorzugsteuerabzug als Nichtkonsument. Ob nach dieser Vorentscheidung allerdings die juristische Person als Einkom-

19 BVerfGE 61, 319 (345 ff.) – Ehegattensplitting –.

20 BVerfGE 61, 319 (347); vgl. auch BVerfGE 99, 216 (240) – Kinderbetreuungskosten –.

mensbezieher strikt gleichbelastet werden muss wie die natürliche Person, ob die – bis heute immer wieder in neuen Variationen erfasste – Zuordnung von Gesellschaftseinkommen und Gesellschaftereinkommen in den Gestaltungsraum des Gesetzgebers fällt oder grundrechtlich deutlich geprägt ist, konnte bis heute weder rechtswissenschaftlich noch verfassungsgerichtlich mit Bestimmtheit geklärt werden.

Das Bundesverfassungsgericht hat in einer Entscheidung über die unterschiedliche Besteuerung medizinischer Leistungen im Umsatzsteuerrecht hervorgehoben, dass allein die Rechtsform eines Unternehmens grundsätzlich keinen sachlichen Grund für die umsatzsteuerliche Ungleichbehandlung darstellen kann. Die Nichtgewährung einer Steuervergünstigung allein auf Grund der Rechtsform des Unternehmens verstößt daher gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG[21]. Diese Feststellung kann in ihrer Aktualität insbesondere für die gegenwärtige Unternehmensteuerreform durch die Gewährleistung der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) vertieft werden. Diese gibt dem Einzelnen das Recht, sich in freier Auswahl unter den Gesellschaftsformen zu organisieren, aber auch – in Wahrnehmung der negativen Vereinigungsfreiheit – Einzelkaufmann und Freiberufler zu bleiben und dadurch für seine Erwerbstätigkeit mit eigenem Namen und dem gesamten Privatvermögen einzustehen. Diese Freiheit darf auch steuerrechtlich nicht verfremdet werden.

IV. Gesetzgeberische Grundentscheidung und folgerichtige Umsetzung

Zeichnen sich somit im Grundgesetz bereits Umrisse einer Einkommensteuer ab, so gründet sich das konkrete Einkommensteuerrechtsverhältnis selbstverständlich auf die Regelungen des Einkommensteuergesetzgebers. Bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsraum[22]. Hat er aber einmal eine Grundsatzentscheidung für die Besteuerung des Marktnettoeinkommens getroffen, so ist diese – für die Dauer ihrer Geltung – vom Gesetz folgerichtig und widerspruchsfrei umzusetzen[23].

21 BVerfGE 101, 151 (156 f) – Schwarzwaldklinik –.

22 BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer –.

23 BVerfGE 84, 239 (271) – Zinsbesteuerung –; 87, 153 (170) – Grundfreibetrag –; vgl. auch 93, 121 (136) – Vermögensteuer –; 98, 83 (97 f.) – Landesabfallabgaben –; 98, 106 (118) – Verpackungsteuer –.

1. Drei verfassungsrechtliche Gestaltungsprinzipien

Für die Ausgestaltung dieser Belastungsgründe stellt das Verfassungsrecht drei Grundregeln auf:

a) Steuerrechtliche Regelungen sind so auszugestalten, dass die Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann. Der Gleichheitssatz fordert nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes. Insbesondere eine Tatbestandstypisierung kann dazu dienen, komplizierte Lebenssachverhalte übersichtlicher und verständlicher zu machen, um so den steuerlichen Belastungsgrund zu verdeutlichen und in das allgemeine Bewusstsein zu rücken[24]. Der Steuerpflichtige muss das, was von ihm verlangt wird, vorauserkennen, berechnen und zur Grundlage seiner wirtschaftlichen Planungen machen können.

b) Das rechtstaatliche Gebot der Voraussehbarkeit und der Berechenbarkeit der Steuerlasten und die Besteuerungsgleichheit fordern eine Einfachheit und Klarheit der einkommensteuergesetzlichen Regelungen, die auch dem nicht Steuerrechtskundigen erlauben, seinen Erklärungspflichten sachgerecht zu genügen[25]. Das Bundesverfassungsgericht regt deshalb an, die Vielzahl kinderbezogener Entlastungen in einem Grundtatbestand zusammen zu fassen, dessen Voraussetzungen allein durch die Angabe familienbezogener Daten dargelegt und deshalb auch von den nicht steuerberatenen Steuerpflichtigen geltend gemacht werden können. Dieses Erfordernis gilt für das Einkommensteuergesetz um so mehr, als diese Steuer sich auf Steuererklärungen stützt, deren Richtigkeit der Steuerpflichtige strafbewehrt verantworten muss; die speziellen strafverfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen (Art. 103 Abs. 2 GG) sich deshalb auch auf das materielle Einkommensteuerrecht erstrecken.

Diese Bestimmtheitsanforderungen verlangen den einfachen, verständlichen, im rechtfertigenden Grund typisierenden Gesetzestatbestand, der Details und Besonderheiten sowie Übergangsregelungen dem Verordnungsgeber überlässt. Wenn allerdings § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit durch beispielhafte Katalogberufe erläutert und sodann deren Verallgemeinerung im Tatbestand „und ähnliche Berufe“ fordert, § 19 und § 20 die jeweiligen Einkünfte nicht abschließend definieren, sondern nur stichwortartig benennen, § 22 Nr. 3 S. 1 in den „Einkünften aus Leistungen“ einen Tatbestand bildet, der als Auffangtatbestand eine Bereicherungsteuer formuliert, jedoch nur als Tatbestand des Markteinkommens gerechtfertigt ist, so enthält

24 BVerfGE 96, 1 (6 f.) – Arbeitnehmerfreibetrag –; 99, 216 (243) – Kinderbetreuungskosten –.

25 BVerfGE 99, 216 (243).

das Einkommensteuergesetz jeweils einen Gesetzesauftrag zur Analogie. Der Gesetzesadressat muss die gesetzlichen Teilregelungen so weiterdenken, dass in entsprechender Anwendung des fragmentarisch Geregelten ein abschließender Gesamttatbestand entsteht. Diese Regelungstechnik begegnet rechtstaatlichen Bedenken.

c) Der Gesetzgeber hat seine Grundsatzentscheidungen folgerichtig und widerspruchsfrei auszuführen.

Dieses Gebot der Folgerichtigkeit macht zwar nicht jedes dogmatische Systemanliegen zu einer Verfassungsfrage, verbietet aber die in sich widersprüchliche Steuergesetzgebung. Ein Regelungswiderspruch hat vor dem Gleichheitssatz keinen Bestand, weil er keinen rechtfertigenden Grund erkennen lässt; er widerspricht dem Freiheitsprinzip, weil er keine in sich stimmigen, rational verlässlich befolgbaren Freiheitsgrenzen und Inpflichtnahmen regelt.

Das Gebot der Folgerichtigkeit hat in den vergangenen Jahren zu häufigen verfassungsrechtlichen Beanstandungen geführt. Wenn das Einkommensteuergesetz Kapitaleinkünfte der Einkommensbesteuerung unterwirft und diese Besteuerung auf das Deklarationsprinzip stützt, das Steuerverfahrensrecht (§ 30a AO, Bankenerlass) diese Besteuerungsgrundlage aber nicht durch ein Verifikationsprinzip ergänzt, gewährleistet dieser Widerspruch zwischen materiellem und Verfahrensrecht nicht die Gleichheit im Belastungserfolg und bietet insoweit keine tragfähige Grundlage für eine allgemeine Steuerbelastung[26].

Hat der Gesetzgeber (1992) den individuellen existenznotwendigen Bedarf pro Jahr für das Sozialrecht auf 12 407 DM, für das Einkommensteuerrecht hingegen auf 5 616 DM festgesetzt, so ist diese Regelung in ihrer Widersprüchlichkeit mit dem Grundgesetz unvereinbar. Soweit der Gesetzgeber im Sozialhilferecht den Mindestbedarf, der durch Staatsleistung zu decken ist, bestimmt hat, darf das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum diesen Betrag jedenfalls nicht unterschreiten[27].

Entscheidet sich der Gesetzgeber für einen progressiven Einkommensteuertarif, muss er diesen „in folgerichtig gestalteten Übergängen“[28] bemessen. Die Progression des Tarifs veranlasst eine Aufteilung der Gleichheitserfordernisse in eine horizontale Gleichheit, die Steuerpflichtige gleicher Leistungsfähigkeit vergleicht, und eine vertikale Gleichheit, die Steuerpflichtige unterschiedlicher Leistungsfähigkeit vergleicht. Die horizontale Gleichheit fordert, dass Steuer-

26 BVerfGE 84, 239 (275 ff., 284).

27 BVerfGE 87, 153 (170).

28 BVerfGE 84, 239 (271) – Zinsbesteuerung –; 87, 153 (170, 177) – Existenzminimum –; 99, 246 (260) – Familienleistungsausgleich –.

pflichtige gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden[29], die vertikale Gleichheit verbietet Progressionssprünge im Einkommensteuertarif. Die gleiche Belastung von Steuerpflichtigen bei gleicher Leistungsfähigkeit (horizontale Gleichheit) begründet insbesondere im Vergleich von Steuerpflichtigen mit Kindern und kinderlosen Steuerpflichtigen das Postulat, die durch die Unterhaltspflichten verminderte Leistungsfähigkeit tarifwirksam in der Bemessungsgrundlage zu beachten[30]. Für die Sicherung des einkommensteuerrechtlichen Existenzminimums, das jedem Steuerpflichtigen zusteht, begründet die horizontale Gleichheit hingegen keine zusätzlichen verfassungsrechtlichen Anforderungen[31].

Während bei der Definition des steuerbaren Einkommens der Abzug der dieses Einkommen mindernden – erwerbs- und existenzsichernden – Aufwendungen die Bemessungsgrundlage verringern muss, weil sie nicht – damit auch nicht progressiv – besteuert werden dürfen, gilt für die Steuersubvention, die grundsätzlich steuerbares Einkommen aus Lenkungsgründen von der Steuerlast ausnimmt, das Gegenteil: Wird im Rahmen eines progressiven Tarifs die Subvention durch Abzug von der Bemessungsgrundlage angeboten, so erhält der Steuerpflichtige mit hohem Einkommen eine höhere Subvention als derjenige mit geringem Einkommen. Deshalb ließ sich die steuerliche Abzugsfähigkeit von Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien – damals bis zur Höhe von 60 000/120 000 DM im Kalenderjahr – verfassungsrechtlich nicht rechtfertigen[32]. Inwieweit dieser strenge Maßstab einer Statusgleichheit der politischen Parteien auf die Gestaltungsgleichheit der Steuerlenkung[33] übertragen werden kann, bedarf noch eingehender Untersuchung. Hier bleibt ein noch unerfüllter Auftrag an Rechtswissenschaft und Verfassungsrechtsprechung.

Weitere Rechtsprechungsbeispiele zum Gebot der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit finden sich auch außerhalb des Einkommensteuerrechts. Die widersprüchliche Bemessungsgrundlage des Bewertungsgesetzes für die Vermögensteuer[34] und für die Erbschaftsteuer[35], der Widerspruch zwischen Landesabfallgesetzen und bundesumweltrechtlichem Kooperationsprinzip[36]

29 BVerfGE 99, 246 (260) – Familienleistungsausgleich –.
30 BVerfGE 82, 60 (89 f.) – Familienexistenzminimum –; 99, 246 (260) –Familienleistungsausgleich –.
31 BVerfGE 87, 153 (170) – Grundfreibetrag –.
32 BVerfGE 85, 264 (313 f.) – Parteienfinanzierung VI –; vgl. auch BVerfGE 99, 69 (80 ff.) – Freie Wählervereinigungen –.
33 BVerfGE 93, 121 (147) – Vermögensteuer –.
34 BVerfGE 93, 121 (136).
35 BVerfGE 93, 165 (172 ff.).
36 BVerfGE 98, 83 (100).

sowie zwischen kommunaler Verpackungsteuer und Bundesumweltrecht[37] bieten markante Beispiele, in denen die Norm jeweils am Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsprinzip gescheitert ist.

Allerdings schließt das Gebot der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit keineswegs aus, dass Teilrechtsordnungen ihre eigenen Gesetzmäßigkeiten entwickeln und in ihrem jeweils rechtfertigenden Grund gegenläufig wirken können. Deswegen ist eine Vorlage gescheitert, die in der Vorschrift des § 40 AO einen Wertungswiderspruch gegenüber dem Strafrecht und deshalb einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz und das Rechtsstaatsprinzip geltend gemacht hatte. Wenn die Rechtsordnung das strafrechtliche Mittel des Verfalls vorsieht, um dem Straftäter das durch die Tat Erlangte nicht auf Dauer zu Gute kommen zu lassen, die dem Straftäter dennoch verbliebenen Früchte seiner Tat aber weiterhin der Einkommensteuer unterwirft, den rechtsstaatlich erzielten wirtschaftlichen Vorteil also nicht steuerlich privilegiert, erscheint diese Differenzierung folgerichtig[38].

2. Handlungstatbestand, Nutzungstatbestand, Erfolgstatbestand

a) Das Einkommensteuergesetz hat für die Struktur seines Belastungsgrundes fünf Grundentscheidungen getroffen:

aa) Zuerst besteuert es die Einnahmen, die der Steuerpflichtige im Rahmen der von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten ökonomischen und rechtlichen Erwerbsbedingungen erzielen konnte.

bb) Von diesen Markteinnahmen werden die erwerbssichernden Aufwendungen (Betriebsausgaben und Werbungskosten) abgezogen, mit denen der Steuerpflichtige seine Erwerbsgrundlage sichert und verbessert, damit auch eine stetige Steuerquelle für den Staat bereitstellt.

cc) Sodann wird die Bemessungsgrundlage um die existenzsichernden Aufwendungen des Steuerpflichtigen und seiner Familie gemindert, weil der Erwerbende sein Einkommen zunächst für den notwendigen Unterhalt benötigt, er außerdem durch diesen Einkommenserwerb dem Staat Sozialleistungen erspart.

dd) Schließlich erlaubt das Gesetz einen beschränkten Abzug der gemeinnützigen Spenden, bei denen der Steuerpflichtige sein Einkommen zur Finanzierung von Gemeinwohlaufgaben einsetzt.

ee) Die so gebildete einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage wird durch einen progressiven Steuersatz belastet, bei dem allerdings Beginn und Ende der

37 BVerfGE 98, 106 (125 ff.).

38 BVerfG, Entscheidung der 1. Kammer des 2. Senats vom 12. 4. 1996 – 2 BvL 18/93 S. 16 ff.

Progressionszone immer näher zusammenrücken und der Steuersatz in Zukunft in der Anfangsphase steil anzusteigen scheint, so dass die Progression auf dem Weg zu einer Linearbelastung mit sozialer Eingangskomponente ist.

b) Das Einkommensteuergesetz ordnet diese Grundentscheidungen in einem dreistufigen Tatbestand: Zunächst bringt der Zustandstatbestand der marktbezogenen Einkunftsquelle – die sieben einkunftsbegründenden Erwerbsgrundlagen von Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, freiberuflicher Tätigkeit, Arbeitsplatz, Finanzkapital, vermietbarem unbeweglichem Vermögen und sonstigem Marktzugang – den rechtfertigenden Grund der Einkommensteuer zum Ausdruck: Der Erwerbende erzielt sein Einkommen aus dieser Erwerbsgrundlage, die ihm den Markt erschließt und damit die von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbsmöglichkeiten nutzbar macht.

Zweite Voraussetzung für das Entstehen der Einkommensteuerschuld ist der Handlungstatbestand: Nur wer seine Erwerbsgrundlage tatsächlich genutzt hat, kommt als Steuerschuldner in Betracht. Die Einkommensteuer belastet nicht als Sollertragsteuer die Ertragsfähigkeit des Kapitals und die Erwerbsfähigkeit der Arbeitskraft, sondern beansprucht nur denjenigen, der tatsächlich erworben hat. Steuerbegründend ist also nicht die Nutzbarkeit eines Marktes, sondern dessen tatsächliche Nutzung.

Dritte Voraussetzung ist der Erfolgstatbestand des steuerbaren Einkommens, also der Vermögenszuwachs, den der Steuerpflichtige durch Nutzung des Marktes erwirtschaftet hat. Die Einkommensteuer vermittelt Teilhabe nur am tatsächlich eingetretenen Erfolg, lässt damit insbesondere die negative Berufs- und Eigentümerfreiheit unangetastet. Wer – auch nach staatlich ermöglichter Spitzenqualifikation und Ausbildung – seine Erwerbstalente brachliegen lässt oder sein ertragsfähiges Kapital nicht nutzt, also auf Einkünfte verzichtet, bleibt unbesteuert. Die Einkommensteuer begründet eine marktwirtschaftliche Erfolgsgemeinschaft zwischen Steuerpflichtigen und Staat: Die Kassen des Staates sind gefüllt, wenn das privatwirtschaftliche Erwerbsstreben erfolgreich ist; das privatwirtschaftliche Erwerbsstreben kann nur erfolgreich sein, wenn es gleichzeitig die Staatskassen füllt.

3. Systemverwerfungen

Dieses einfache und einsichtige System der Einkommenbesteuerung ist allerdings durch eine Vielzahl von Ausnahmen, Durchbrechungen und Widersprüchen so überwuchert, dass es sich dem Blick des juristisch ungeschulten und nicht beratenen Steuerpflichtigen kaum noch erschließt. Die sieben Einkunftsarten verdeutlichen nicht einen einheitlichen Belastungsgrund, sondern führen zu unterschiedlichen Belastungsfolgen. Eine Vielzahl von Abzugsbeträgen und Aus-

nahmevorschriften droht aus der unausweichlichen[39] eine vermeidbare Last zu machen, die nur der rechtlich Unbeholfene in Höhe der Regelbelastung trägt.

Die Steuervergünstigungen werden im Einkommensteuerrecht als Lenkungsbefreiungen, als Bewertungs- und Abschreibungsfreiheiten, als steuerfreie, später gewinnerhöhend aufzulösende Rücklagen, als nur teilweise Erfassung des Gewinns, als Sonderausgabenabzug, als Steuersatzermäßigung oder als Steuerschuldermäßigung gewährt. Daneben laden auch Regelsteuerbelastungen zu steuermindernden und steuervermeidenden Sachverhaltsgestaltungen ein. Wenn bei Kapitalgesellschaften der gesamte Bereich der Einkunftserzielung als gewerblich qualifiziert, beim Einzelunternehmer dagegen streng nach Einkunftsarten unterschieden wird, bei der Personengesellschaft im Grundsatz auch nach Einkunftsarten differenziert wird, sie aber einer Abfärbung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) oder einer gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) unterliegen, so veranlassen diese Regelbelastungsgründe den Freiheitsberechtigten, die Rechtsform des Einzelkaufmanns, der Personengesellschaft oder der Kapitalgesellschaft zu wählen. Auch die Leistungsverhältnisse zwischen dem Unternehmen und seinen Anteilseignern werden unterschiedlich erfasst: Während bei der Kapitalgesellschaft sämtliche Leistungsbeziehungen – Veräußerung, Nutzungsüberlassung, Dienstleistung, Kapitalzufuhr – wahlweise auf gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Basis aufbauen können und dementsprechend die jeweiligen Leistungsentgelte in den unternehmerischen Gewinn fallen oder nicht, kann der Einzelunternehmer grundsätzlich seine Leistungen für das Unternehmen nicht alternativ auf betriebliche oder sonstige Grundlagen stellen; die Personengesellschaft kann zwar Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter steuerlich als Fremdgeschäfte abwickeln, muss jedoch die Entgelte für einzelne Leistungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Hs. 2 dem gewerblichen Gewinn als Sondervergütung hinzurechnen. Auch hier bietet das Recht der Regelbelastung Ausweichmöglichkeiten. Gleiches gilt für den Umfang des dem Unternehmen gewidmeten Vermögens und für den Gewinntransfer.

Schließlich eröffnen auch System- und Formulierungsmängel erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten: Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 entscheidet bereits eine auch nur marginale Beteiligung eines Geschäftsführers einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG darüber, ob die Veräußerung von Grundstücken dieser KG steuerbar ist. Der beschränkte Gewinnabzug nach § 2 Abs. 3 führt zu einer exegetischen Ratlosigkeit, bei der sich die Interpreten bald in Berechnungsbeispiele flüchten und sie dabei mehr an Vielfalt als an Überzeugungskraft gewinnen[40]. Bei Einlage eines vorher für Überschusseinkünfte genutzten

39 BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmerfreibetrag –.

40 Vgl. die Nachweise bei *Paul Kirchhof,* in: ders. (Hrsg.) Einkommensteuergesetz, Kommentar, 2001, § 2 Rz. 53 ff. mit einem Strukturierungsversuch Rz. 56.

Wirtschaftsguts ist gemäß § 7 Abs. 1 Satz 4 die AfA nur aus geminderten Anschaffungskosten möglich; dies lässt sich bei Personengesellschaften leicht umgehen, indem die Einlage durch Veräußerung ersetzt wird. § 10d Abs. 2 S. 2 führt dazu, dass ein horizontal ausgleichbarer Verlust, der aus dem Vorjahr vorgetragen wird, einen bereits durchgeführten vertikalen Verlustausgleich auch dann unberührt lässt, wenn das Ausgleichspotential, wäre der Verlust im gleichen Jahr entstanden, für einen solchen Ausgleich nicht bestanden hätte. In § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 wurde die Veräußerungsfrist für Grundstücke nicht mit der Zeitspanne der Einlagebewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a abgestimmt. 1999 konnte durch eine vor der Veräußerung erbrachte Einlage eines Grundstücks nach mehr als drei Jahren innerhalb der Veräußerungsfrist die Besteuerung der stillen Reserven vermieden werden. Dies versucht nun § 23 Abs. 1 S. 5 durch einen aufwändig formulierten Veräußerungsersatztatbestand zu verhindern.

V. Die Anwendung des Einkommensteuergesetzes in eigenständiger Folgerichtigkeit

1. Eigenständige steuerliche Begriffsbildung

Das Einkommensteuergesetz entwickelt allein für die Zwecke dieser Besteuerung eigenständige Begriffe, die im Binnenbereich des Einkommensteuergesetzes zu verstehen und auszulegen sind. Wenn das Gesetz von Einnahmen, Einkünften und Einkommen handelt, Betriebsausgaben und Werbungskosten zum Abzug zulässt, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Existenzminima berücksichtigt, so gewinnen diese Tatbestände einen originären, allein aus dem Einkommensteuergesetz abzuleitenden Gehalt.

Knüpft ein Tatbestand des Einkommensteuergesetzes an eine zivilrechtliche Regelung an, so folgt die Auslegung der steuerrechtlichen Bestimmung deshalb nicht zwingend der zivilrechtlichen Vorgabe. Auch gibt es keine Vermutung, dass dem Zivilrecht entlehnte Tatbestandsmerkmale im Sinne des zivilrechtlichen Verständnisses zu interpretieren seien[41]. Eine Maßgeblichkeit oder gar ein Vorrang einer zivilrechtlichen Würdigung der vom Steuerpflichtigen gewählten Sachverhaltsgestaltung für die Auslegung des Einkommensteuergesetzes besteht nicht, weil Zivilrecht und Steuerrecht nebengeordnete, gleichrangige Teilrechtsordnungen sind, die denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen[42]. Der Steuerpflichtige kann zwar einen Sachverhalt vertraglich gestalten, nicht aber

41 BVerfGE, NJW 1992, 1219 f. (zur Grunderwerbsteuer).
42 BVerfGE a. a. O.

die steuerrechtlichen Folgen dieser Gestaltung bestimmen. Insoweit gilt eine Vorherigkeit für die Anwendung des Zivilrechts, jedoch nicht ein Vorrang[43]. Ob und inwieweit ein vom Einkommensteuergesetz aus einer anderen Teilrechtsordnung übernommener Begriff dessen jeweiligen Inhalt teilt (dynamische Verweisung), den zum Zeitpunkt der Übernahme gültigen Begriffsinhalt festschreibt (statische Verweisung) oder eine eigenständige Begrifflichkeit trotz gleichklingenden Wortes entwickelt, muss jeweils durch Auslegung ermittelt werden. Wenn § 15 den Begriff des „Gewerbebetriebes" verwendet, gewinnt dieser Begriff eine besondere, sich vom Gewerberecht unterscheidende Bedeutung. Spricht § 21 EStG von „Vermietung und Verpachtung", greift dieser Tatbestand deutlich über die zivilrechtliche Miete und Pacht hinaus. Eine solche „Relativität der Rechtsbegriffe"[44] ist in einer widerspruchsfreien, aber je nach Sachbereichen differenzierten Rechtsordnung angelegt. Wenn andererseits § 26 den Begriff der Ehe oder § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 den Begriff der OHG oder KG verwenden, so meint diese Anknüpfung an statusbegründende Rechtsvorschriften anderer Teilrechtsordnungen den jeweiligen familien- oder gesellschaftsrechtlichen Rechtsakt. Ebenso sind politische Parteien im Sinne des § 10b Abs. 2 EStG nur solche im Sinne des § 2 ParteienG. Ausdrückliche Paragraphenverweise, wie der des § 34f Abs. 2 auf § 15 Berlin-FörderungsG, nehmen in der Regel die angesprochene Norm in ihrer jeweiligen Entwicklung tatbestandlich auf, sind also dynamische Verweisungen. Das gesamte Einkommensteuergesetz stützt sich auf die Recheneinheit des Währungsrechts – 1 DM – und folgt damit blind dessen Vorgaben. Wenn hingegen § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a den Ertragsanteil eines Rentenrechts in Anlehnung an die bis 1957 geltende Rente nach dem Kapitaldeckungsverfahren bestimmt, nach dem Übergang zur dynamischen Rente des Generationenvertrages aber die bisherigen Ertragsanteile in den herkömmlichen Prozentsätzen nahezu beibehalten hat, so verliert diese allein in der statischen Verweisung berechtigte Aufteilung von Kapital- und Ertragsanteil mit der Dynamisierung ihren rechtfertigenden Grund und ist deshalb verfassungswidrig[45].

2. Die steuerjuristische Betrachtungsweise

Der einkommensteuerliche Tatbestand ist damit erfüllt, wenn die Sachverhaltsgestaltung zu einem Erfolg führt, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes eine Einkommensteuerbelastung rechtfertigt. Ein privatautonom gestalteter Sachverhalt ist zunächst am Maßstab des jeweiligen, die Gestaltung regelnden Rechts – des Vertragsrechts, des Familienrechts, des Ge-

43 BVerfGE a. a. O.
44 *Karl Engisch,* Einführung in das juristische Denken, 8. Aufl. 1983, S. 78, 156 ff.
45 BVerfGE 54, 36 ff.

werberechts oder des Rentenrechts – zu qualifizieren, das Ergebnis sodann unter die Tatbestände des Einkommensteuergesetzes zu subsumieren. Dieser Zusammenhang ist vielfach durch die sogenannte „wirtschaftliche Betrachtungsweise" beschrieben worden, enthält aber nichts anderes als die eigenständige „steuerjuristische Betrachtungsweise"[46]. Diese lockert nicht die juristische Gebundenheit durch das Gesetz, verstärkt vielmehr den Gesetzesvorbehalt durch strikte Ausrichtung der Gesetzesinterpretation auf die Vorgaben des Einkommensteuergesetzes.

Die Einkommensteuerschuld ist somit grundsätzlich im Binnenbereich des eigenständigen Einkommensteuergesetzes und seiner Begrifflichkeit festzustellen. Ist der Zustandstatbestand der Erwerbsgrundlage, der Handlungstatbestand einer Nutzung dieser Erwerbsgrundlage und der Erfolgstatbestand eines sich daraus ergebenden Gewinnes oder Überschusses gegeben, ist eine Einkommensteuerbelastung gerechtfertigt. Diese Kerntatbestände des Einkommensteuergesetzes sind zugleich Fenster zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Einkommensteuer durch das Grundgesetz. Die Exegeten des Einkommensteuergesetzes – der Finanzbeamte, der Finanzrichter und der Berater – richten ihren Blick deshalb auf dieses Gesetz, denken aber in ihrer Gesetzesgebundenheit immer – sich ihrer Grundlagen vergewissernd – auch an das Grundgesetz. Wenn es uns dann noch gelingt, auch den Gesetzgeber in diese Konzeption einer verfassungsstaatlichen Einkommensbesteuerung einzubeziehen, so gewinnen wir die für jeden Juristen unverzichtbare Atemluft zurück: Wir dürfen wieder in einem Atemzug von Steuerrecht und Steuergerechtigkeit sprechen.

46 BVerfG NJW 1992, 1219 f. (zur Grunderwerbsteuer).

Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen

Prof. Dr. *Joachim Wieland*, LL.M.
Universität Bielefeld

Inhaltsübersicht

I. Das Problem
II. Die traditionelle Verfassungsrechtsprechung
III. Die Gegenpositionen der Literatur
1. Plausibilitätserwägungen
2. Eigentumsgarantie und Staatsausgaben
3. Die Lehre von der Eigentümerfreiheit
IV. Die neuere Rechtsprechung des Zweiten Senats
V. Der gegenwärtige Meinungsstand
VI. Die Dogmatik des Grundrechtschutzes vor Besteuerung
VII. Die Konstitutionalisierung des Steuerrechts
VIII. Schluß

I. Das Problem

„Der moderne Rechtsstaat ist Sozialstaat wesentlich in seiner Funktion als Steuerstaat . . . Der Rechtsstaat als Steuerstaat beruht auf einer spezifischen, in der rechtsstaatlichen Verfassung enthaltenen Voraussetzung: der scharfen Abgrenzung der Steuerhoheit von dem in den Grundrechten gewährleisteten Schutz des Eigentums . . . Würde die(se) Unterscheidung von steuerlichem Eingriff und Eingriff in das Eigentum fallen, so wäre dem heutigen Sozialstaat die verfassungsrechtliche Grundlage weithin entzogen. Der Vorgang wäre von kaum absehbarer Tragweite." Gerade Heidelberg ist der richtige Ort, um über diese Sätze nachzudenken, die *Ernst Forsthoff* 1953 in seinem Staatsrechtslehrerreferat formuliert hat[1].

Heute setzen Steuerrechtler die Akzente oft ganz anders: Sie konstatieren eine „freiheitsrechtliche Steuergerechtigkeitslücke"[2], beklagen den „Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht" und verstehen diesen Verlust als Herausforderung an das Verfassungsrecht[3], wollen „die machtpolitische Bedeutung der

1 VVDStRL 12, 8 (31 f.).
2 *Lang*, NJW 2000, 458.
3 *K. Vogel*, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), 123; *Lang*, Zur Rechtsreform des Steuerrechts, in: FS Kriele, 1997, S. 965.

Grundrechte . . . gegenüber dem Steuergesetzgeber" aktivieren[4] und sehen in dem geforderten „judicial activism" „eine Art Notstandsprinzip, wenn der Gesetzgeber seine Verantwortung für das Recht nicht wahrnimmt"[5]. Das Szenario von Chaos und Notstand im Steuerrecht enthält als „Vorzug deutscher Verfassungskultur" nur einen Lichtblick: „In keinem Land der Welt verfährt die Verfassungsgerichtsbarkeit so streng mit dem Steuergesetzgeber wie in Deutschland"[6].

Das in der Steuerrechtswissenschaft verbreitete Vertrauen in die Wirkmächtigkeit des Verfassungsrechts und der Verfassungsgerichtsbarkeit gibt Anlaß zu folgenden Fragen: Ist wirklich aus Karlsruhe die erhoffte Stärkung der Dogmatik des Steuerrechts zu erwarten, wenn das Bundesverfassungsgericht nur die nötige Strenge gegenüber dem Gesetzgeber walten läßt? Geben die Freiheitsrechte die Gestaltung des Steuerrechts soweit vor, daß sie gegenüber dem Gesetzgeber nur noch aktiviert werden müssen, damit die beklagte Steuergerechtigkeitslücke geschlossen werden kann? Oder trifft die eingangs zitierte Feststellung *Forsthoffs* zu, daß der soziale Rechtsstaat auf der scharfen Abgrenzung der Steuerhoheit von dem in den Grundrechten gewährleisteten Schutz des Eigentums und der Freiheit basiert?

Vielen Vertretern der Steuerrechtswissenschaft scheint die Antwort längst gefunden: Die Freiheitsrechte und insbesondere die Eigentumsgarantie schützen – recht verstanden und vom Bundesverfassungsgericht detailliert entfaltet – die Bürger vor dem übermäßigen Zugriff des Steuergesetzgebers und bilden die verläßliche Grundlage eines systemgerechten und einfachen Steuerrechts. Überzeugt werden müssen nur noch der Gesetzgeber, der zukünftig statt politischer Wertungen freiheitsrechtliche Vorgaben in Steuergesetze umzusetzen hätte, der Bundesfinanzhof und der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts. Der hält ungeachtet des Versuchs des Zweiten Senats, die Freiheitsrechte für einen Grundrechtsschutz gegen eine übermäßige Steuerbelastung zu aktivieren[7], an seiner ständigen Rechtsprechung fest. Danach ist das Vermögen kein Eigentum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 GG, weil es kein Recht, sondern den Inbegriff aller geldwerten Güter einer Person darstellt, so daß die Eigentumsgarantie nicht vor der staatlichen Auferlegung von Geldleistungspflichten schützt[8]. Überzeugt werden müßten auch noch zwei Senate des Bundesfinanzhofs, die zum – überaus deutlich geäußerten – Verdruß der Befürworter des sogenannten Halbteilungsgrundsatzes nicht nur eine Bindung an die entsprechenden Ausführungen in der Vermögensteuerentscheidung des

4 *Lang* (Fn. 2), S. 965 f.
5 *Lang* (Fn. 2), S. 966.
6 *Lang*, Eröffnung und Rechtfertigung des Themas, DStJG 23 (2000), S. 1 ff. (5).
7 BVerfGE 93, 121 (137).
8 BVerfGE 95, 267 (300).

Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts verneint haben[9], sondern der Eigentumsgarantie und den Freiheitsgrundrechten grundsätzlich keine Vorgaben für die Höhe der steuerlichen Belastung entnehmen. Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs hat es sogar ausdrücklich abgelehnt, aus Art. 14 GG „eine Begrenzung der zulässigen Steuerbelastung im Sinne einer konkreten und quantifizierbaren Vorgabe" abzuleiten[10]. Die Ablehnung der Lehre von weitgehenden freiheitsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen aus den Reihen des obersten Fachgerichts und durch den Grundrechtssenat des Bundesverfassungsgerichts gibt Anlaß zur kritischen Auseinandersetzung mit den dogmatischen Grundlagen dieser Theorie.

II. Die traditionelle Verfassungsrechtsprechung

Ich gehe in meiner Analyse von der traditionellen Position des Bundesverfassungsgerichts aus, die durch das Urteil des Ersten Senats zum Investitionshilfegesetz vom 20. Juli 1954 begründet wurde. Danach schützt die Eigentumsgarantie nicht das Vermögen als solches gegen Eingriffe durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten. Diesem Grundansatz ist lange auch der Zweite Senat gefolgt, nachdem er ihn in seinem Urteil vom 24. Juli 1962 zum Fremdrentengesetz mit einer salvatorischen Klausel angereichert hatte: Die Auferlegung von Geldleistungspflichten lasse die Eigentumsgewährleistung „grundsätzlich unberührt"; ein Verstoß sei allenfalls in Betracht zu ziehen, wenn Geldleistungspflichten den Pflichtigen übermäßig belasteten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigten, wenn die Zahlungspflicht der Betroffenen „über jedes Maß" anstiege. Damit ein Verstoß gegen Art. 14 GG in Betracht gezogen werden könne, müßten Geldleistungspflichten eine „erdrosselnde Wirkung" entfalten, die zu einer „Existenzgefährdung" führte.

Dem entspricht die höchstrichterliche Rechtsprechung zum Schutz vor der Auferlegung von Abgaben durch Art. 12 Abs. 1 GG: Seit dem Grundsatzbeschluß des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts zur Schankerlaubnissteuer vom 30. Oktober 1961[11] werden Abgaben nur dann als berufliche Zulassungsbeschränkung qualifiziert, an die hohe Rechtfertigungsanforderungen zu stellen sind, wenn sie aus wirtschaftlichen Gründen die Wahl eines Berufes unmöglich machen und damit wie ein Berufsverbot wirken. Dagegen handelt es sich bei einer Abgabe selbst dann nur um eine Berufsausübungsregelung, wenn sie den im Beruf erzielten Gewinn in mehr oder weniger großem Um-

9 BFH, Urteil vom 15. 10. 1997 – I R 19/97, BFH-NV 1998, 746; BFH, Urteil vom 11. 8. 1999 – XI R 77/97, FR 1999, 1303.

10 (Fn. 9), S. 1305.

11 BVerfGE 13, 181 (185 f.).

fang mindert und deshalb geeignet ist, einen Bewerber zu veranlassen, sich einem einträglicherem Beruf zuzuwenden. In der Konsequenz prüft das Bundesverfassungsgericht auch Abgaben mit berufsregelnder Tendenz nur auf ihre Verhältnismäßigkeit und läßt Zweckmäßigkeitserwägungen zur Rechtfertigung ausreichen.

Fehlt eine berufsregelnde Tendenz, werden Abgaben an der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG gemessen, also ebenfalls einer Verhältnismäßigkeitsprüfung unterzogen. Damit sind die Anforderungen an die Rechtfertigung derartiger Abgaben unabhängig von einer berufsregelnden Tendenz gleichmäßig niedrig.

Die tradierte Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu dem Schutz, den die Freiheitsrechte vor der Erhebung von Abgaben gewähren, läßt sich demnach wie folgt zusammenfassen: Die Freiheitsrechte lassen den Handlungsspielraum des Abgabengesetzgebers weitgehend unbeschränkt. Die Eigentumsgarantie und die Berufsfreiheit schützen im Bereich der Steuererhebung letztlich nur vor einem Formenmißbrauch. Der Staat darf seine Steuerhoheit nicht zur Konfiskation oder Erdrosselung mißbrauchen. Allein die Form der Steuer macht staatliches Handeln, das sonst – wie etwa eine entschädigungslose Enteignung oder ein nicht durch ein überragendes Gemeinschaftsgut erfordertes Berufsverbot – grundrechtswidrig wäre, nicht verfassungsgemäß. Solange der Staat aber gleichmäßig Steuern erhebt, um seine Ausgaben zu finanzieren, wird er durch die Freiheitsrechte auch nicht an einer Besteuerung auf hohem Niveau gehindert.

III. Die Gegenpositionen der Literatur

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den freiheitsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen sieht sich etwa seit 1970 deutlicher Kritik der Literatur ausgesetzt[12]. Immer mehr Autoren verstehen die Schutzfunktion der Eigentumsgarantie dahin, den Wert des Vermögens zu gewährleisten und so einen freiheitsrechtlichen Schutz vor Besteuerung zu begründen. Auf drei Wegen wird versucht, die Eigentumsgarantie für einen Schutz vor Besteuerung zu aktivieren:

12 Erst seit dieser Zeit wird auch der grundlegende Aufsatz von *Imboden*, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht 29 (1960/61), 2 (6), rezipiert.

1. Plausibilitätserwägungen

Der Schutz des Eigentums wird zum Schutz des Vermögens umgedeutet. Zur Begründung wird weniger dogmatisch argumentiert, im Vordergrund stehen vielmehr Plausibilitätserwägungen. Es sei unverständlich, wenn ausgerechnet *das* Grundrecht von der Besteuerung „unberührt" bleibe, das die Quelle der Besteuerung schütze[13]. Das Vermögen als ganzes aus dem Schutzbereich der Eigentumsgarantie auszuklammern, sei „unlogisch"[14]. Unter den gegenwärtigen Umständen müsse Funktion des Eigentumsschutzes sein, die „offene Flanke"[15] gegenüber der Auferlegung von Geldleistungspflichten abzudecken[16].

Letztlich ist diese Überlegung von der Erwartung geprägt, wo ein Wille zu einem bestimmten Ergebnis sei, müsse sich auch ein verfassungsrechtlicher Weg finden lassen. Angesichts der Ausformung des verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriffs in Rechtsprechung und Literatur erscheinen die genannten Erwägungen als nicht tragfähig. Der Eigentumsbegriff der Verfassung ist nicht mit dem des Bürgerlichen Gesetzbuchs gleichzusetzen, sondern schützt die rechtliche Zuordnung eines vermögenswerten Guts an einen Rechtsträger. Dabei ist die Bestimmung der Eigentumsgüter und deren Zuordnung Aufgabe des Gesetzgebers. Ihm obliegt gemäß Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG die Bestimmung des Inhalts des Eigentums. Die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes ist durch die Zuweisung der Bestimmung ihres Inhalts und ihrer Schranken an den Gesetzgeber stark demokratisch geprägt, sie ist Ausdruck des demokratischen Rechtsstaatsverständnisses, auf dem das Grundgesetz basiert. Der Gesetzgeber hat aber das Vermögen als solches nicht als Recht ausgestaltet. Das ist mit der Institutsgarantie des Eigentums vereinbar, die Privatnützigkeit und Verfügungsbefugnis schützt. Nur weil der Staat die Erfüllung seiner Aufgaben durch die Erhebung von Steuern aus dem Vermögen seiner Bürgerinnen und Bürger finanziert, ist er überhaupt in der Lage, den Bürgern ihr Eigentum zu gewährleisten; er ist nicht auf Konfiskationen zur Befriedigung seines Finanzbedarfs angewiesen. Der Staat kann folglich dem Einzelnen nicht den Erhalt seines gesamten Vermögens garantieren, ohne seine eigene finanzielle Grundlage aufzugeben. Moderne Staatlichkeit basiert vielmehr auf der Teilhabe des Staates am Privatvermögen durch Besteuerung.

13 *K. Vogel/Walter*, Art. 105 GG Rn. 39, in: Bonner Kommentar; *Martens*, VVDStRL 30, 7 (15 f.).

14 *Kimminich*, Art. 14 GG, Rn. 65, in: Bonner Kommentar, vgl. auch *dens.*, JuS 1978, 217 (218).

15 So der Ausdruck von *Ballerstedt*, Wirtschaftsverfassungsrecht, in: Bettermann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte III/1, 1958, S. 1 (39).

16 *Meessen*, DÖV 1973, 812 (816); *Schmidt-Bleibtreu/Schäfer*, DÖV 1980, 489 (494); weitere Nachweise bei *Wieland*, Die Konzessionsabgaben, 1991, S. 213; zum aktuellen Meinungsstand *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 437 ff.

2. Eigentumsgarantie und Staatsausgaben

Auf dieser Erkenntnis beruht der zweite Ansatz zur Aktivierung der Eigentumsgarantie gegenüber dem Steuergesetzgeber: *v. Arnim* hat in seinem Staatsrechtslehrerreferat 1980 die Auffassung vertreten, die Erhebung von Steuern zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben diene nur dann dem Wohl der Allgemeinheit und sei mit der Eigentumsgarantie vereinbar, wenn Ausgabeentscheidungen dem Gebot der Wirtschaftlichkeit entsprächen. Die Belastung mit Abgaben sei nur dann verhältnismäßig, wenn die am wenigsten dringliche Aufgabe noch die Erhebung der am schwersten belastenden Steuer rechtfertige[17]. *v. Arnim* verdeutlicht damit zutreffend den Zusammenhang zwischen Besteuerung und Staatsaufgaben. Wenn und soweit die Eigentumsgarantie oder Freiheitsrechte die Steuerhoheit des Staates begrenzen, wird im Ergebnis auch dessen Ausgabenhoheit begrenzt – ungeachtet des Grundsatzes der Non-Affektation oder Gesamtdeckung des Haushalts[18]. Letztlich sollen die Garantien von Freiheit und Eigentum das Budgetrecht des Parlaments begrenzen.

Der Ansatz ist in sich folgerichtig, weil eine freiheitsrechtliche Begrenzung der Steuerhoheit zugleich eine entsprechende Begrenzung des Budgetrechts bewirkt. Diese Konsequenz der extensiven Interpretation der Freiheitsrechte wird häufig entweder nicht gesehen oder doch jedenfalls nicht ausgesprochen. Ansonsten würde der Eingriff in das Kernrecht der parlamentarischen Demokratie deutlich, der nicht leicht zu rechtfertigen ist. *v. Arnims* Lehre hätte zur Folge, daß der gesamte parlamentarische Prozeß der Ausgabenbewilligung einer verfassungsgerichtlichen Kontrolle am Maßstab des Eigentumsgrundrechts unterstellt würde. Nicht mehr das Parlament, sondern letztlich das Bundesverfassungsgericht müßte entscheiden, ob die vielfältigen Einzelposten des Bundeshaushalts den Anforderungen der Verhältnismäßigkeit, der Wirtschaftlichkeit und damit der Eigentumsgarantie genügten. Die Entscheidung über die Ausgaben des Staates – eine der vornehmsten Aufgaben des Parlaments, die notwendig mit politischen Wertungen und dem Setzen von Prioritäten verbunden ist – würde aus dem politischen Prozeß in ein rechtsförmiges Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht verlagert; die parlamentarische Demokratie vollzöge einen weiteren, in seiner Bedeutung nicht zu unterschätzenden Schritt auf dem Weg zum Jurisdiktionsstaat[19]. Angesichts dieser Konsequenz überrascht es nicht, daß *v. Arnims* Ansatz in Rechtsprechung und Literatur praktisch keinen Widerhall gefunden hat.

17 VVDStRL 39, 286 (308 ff.).

18 Dazu *Stern*, Staatsrecht II, 1980, S. 1244 f.

19 Ähnlich die gleichgerichtete Kritik von *Püttner, Meessen, Breuer, Mußgnug, Badura* und *Wilke*, VVDStRL 39, 380 ff.

3. Die Lehre von der Eigentümerfreiheit

Den stärksten Einfluß auf die einschlägige Diskussion hat *Paul Kirchhofs* Lehre von der Eigentümerfreiheit gewonnen. Der Kern dieser Lehre findet sich in These 7 des Staatsrechtslehrerreferats von 1980, die ich wörtlich zitiere: „Der Schutz des privatnützigen Eigentümerhandelns findet seinen Maßstab in der Eigentümerfreiheit, weniger im Eigentum: ‚Eigentum' definiert nicht ein Wirtschaftsgut, das gegen steuerlichen Zugriff abzuschirmen wäre, sondern umgrenzt den Handlungsspielraum des Eigentümers. Grundlage der Eigentümerfreiheit ist das Gesamtvermögen"[20]. Diese These ist in der Diskussion nicht ohne Grund als „sehr kühner Wurf" bezeichnet worden[21]. Sie basiert auf der Vorstellung, „das Gesamtvermögen im wechselnden, je nach Steuerstichtag faßbaren Bestand" falle in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie, der vom Gesetzgeber nur durch „Randkorrekturen", nicht aber dem Gegenstand nach bestimmt werden dürfe[22]. Statt gesetzlich definierter Eigentumsrechte soll die Freiheit des Handelns desjenigen geschützt sein, der über Vermögen verfügt. Handlungsfreiheit soll an die Stelle des Schutzes vermögenswerter Rechte treten. Die klassische Differenzierung des Schutzes der Bürgerinnen und Bürger vor Eingriffen in Freiheit und Eigentum durch einzelne Grundrechte mit je spezifischem Schutzbereich wird eingeebnet, sie geht in einem umfassenden Konzept des Freiheitsschutzes auf, für den die Einzelgrundrechte einschließlich der Eigentumsgarantie nur noch exemplarisch Schutzschwerpunkte verdeutlichen.

Über den Weg der Umdeutung des Art. 14 GG von einer Gewährleistung gesetzlich definierter Rechte zu einer Garantie der Handlungsfreiheit wird das Gesamtvermögen in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie einbezogen; mittels der Anreicherung des Zwecks der Besteuerung über die reine Staatsfinanzierung hinaus zu einer Teilhabe am Privatvermögen des Eigentümers wird aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip eine materielle Besteuerungsgrenze abgeleitet.

Eine Besteuerung rechtfertigt sich danach insbesondere aus einem wesentlichen Beitrag des Staates zum Entstehen und zum Bestand des zu besteuernden Wirtschaftsgutes. Diese Voraussetzung ist erfüllt, „wenn der Einzelne ein Wirtschaftsgut am Markt erwirbt", der von der Rechtsgemeinschaft organisiert und gefördert und vom Staat rechtlich geordnet wird. In dieser Vorstellung „realisiert die Einkommensteuer typisierend den Anteil der Allgemeinheit – des Staates – an diesem individuellen, durch die Gemeinschaft ermöglichten Erwerb", ein Leistungsempfang außerhalb des Marktes – zu dem auch die Wertschöpfung für den privaten Eigenbedarf oder die Nutzung privater

20 VVDStRL 39, 213 (These 7) und 282.
21 *Friauf*, VVDStRL 39, 369.
22 (Fn. 20), S. 236.

Wirtschaftsgüter gehört – bleibt einkommensteuerfrei. Die Progression der Einkommensteuer wird mit dem angeblich größeren Anteil des Marktes am individuellen Einkommen bei steigendem Markterfolg erklärt[23]. Dennoch soll die individuelle Steuerlast ungeachtet des Abstellens auf die Staatsleistungen *nicht* „nach dem vom Einzelnen durch Staatstätigkeit empfangenen ‚Nutzen'" berechnet werden[24] – der Beitrag des Staates zum Einkommenserwerb vermag in diesem „Freiheitskonzept" offenbar die „steuerlichen Zugriffsstellen", nicht aber die Höhe der Belastung des Steuerpflichtigen zu rechtfertigen.

Indem die Teilhabe am privaten Erwerbserfolg zum Bestandteil des Zwecks der Besteuerung erhoben wird, gewinnt dieser Zweck plötzlich auch im Steuerrecht die lange vermißten Konturen, so daß aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Aussagen über die zulässige Höhe der Besteuerung abgeleitet werden können.

Die Umdeutung des Schutzbereichs von Art. 14 GG und des Zwecks der Steuererhebung wird ergänzt durch die Annahme eines Belastungsgrunds der Einkommensteuer, der im Erzielen konkreter, in Rechtspositionen faßbarer *Einkünfte* gesehen wird. Der Staat greift aber nicht auf die einzelnen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG zu, sondern stellt Sonderausgaben sowie außergewöhnliche Belastungen in Rechnung, gewährt Freibeträge[25] und belastet schließlich das *zu versteuernde Einkommen.* Die Befugnis des Steuerpflichtigen, die Steuerschuld aus einem beliebigen Teil seines Gesamtvermögens zu begleichen, stellt folglich nicht nur „eine freiheitsschonende Alternative" gegenüber dem Zugriff ausschließlich auf einzelne Einkünfte dar[26], sondern entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, das sich ebenfalls auf das gesamte Vermögen bezieht.

Führt man das aus den Freiheitsrechten abgeleitete Besteuerungskonzept auf seine Grundgedanken zurück, so verbindet es eine inhaltlich angereicherte Steuerrechtfertigung mit einer korrelierenden Begrenzung der staatlichen Steuerhoheit in den Freiheitsrechten. Die Steuerrechtfertigung enthält bereits untrennbar die Steuerbegrenzung. Das erklärt das Beharren auf der Ableitung der Besteuerungsgewalt aus den Freiheitsrechten, insbesondere Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG, die in der Literatur nachdrücklich kritisiert worden ist[27]. In dieser

23 *P. Kirchhof*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in: Steuern im Verfassungsstaat, Symposion zu Ehren von K. Vogel, 1996, S. 27 ff. (37 f.).

24 (Fn. 23), S. 39.

25 § 2 Abs. 4 u. 5 EStG.

26 *P. Kirchhof*, in: P. Kichhof/H. Söhn (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt (Stand April 2000), § 2 Rn. A 162 f.

27 *Isensee*, Referat auf dem 57. Deutschen Juristentag, 1988, N 32 (N 36); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 530 ff.; *Wendt*, DÖV 1988, 710 (714 ff.); vgl. ferner *Loritz*, NJW 1988, 1 (9).

Sichtweise skizziert das Grundgesetz – gesehen durch die Augen des kundigen Interpreten – „eine unterschiedliche Belastbarkeit von Einkommen, Eigentumsbestand und Eigentumsgebrauch, die insbesondere zur Folge hat, daß der Einkommensteuersatz 56%, der Vermögensteuersatz 0,5 bzw. 0,7%, der Umsatzsteuersatz 13% betragen darf“[28] – oder jedenfalls 1982 betragen durfte.

IV. Die neuere Rechtsprechung des Zweiten Senats

Die Lehre von der freiheitsrechtlichen Grundlage der Besteuerung hat deutlich die neuere Rechtsprechung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts beeinflußt. Sowohl der Beschluß zur Steuerfreiheit des Existenzminimums[29] als auch die sogenannten Einheitswertbeschlüsse[30] gehen davon aus, daß die Besteuerung „in die in der Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angelegte allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 14 GG) eingreift“. Sie verstehen Art. 14 GG nicht als Schutz von Rechten, die der Gesetzgeber definiert, sondern als Teil einer umfassenden Handlungsfreiheit. Dieses Grundrechtsverständnis unterscheidet sich deutlich von der skizzierten Rechtsprechung, die bis dahin beide Senate des Bundesverfassungsgerichts in ständiger Rechtsprechung zum Schutzgehalt der Eigentumsgarantie vertreten hatten. Da der Zweite von der Rechtsauffassung des Ersten Senats abgewichen ist, ohne gemäß § 16 Abs. 1 BVerfGG das Plenum des Bundesverfassungsgerichts anzurufen, der Erste Senat hingegen – gefolgt vom Bundesfinanzhof – an seiner Rechtsprechung festhält, besteht gegenwärtig ein tiefgreifender Dissens innerhalb des Bundesverfassungsgerichts über die Interpretation insbesondere der Eigentumsgarantie, ganz allgemein aber auch über die Bedeutung freiheitsrechtlicher Vorgaben für die Abgabenerhebung.

V. Der gegenwärtige Meinungsstand

Ebenso gespalten wie das Bundesverfassungsgericht ist die Wissenschaft in der Frage der Bedeutung der Freiheitsrechte für das Steuerrecht und den Steuergesetzgeber. Während manche Autoren die Entscheidungen des Zweiten Senats als „Steuer- und Eigentumswende“ verstehen[31], sehen andere zwar „einzelne

28 JZ 1982, 305 (308).
29 BVerfGE 87, 153 (169).
30 BVerfGE 93, 121 und 165.
31 *Leisner*, NJW 1995, 2591 ff.; ferner *Arndt/Schumacher*, NJW 1995, 2603; *Flume*, DB 1995, 1779; *Jachmann*, DStR 1996, 574; *dies.*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 31 ff.; *Mayer*, DB 1995, 1831; *Rose*, DB

Schwächen und Widersprüche“ in dem neuen Konzept des Zweiten Senats und rügen die Konturenschwäche mancher Aussagen, die ihre konkrete Verwertbarkeit beeinträchtigten, heben jedoch gleichzeitig „die programmatische Intensität“ hervor, „mit der das Prinzip eigentumsschonender Besteuerung entfaltet wird“[32]. Ein erheblicher Teil der Literatur folgt dagegen dem Sondervotum von *Ernst-Wolfgang Böckenförde* zum Vermögensteuerbeschluß[33]. Danach gibt die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG keine Grundlage für ein steuerrechtstheoretisches und steuerpolitisches Konzept, das sowohl Grund wie auch Intensität und Grenze der Besteuerung aus einer in sich differenziert interpretierten Eigentumsidee herleitet[34]. Das Grundgesetz „beläßt für die Ausgestaltung der Steuerrechtsordnung vielmehr einen prinzipiell weiten Spielraum und legt die Entscheidungen zu Gegenstand, Maßgabe und Ausmaß der Besteuerung weitestgehend in die Hände des Gesetzgebers, der für sie und ihre weitreichenden Auswirkungen die politische Verantwortung trägt.“ *Böckenförde* hat darauf hingewiesen, daß in Zahlen nachrechenbare Maßgaben für die Festsetzung der Steuersätze weder möglich noch in der Verfassung enthalten sind, sondern der politisch verantworteten Steuerpolitik überlassen bleiben[35].

VI. Die Dogmatik des Grundrechtsschutzes vor Besteuerung

Ungeachtet aller Meinungsverschiedenheiten über freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen besteht doch in einigen Punkten Einigkeit: Art. 14 GG gewährt Schutz vor einer expropriierenden Steuer. Wirkt eine Steuer für den Steuerpflichtigen wie eine Enteignung, wird er also wirtschaftlich gesehen durch die Besteuerung gezwungen, seine Rechtsposi-

1995, 1879; *Seer*, FR 1999, 1280 (1282 ff.); *ders.*, FR 1999, 1296 f.; *ders.*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG Bd. 23 (2000), S. 87 ff. (94 ff.); deutlich zurückhaltender *K. Vogel*, JZ 1996, 43 ff.

32 *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 4 Rn. 226.

33 BVerfGE 93, 121 (149 ff.), in diese Richtung etwa *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rn. 582 ff.; *ders.*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Bd. 22 (1999), S. 7 ff.; *Bull*, NJW 1996, 281; *Fischer*, FR 1999, 1292; *Sendler*, in: Festschrift für Kriele, 1997, S. 476 f.; *H. J. Vogel*, NJW 1996, 1505 ff.; *Weber-Grellet*, BB 1996, 1415; *Wieland*, Der Vermögensteuerbeschluß – Wende in der Eigentumsrechtsprechung?, in: Guggenberger/Würtenberger (Hrsg.), Hüter der Verfassung oder Lenker der Politik? – Das Bundesverfassungsgericht im Widerstreit, 1998, S. 173 ff.; deutlich kritisch zum Halbteilungsgrundsatz *Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral, 2000, S. 42 ff.

34 BVerfGE 93, 121, 149 (154 f.).

35 BVerfGE 93, 121, 149 (158).

tion am Steuergegenstand aufzugeben, entfaltet die Eigentumsgarantie ihre Schutzwirkung. Der Steuerpflichtige soll gegenüber einer Enteignung nicht weniger geschützt werden, wenn sich der Staat statt eines Verwaltungsaktes oder eines Gesetzes einer Steuer bedient, um das wirtschaftliche Ergebnis einer Enteignung zu erreichen.

Das Gleiche gilt im Schutzbereich der Berufsfreiheit, wenn ein Berufsverbot durch eine Erdrosselungssteuer statt durch einen Verwaltungsakt verhängt wird. Für außerberufliches Handeln gewährt die allgemeine Handlungsfreiheit einen entsprechenden Schutz. Letztlich handelt es sich in diesen Fällen um die Abwehr von staatlichem Formenmißbrauch. Ein Rückgriff auf seine Steuerhoheit soll dem Staat nicht eine Beschränkung von Freiheit oder Eigentum ermöglichen, die er durch klassisches Verwaltungshandeln nicht zu bewirken vermöchte.

Wie aber ist die Rechtslage diesseits der – in der Praxis wenig bedeutungsvollen – Schwelle der Enteignung oder Erdrosselung? Berührt die Belastung mit einer Steuer die grundrechtliche Eigentumsgarantie? Das hängt vom Eigentumsbegriff der Verfassung ab. Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG weist – wie bereits dargelegt – in einer deutlich demokratisch geprägten Formulierung dem Gesetzgeber die Aufgabe zu, Inhalt und Schranken des Eigentums zu bestimmen. Das Schutzobjekt der Eigentumsgarantie steht nicht gleichsam naturrechtlich fest, sondern ergibt sich erst aus demokratisch legitimierter Rechtsetzung, die an die Institutsgarantie des Eigentums rückgebunden, im übrigen aber politisch gestaltbar ist. Solange der Gesetzgeber Privatnützigkeit und Verfügungsbefugnis als die wesentlichen Gehalte der Institutsgarantie des Eigentums nicht beseitigt, steht ihm frei, welche Rechtspositionen er als Eigentum definiert. Eigentum im verfassungsrechtlichen Sinne wird durch die Gesamtheit der einschlägigen Rechtsnormen des privaten wie des öffentlichen Rechts bestimmt. Das steht seit der Naßauskiesungsentscheidung des Bundesverfassungsgerichts[36] außer Streit[37] und gilt auch für steuerrechtliche Fragestellungen.

Wirtschaftliche Werte und Positionen fallen dementsprechend als solche nicht in den Schutzbereich des Art. 14 GG, sondern genießen nur dann den Schutz der Eigentumsgarantie, wenn der demokratisch legitimierte Gesetzgeber sie zu einem subjektiven Recht verfestigt hat. Wissenschaft und Praxis mögen eine solche Verfestigung befürworten, sie argumentativ unterstützen, ein Untätigbleiben des Gesetzgebers kritisieren – sein Handeln zu ersetzen vermögen sie nicht. Das gilt für das Bundesverfassungsgericht nicht anders. Seine Aufgabe ist es, eine Eigentumsbestimmung des Gesetzgebers an der Verfassung zu

36 BVerfGE 58, 300.

37 Siehe dazu näher *Wieland*, Art. 14 Rn. 117, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, Bd. 1, 1996 m. w. N.

messen. Auch das Bundesverfassungsgericht darf die von Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG dem Gesetzgeber zugewiesene Aufgabe nicht usurpieren, selbst wenn es sich auf wissenschaftlich überzeugende Argumente zu stützen vermeint. Die Beachtung der verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Gewaltentrennung zählt gerade auch im Verhältnis zwischen Gesetzgeber und Verfassungsgericht zu den Grundvoraussetzungen für das Gelingen der parlamentarischen Demokratie, wie die Präsidentin des Bundesverfassungsgerichts jüngst noch einmal zu Recht betont hat[38].

Der Gesetzgeber hat zwar vielfältige Vermögensbestandteile zu subjektiven Rechtspositionen verfestigt, nicht jedoch das Vermögen als ganzes[39]. Art. 14 GG schützt nicht Werte, sondern Rechte. Eine Wertgarantie enthält nur Art. 14 Abs. 3 GG, und zwar als Ausgleich einer rechtmäßigen Enteignung. Da Besteuerung – außer in dem oben erörterten Fall des Formenmißbrauchs – nicht mit einer Enteignung gleichgesetzt werden kann, spielt die Wertgarantie im Verhältnis zur Besteuerung keine Rolle.

Das Erfordernis der gesetzlichen Definition einer Rechtsposition als Eigentum kann auch nicht dadurch überspielt werden, daß auf die „konkreten, in Rechtspositionen faßbaren Einkünfte" abgehoben wird, die das Einkommensteuergesetz aus der Vermögensgesamtheit als Steuergegenstand auswähle, „der die Einkommensteuerbelastung gesondert bemißt und rechtfertigt"[40]. Der besteuernde Staat greift nicht auf die einzelnen Einkünfte zu, er hat rechtlich gesehen auch nicht Teil an privaten Einkünften. Vielmehr bedient sich der Staat der Einkünfte nur in ihrer Funktion als Indizien für die Leistungsfähigkeit des Einkommensteuerpflichtigen.

Das Einkommensteuerrecht besteuert nicht Eigentumsgegenstände, sondern Personen. Die Einkommensteuer ist eine Personalsteuer, nicht eine Realsteuer. Deshalb ist es auch keineswegs nur eine freiheitsschonende Alternative, sondern macht das Wesen der Einkommensteuer aus, daß die Einkommensteuerschuld nicht aus konkreten Einkünften, sondern nach Maßgabe des zu versteuernden Einkommens aus dem gesamten Vermögen des Steuerpflichtigen zu erbringen ist.

38 *Limbach*, ZRP 2000, 351 (353 f.): „Die Politik versteckt sich gern hinter dem BVerfG."

39 *Papier*, DVBl. 1980, 787 (788); *Wieland* (Fn. 37), Art. 14 Rn. 48; ebenso *P. Kirchhof* (Fn. 26), § 2 Rn. A 161: „Art. 14 GG schützt nur einzelne konkrete vermögenswerte subjektive Rechte oder Rechtspositionen, d. h. das nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG durch Gesetz ausgeformte Eigentum. Bloße faktische, im gesetzesfreien Raum entstandene Vermögensvorteile oder wirtschaftliche Güter sind nicht Gegenstand der Eigentumsgarantie. Insoweit gewährleistet Art. 14 GG nicht das Vermögen als ganzes, sondern nur die Summe der konkreten vermögenswerten Rechtspositionen."

40 *Kirchhof* (Fn. 26), § 2 Rn. A 162.

Grundrechtsdogmatisch beruht das Konzept der Eigentümerfreiheit als Konglomerat aus Eigentumsgewährleistung, Berufsfreiheit und allgemeiner Handlungsfreiheit auf einer unzulässigen Einebnung der Gewährleistungsdifferenzierungen, die Art. 1 bis 18 GG mit Bedacht vorgeben. Die Grundrechte des Grundgesetzes gewährleisten einzelne Freiheiten in ihrer verfassungsrechtlich ausgeformten Gestalt, nicht eine umfassende Gesamtfreiheit, die keine Differenzierungen kennt.

Unabhängig davon erscheint es wenig plausibel, daß nach dem Konzept der Eigentümerfreiheit der grundrechtliche Schutz vor Besteuerung am größten sein soll, wenn der Eigentümer nicht handelt, wenn er sein Eigentum nicht gebraucht, der Grundrechtsschutz dagegen geringer sein soll, wenn jemand sein Eigentum in Ausübung seiner Rechtsposition dadurch nutzt, daß er „am Marktverkehr" teilnimmt. Wodurch verwirklicht sich wirtschaftliche Handlungsfreiheit, wenn nicht durch Teilnahme am Marktgeschehen? Einkünfte sind in der Marktwirtschaft primär Ergebnis einer Individualleistung, nicht Gemeinschaftsprodukt von Bürger und Staat. Die Besteuerung von Einkommen läßt sich nicht gleichsam äquivalenztheoretisch rechtfertigen. *Tipke* hat mit Recht kritisch vermerkt, daß der Staat nach diesem Konzept „einseitig zu einer Wirtschaftsveranstaltung" wird[41].

Auch fallen Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, die für die Einkommensbesteuerung geradezu als prototypisch gelten können, aus dem auf die Eigentumsgarantie gegründeten Besteuerungskonzept heraus: Nur „die Gleichheit erworbener Rechte erstreckt" das „für das Kapitaleinkommen entwickelte Ergebnis auch auf das Arbeitseinkommen"[42].

Das Konzept einer freiheitsschonenden Besteuerung vermag folglich die geltende Steuerrechtsordnung weder zu erklären noch zu rechtfertigen. Die Steuerhoheit des Staates findet ihr Fundament weder in den Freiheitsrechten im allgemeinen noch in der Eigentumsgewährleistung im besonderen. Die Freiheitsrechte enthalten nicht die Prinzipien der Steuerrechtsordnung; soweit die Verfassung derartige Prinzipien überhaupt in sich birgt, sind sie als Leistungsfähigkeitsprinzip im Gleichheitssatz des Art. 3 GG und in der Finanzverfassung des Grundgesetzes begründet, deren Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 ausdrücklich verlangt, „eine Überbelastung der Steuerpflichtigen" zu vermeiden. Bei dieser Vorschrift handelt es sich aber um objektives Verfassungsrecht, nicht um ein subjektives Grundrecht.

Ein derartiges Grundrecht findet sich weder im Text der Art. 1 bis 19 GG, noch läßt es sich aus der Entstehungsgeschichte auch nur andeutungsweise ableiten. Der verfassungsändernde Gesetzgeber hat nie die Notwendigkeit

41 *Tipke* (Fn. 33), S. 34.

42 *Kirchhof*, VVDStRL 39, 273; kritisch dazu *Tipke* (Fn. 33), S. 33.

oder Sinnhaftigkeit einer entsprechenden Ergänzung des Grundrechtskatalogs auch nur erwogen. Systematische Argumente für eine freiheitsrechtliche Begründung und Begrenzung der Steuerrechtsordnung finden sich weder, wenn man das Grundgesetz und die Landesverfassungen insgesamt in den Blick nimmt, noch, wenn man rechtsvergleichend vorgeht.

So garantiert Art. 1 des Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention in Abs. 1 das Eigentum und stellt in Abs. 2 ausdrücklich klar: „Absatz 1 beeinträchtigt jedoch nicht das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er . . . zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben für erforderlich hält." Aus dieser Formulierung läßt sich nicht etwa herauslesen, daß „damit die Einschlägigkeit des Eigentumsschutzes für das Steuerrecht außer Frage" gestellt sei[43], vielmehr kann man kaum eine deutlichere Absage an das Konzept eines Eigentumsschutzes vor Besteuerung formulieren. Auch der Supreme Court der Vereinigten Staaten von Amerika, der unsere Grundrechtsdogmatik durch seine Entscheidungen wesentlich beeinflußt hat, hat schon vor längerem in einer Grundsatzentscheidung festgestellt, daß die Verfassung nicht etwa dadurch mit sich selbst in Konflikt gerate, daß sie auf der einen Seite dem Staat die Besteuerungshoheit einräume und genau diese Hoheit auf der anderen Seite durch eine Grundrechtsgewährleistung wieder wegnähme[44]. Weitere rechtsvergleichende Bemerkungen erspare ich mir, weil *Tipke* vor kurzem in einer gründlichen rechtsvergleichenden Untersuchung nachgewiesen hat, daß in keiner anderen Rechtsordnung aus der Eigentumsgarantie eine Steuertheorie oder Steuerdogmatik abgeleitet wird[45]. Einen Grund für Deutschland, mit der Konzeption einer freiheitsrechtlichen Grundlegung der Besteuerung einen in der Welt offenbar einmaligen Sonderweg zu beschreiten, vermag ich nicht zu erkennen.

Vielmehr bietet das im Gleichheitssatz verwurzelte Leistungsfähigkeitsprinzip, das beide Elemente des sozialen Rechtsstaats zur Geltung kommen läßt[46], einen angemessenen und ausreichenden Rahmen für den Steuergesetzgeber. Freiheitsrechte sichern daneben vor einem Mißbrauch des Steuerrechts zur Erdrosselung oder Konfiskation. Sie begründen den Vorbehalt des Gesetzes, weil die Erhebung von Steuern die allgemeine Handlungsfreiheit oder – bei berufsspezifischen Steuern – die Berufsausübung einschränkt. Sie verpflichten den Gesetzgeber, die Steuergesetze hinreichend bestimmt zu fassen, und schützen das berechtigte Vertrauen von Steuerpflichtigen in den Fortbestand einer steuerrechtlichen Regelung.

43 So aber *Kirchhof*, VVDStRL 39, 230 f.
44 *Brushaber* v. Union Pacific R. Co, 240 U.S. 1 (1916).
45 *Tipke* (Fn. 33), S. 35 f.; *ders.* (Fn. 16, S. 446 ff.).
46 *Tipke* (Fn. 33), S. 17.

Dagegen kann „der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bei Steuereingriffen . . . keine effektive Beschränkung des Normsetzers bieten", wie der heutige Vizepräsident des Bundesverfassungsgerichts *Papier* schon vor fast 30 Jahren herausgearbeitet hat[47]. Die Erhebung von Finanzsteuern dient dem legitimen Zweck der Erzielung von Staatseinnahmen. Sie ist zur Erreichung dieses Zwecks geeignet und erforderlich; auch erscheint es, um *Papiers* Worte zu gebrauchen, als „schlechthin ausgeschlossen", „daß jemals die Höhe der Steuerbelastung zu den damit erzielten und der Belastung doch genau entsprechenden Einnahmen des Staates außer Verhältnis steht."

Schutz vor einer zu hohen Besteuerung vermitteln nicht die Freiheitsrechte, sondern das Demokratieprinzip in Verbindung mit dem Gleichheitssatz: Eine Steuer, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht, belastet alle gleich Leistungsfähigen gleich hoch. Ist „gleich hoch" „zu hoch", werden die gleichmäßig Belasteten ihre politische Macht nutzen, um Steuersenkungen durchzusetzen. Das oft gehörte Argument, die Parlamente seien strukturell zu Steuersenkungen unfähig und würden nur durch Ausgabenprogramme Wünsche spezieller Klientel befriedigen, scheint mir durch die Steuersenkungen in den USA unter Reagan und durch die jüngsten Steuerreformen in Deutschland und Frankreich überzeugend widerlegt.

Damit verlieren aber auch finanzwissenschaftliche Theorien zur konstitutionellen Begrenzung der Steuerbelastung an Überzeugungskraft[48]. Vor allem *Buchanan* hat entsprechende Theorien vor 25 Jahren in den USA entwickelt[49], die Lehre von der freiheitsschonenden Besteuerung ist durch sie beeinflußt worden[50]. *Buchanan* setzt als Prämisse eine äußerst restriktive Definition der

47 *Papier*, Finanzrechtliche Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 78.

48 *K. Vogel*, Verfassungsgrenzen für Steuern und Staatsausgaben?, in: FS für T. Maunz, 1981, 424; *ders.*, Der Finanz- und Steuerstaat, HStR I, 1987, 1183 f.; dazu *Tipke/Lang* (Fn. 32), § 3 Rn. 8 und § 4 Rn. 227.

49 *Brennan/Buchanan*, Towards a Tax Constitution for Leviathan, Journal of Public Economics 1977, 255; *Buchanan/Tullock*, The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy, 1962; vgl. auch aus neuerer deutscher wirtschaftswissenschaftlicher Sicht *Feldmann*, Konstitutionelle Begrenzung der Steuerbelastung, StuW 1998, 114 (115 f.).

50 *P. Kirchhof* (Fn. 23), S. 58: „. . . werden wir Kriterien der Belastungszuteilung und der Belastungsgründe entwickeln müssen, die sich von dem Gedanken des Gesellschaftsvertrages lösen und auch die Hoffnung der demokratischen Gründerjahre in Deutschland verabschieden, wonach die Steuerlasten schon deshalb maßvoll bleiben werden, weil diejenigen, die diese Lasten bestimmen, selbst Steuerschuldner sind. Wir haben die historische Erfahrung, daß der Parlamentarier sich weniger als Garant geringer Steuerlasten versteht und darstellt, sondern mehr als Vordenker für neue Ausgaben. Deswegen entstehen hohe Erwartungen an die Grundrechte und deren Steuerungskraft für die Entwicklung des gegenwärtigen Steuerrechts."

Staatsaufgaben, wie sie in Deutschland im 19. Jahrhundert verbreitet war: Dem Staat obliege vor allem die Durchsetzung des Rechts und die Verteidigung des Landes gegen äußere Feinde. Im übrigen verlange ein striktes Subsidiaritätsprinzip, daß der Staat weitere öffentliche Güter nur insoweit bereitstelle, wie sie von Privaten nicht angeboten würden. In der Konsequenz dürfe der Staat die Bürger nur insoweit mit Steuern belasten, als dies zur Erfüllung seiner unverzichtbaren Funktionen unerläßlich sei.

Vor dem Hintergrund der Verfassung des sozialen Rechtsstaats in Deutschland, die dem Staat ein weitaus größeres Aufgabenspektrum eröffnet, stellen deutsche Vertreter der Theorie der konstitutionellen Begrenzung der Steuerbelastung – wiederum unter Berufung auf *Buchanan* – Mängel des Systems der repräsentativen Demokratie fest. In ihm sei die parlamentarische Regierungsmehrheit von gut organisierten Interessengruppen erpreßbar, dehne den Staatssektor immer weiter aus und beschränke die Freiheit der Bürger durch eine übermäßige Steuerlast. Der naheliegende Einwand, daß sich die unterdrückte Mehrheit in Wahlen infolge des Kampfes der politischen Parteien um Stimmen von dem Joch befreien könnte, wird mit dem Hinweis abgetan, daß sich jede Partei mit gezielten Ausgabeprogrammen um die Unterstützung bestimmter Interessengruppen bemühe und deshalb vom politischen Prozeß keine Senkung der Steuerlast erwartet werden dürfe. Folglich müsse eine Verfassungsänderung den Politikern die Macht nehmen, die Steuerbelastung der Bürger immer weiter zu erhöhen[51]. Abgesehen von der Widerlegung der tatsächlichen Annahmen dieser Theorien durch die in den USA, Deutschland und Frankreich beschlossenen fühlbaren Steuersenkungen ist festzuhalten, daß der vom Grundgesetz konstituierte soziale Rechtsstaat ein Verfassungs- und Staatsverständnis ausschließt, das als öffentliche Aufgabe nicht viel mehr als den Schutz von Freiheit und Eigentum zuläßt.

VII. Die Konstitutionalisierung des Steuerrechts

Es wäre vermessen, gäbe ich mich der Hoffnung hin, die Anhänger der Lehre von der freiheitsschonenden Besteuerung durch meine dogmatischen und staatstheoretischen Argumente überzeugt zu haben. Lassen Sie uns deshalb einmal unterstellen, der verfassungsändernde Gesetzgeber habe sich durch die nachdrücklichen Anregungen aus der Wissenschaft dazu bewegen lassen, in die Verfassung ein neues Grundrecht aufzunehmen, das jedermann einen Abwehranspruch gegen eine steuerliche Gesamtbelastung gäbe, die übermäßig oder nicht mehr tragbar wäre. Zu denken wäre etwa an folgenden Satz: „Die Gesamtbelastung durch eine Besteuerung des Vermögenserwerbs, des Vermö-

51 *Feldmann* (Fn. 49), S. 115 f.

gensbestandes und der Vermögensverwendung ist vom Gesetzgeber so aufeinander abzustimmen, daß das Belastungsgleichmaß gewahrt und eine übermäßige Last vermieden wird." Vielleicht träte ein zweiter Satz hinzu, wonach die Ertragsteuern bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen eine steuerliche Gesamtbelastung, die in der Nähe der hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand liege, nicht überschreiten dürfe[52].

Was wäre damit gewonnen? Ein entsprechendes Grundrecht würfe mehr Fragen auf als es löste. *Tipke* hat kürzlich einige genannt[53]:

- Welche Steuern sind bei Ermittlung der Gesamtbelastung zu berücksichtigen?
- Wie ist die Überwälzung von Steuern zu behandeln?
- Wie sind Zuschläge zur Einkommensteuer zu qualifizieren?
- Sind etwa – nach *Butzers* Vorschlag[54] – auch Sonderabgaben, Gebühren, Beiträge und Sozialversicherungsbeiträge einzurechnen?
- Ist Bezugspunkt das Bruttoeinkommen, das Nettoeinkommen, das disponible Einkommen?
- Wie sind Steuervergünstigungen zu behandeln?
- Wird bei einer Überlastung eine Bundes-, eine Landes- oder eine Kommunalsteuer aufgehoben?

Selbstverständlich könnte man versuchen, das Steuergrundrecht so ausführlich zu formulieren, daß manche dieser Fragen leichter zu beantworten wären. Das würde allerdings einen Textumfang bedingen, der Art. 16a GG im Vergleich als telegrammartig erscheinen ließe. Zudem würde jeder weitere Satz zahlreiche neue Fragen aufwerfen. Ließe sich ein derartiges Grundrecht hinreichend konkretisieren, schränkte es den Raum politischer Gestaltung weitgehend ein; Politik würde stärker noch als bisher schon zum Vollzug von Vorgaben der Verfassung – oder besser: des Verfassungsgerichts, das bei einer entsprechenden Ergänzung des Verfassungstextes zum obersten Fachgericht für Steuerfragen avancieren müßte. Abgesehen von den damit verbundenen personellen Implikationen – zumindest ein Mitglied jedes Senats müßte über steuerrechtliche Spezialkenntnisse verfügen – wäre eine immer stärkere Konstitutionalisierung des Steuerrechts zu erwarten, die notwendig die Eigenständigkeit des Rechtsgebietes beeinträchtigte. Schon jetzt spielt im Gesetzgebungsverfahren die Frage nach der steuerrechtsdogmatischen Angemessenheit oder gar allge-

52 Vgl. BVerfGE 93, 121 (135 und 138).

53 (Fn. 33), S. 44 ff.

54 *Butzer*, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, 1999, S. 88 ff. und 99 ff.

mein nach dem Sinn einer Steuerrechtsnorm eine immer geringere Rolle im Verhältnis zu der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit einer Regelung. Wer sich als Sachkundiger oder Interessenvertreter Gehör verschaffen will, argumentiert regelmäßig bestenfalls nachrangig steuerrechtsdogmatisch; vorrangig wird die Verfassungsmäßigkeit oder Verfassungswidrigkeit von Steuerrechtsnormen behauptet, wenn auch nicht immer überzeugend dargelegt.

Letztlich begäbe sich das Steuerrecht damit auf einen Weg, den schon andere Rechtsgebiete beschritten haben, ohne allerdings zu dem erwünschten Ziel des Gewinns an Transparenz, Systemgerechtigkeit und Rechtsschutz gelangt zu sein. Im Baurecht war vor 25 Jahren die Erwartung groß, die komplexen Probleme des Baunachbarrechts mit Hilfe des Art. 14 GG und seiner Ausprägung im Gebot der Rücksichtnahme lösen zu können[55]. Hier ist man längst reumütig zur eigenen fachspezifischen Dogmatik zurückgekehrt, die sich zwar vielleicht weniger leicht erschließt, weil sie differenzierter ist, die sich aber als leistungsfähiger erwiesen hat. Dogmatische Meinungsverschiedenheiten werden mit spezifischen baurechtlichen Argumenten ausgetragen, nicht mit dem Breitbandantibiotikum des Art. 14 GG erstickt, gegen das sich die Krankheitserreger schnell als resistent erwiesen haben[56].

VIII. Schluß

Vor übersteigerten Erwartungen an die Steuerrechtsordnung ist allerdings zu warnen. Aufgabe des Steuerrechts ist zumindest nicht vorrangig die Gestaltung eines Sach- oder Lebensbereichs, wie er Gegenstand etwa des Umwelt- oder des Wirtschaftsrechts ist. Das Steuerrecht soll vielmehr in seinem Kern nicht Verhalten oder Gerechtigkeitsvorstellungen steuern, es soll vielmehr den Finanzbedarf des Staates in Erfüllung des Gesetzesvorbehalts zu decken helfen. Gestalterische Wirkungen sind damit zwangsläufig verbunden, aber nicht eigentlicher Zweck der rechtlichen Regelung. Der Steuergesetzgeber muß diese Wirkungen im Auge behalten, wird sich aber vorrangig stets am Zweck der Erzielung von Einnahmen für den Staat orientieren müssen. Dieser Zweck genießt im allgemeinen Bewußtsein keine hohe Wertschätzung, obwohl er Grundlage der Lebensgestaltung und -qualität jedes einzelnen Bürgers ist. Steuern werden verbreitet als ein Übel wahrgenommen, das zu vermeiden nicht nur legitim, sondern geradezu grundrechtlich geboten erscheint. Angesehen ist nicht etwa, wer durch hohe Steuerzahlungen verstärkt zur Verwirkli-

55 Grundlegend *Weyreuther*, BauR 1975, 1 (4 ff.); BVerwG v. 25. 2. 1977, DÖV 1977, 752.

56 *Wahl*, Abschied von den „Ansprüchen aus Art. 14 GG", in: FS Redeker, 1993, S. 245 ff.; *Hoppe/Grotefels*, Öffentliches Baurecht, 1995, Rn. 153 ff. m. w. N.

chung des Gemeinwohls beiträgt, sondern wem es gelingt, sich soweit wie möglich in seiner Freiheit vor dem räuberischen Zugriff der Finanzbehörden zu schützen.

Es ist nicht auszuschließen, daß das Konzept der freiheitschonenden Besteuerung dahin mißverstanden wird, daß die Steuererhebung einen eigentlich unzulässigen Freiheitseingriff darstelle, der nur ausnahmsweise gerechtfertigt sei. Besteuerung ist aber richtig verstanden der Mitgliedsbeitrag, den wir für die Mitgliedschaft in unserem demokratisch organisierten Gemeinwesen nach unserer Leistungsfähigkeit zu zahlen haben. Grundrechte können sicherstellen, daß dieser Mitgliedsbeitrag gleichmäßig erhoben wird, daß niemand mehr zahlen muß als seiner – relativen – Leistungsfähigkeit entspricht. Über die Höhe des gleichmäßig erhobenen Beitrags entscheidet das demokratisch legitimierte Repräsentativorgan der Mitglieder. Die Höhe der als Mitgliedsbeitrag verstandenen Steuerbelastung hängt von den Aufgaben und damit den Ausgaben des Gemeinwesens ab, ist aber nicht in Grundrechten vorgegeben und kann folglich auch nicht von Richtern in einem rechtsförmlichen Verfahren aus ihnen abgelesen werden. Vielmehr bleibt das Bemühen um ein prinzipiengeleitetes, klares, besser verständliches Steuerrecht Aufgabe der Steuerrechtsdogmatik, die vom Gesetzgeber, den Fachgerichten und von der Steuerrechtswissenschaft gestaltet werden muß. Das Verfassungsrecht und das Bundesverfassungsgericht können nur Grenzen für den Gestaltungsprozeß aufzeigen, vermögen ihn jedoch nicht zu determinieren.

Angesichts der Komplexität der Verhältnisse und der starken Dynamik des Wandels in unserer Gesellschaft, auf die der Steuergesetzgeber zu reagieren gezwungen ist, dürfte auch eine nicht geringe Komplexität und Dynamik des Steuerrechts unvermeidbar sein. Ein Blick über die Grenzen bestätigt diesen Eindruck. Die Komplexität der Regelungen ist im übrigen keine Besonderheit des Steuerrechts, sondern findet sich in vergleichbarer Weise in anderen Rechtsgebieten, wie etwa im Sozialrecht, im Umweltrecht oder im Subventionsrecht. Wer im Außenbereich bauen möchte, wird § 35 BauGB nicht gerade kurz und leicht verständlich finden. Nur möchten nur wenige – und dann auch regelmäßig nur einmal im Leben – im Außenbereich bauen. Einkommensteuer müssen viele zahlen und zwar jährlich. Deshalb wird die Komplexität des Steuerrechts als besonders unangenehm empfunden, deshalb verdient ihre Reduzierung auch besondere Anstrengungen. Freiheitsrechte werden aber zur größeren Transparenz und Verständlichkeit des Steuerrechts kaum etwas beitragen können. Sie enthalten keine Grundlegung des Einkommensteuerrechts, das nicht auf das Verfassungsrecht und die ordnende Hand aus Karlsruhe hoffen, sondern sich auf seine Eigenständigkeit besinnen sollte.

Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen*

Prof. Dr. *Joachim Lang*
Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

I. Einführung
1. Internationalisierung der Besteuerung von Einkommen
2. Pluralität und Synthese der Besteuerung von Einkommen
II. Allgemeine Prinzipien der Besteuerung von Einkommen
1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als fundamentaler, jedoch konkretisierungsbedürftiger Wertmaßstab des Steuerrechts
b) Zuordnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit
2. Universalität und Totalität der Besteuerung von Markteinkommen durch den Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer
3. Periodizität der Besteuerung von Einkommen
4. Internationalität der Besteuerung von Einkommen
a) Prinzipien des Internationalen Steuerrechts und des Europarechts
b) Zum Prinzip der Anpassungsfähigkeit der nationalen Steuerrechtsordnungen im Wettbewerb der Steuersysteme
III. Prinzipien und Systeme der Besteuerung von investierten Einkommen
1. Der Ausgangsbefund: Chaos der Investitionsbesteuerung
2. Ansätze zu einer dogmatischen Fortentwicklung der Investitionsbesteuerung
a) Die steuerrechtswissenschaftliche Aufgabe
b) Wesen und Methoden konsumorientierter Besteuerung
c) Hybrider Charakter des Rechts der Besteuerung von Einkommen
3. Systeme der Investitionsbesteuerung nach dem Prinzip nachgelagerter Besteuerung
a) Die nachgelagerte Besteuerung als durchsetzungskräftiges Prinzip der Investitionsbesteuerung
b) Voll nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften
c) Partiell nachgelagerte Besteuerung von Unternehmensgewinnen
4. System und Prinzipien der partiell nachgelagerten Besteuerung von Unternehmensgewinnen
a) Systematik der ab 2001 geltenden Körperschaftsteuer
aa) Definitive Vorbelastung nach dem Quellenprinzip
bb) Schachtel-/Veräußerungsprivileg und Organschaft
cc) Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung durch Entlastung des Anteilseigners (shareholder relief)

* Meinem Lehrer *Klaus Tipke* zu seinem fünfundsiebzigsten Geburtstag im November 2000.

b) Gleichbehandlung von Unternehmen
aa) Gleichheitssatz und Neutralität der Besteuerung (horizontale/vertikale Rechtsformneutralität; Entscheidungsneutralität)
bb) Verfassungswidrige Diskriminierung und Privilegierung der Personenunternehmen durch das Steuersenkungsgesetz
cc) Option der Personenunternehmen für die Körperschaftsteuer
dd) Einkommensteuerrechtliche Sondertarifierung und Inhabersteuer als Investitionseinkommensteuer für alle Steuerzahler
c) Steuerbilanzprinzipien
IV. Besteuerung konsumierbarer Einkommen
1. Prinzip progressiver Besteuerung konsumierbarer Einkommen und Halbteilungsgrundsatz
2. Prinzipien zur Bestimmung individueller Leistungsfähigkeit der natürlichen Person
a) Objektive Leistungsfähigkeit: Synthetische Bestimmung des Einkommensteuerobjekts „Markteinkommen"
b) Subjektive Leistungsfähigkeit: Bestimmung des zu versteuernden Einkommens nach dem privaten Nettoprinzip und dem Prinzip familiärer Einkommensverteilung
V. Systematische Zuordnung von Annexsteuern (Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) und kommunalen Realsteuern
VI. Resümee und Thesen

I. Einführung

1. Internationalisierung der Besteuerung von Einkommen

Als ich Ende der siebziger Jahre meine Habilitationsschrift über die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer[1] verfaßte, war die dogmatische Welt der Besteuerung von Einkommen noch in Ordnung, wenngleich die von den Steuerwissenschaften erdachten Systeme und Prinzipien schon damals nur unvollkommen verwirklicht waren. Das Konzept einer synthetischen, alle Arten von Einkommen gleichmäßig erfassenden und belastenden Einkommensteuer galt als das international anzustrebende Ideal, wie ich in grundlegenden, meinungsbildenden Beiträgen nachlesen konnte[2].

1 *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1981/88.

2 Dazu m. w. N. *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 218 ff. Dort zitierte ich in Fn. 25 zur internationalen Abkehr von der Schedulenbesteuerung *Oldman* (Harvard Law School)/*Bird* (University of Toronto), The Transition to a Global Income Tax: A Comparative Analysis, („. . . almost no country in the world now has a pure schedular system . . ."); *S. R. F. Plaschaert* (Universität von Antwerpen), First Principles about Schedular and Global Frames of Income Taxation, IFA-Bulletin 1976,

Zweieinhalb Dekaden später hat sich das Bild der Besteuerung von Einkommen stark gewandelt: Die Körperschaftsteuersätze sind in nahezu allen Ländern mehr oder weniger deutlich unter die Spitzensätze der Einkommensteuer mit der Folge abgesenkt worden[3], daß Investitionen einschließlich der privaten Zukunftsvorsorge zunehmend in Kapitalgesellschaften organisiert werden. In den nächsten Jahren werden sich die Körperschaftsteuersätze weiter dramatisch nach unten entwickeln. Irland wird bis zum Jahre 2003 seinen Körperschaftsteuersatz auf 12,5 Prozent abgesenkt haben und damit seine Bedeutung als europäische Drehscheibe für den übernationalen Wirtschaftsverkehr in den ortsungebundenen Geschäftszweigen z. B. der Finanzdienstleistungen und des Softwarehandels ausbauen. Die grüne, naturreiche Insel hat gelernt, den Wohlstand des Landes ohne rauchende Schlote zu mehren. Und Großbritannien macht seine „small corporations" zu Steuerspardosen, indem es den Körperschaftsteuersatz für die kleinen Kapitalgesellschaften von 21 auf 10 Prozent herabführt.

Die skandinavischen Länder suchen ihr Heil in der sog. *Dual Income Tax.* So besteuern Finnland, Norwegen und Schweden Kapital- und Unternehmenseinkommen mit einem niedrigen Proportionalsteuersatz von 28 bzw. 30 Prozent, während Arbeitseinkommen progressiv mit 50 Prozent und mehr belastet werden[4]. Die Niederlande wollen die Einkommensteuer auf ein Schedulensystem mit drei Einkünftegruppen, den sog. *boxen* umstellen: Die erste „box" erfaßt Einkünfte aus „Arbeit und eigener Wohnung", die zweite „box" Einkünfte aus „wesentlicher Beteiligung" und die dritte „box" Einkünfte aus „Sparen und Kapitalanlagen", die mit 1,2 Prozent sollertragbesteuert werden sollen[5]. Schließlich zeigt der anhaltende Widerstand gegen den EU-Richtlinienvorschlag „zur Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung

99; *ders.*, The Definition of Gross Taxable Income in Schedular or Global Income Taxes, IFA-Bulletin 1977, 535.

3 Zur Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuer-Spitzensatz in den wichtigsten Industriestaaten siehe *J. Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt (Lfg. September 1999), Anm. 448 (Tabelle 4).

4 Finnland: 28 Prozent Kapitaleinkommen/bis 61 Prozent Arbeitseinkommen; Norwegen: 28/49,5 Prozent; Schweden: 30/55 Prozent. Siehe *O. H. Jakobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999, S. 270 ff.; *Mutén/Sörensen/Hagen* (Hrsg.), Towards a Dual Income Tax?, London u. a. 1996; *T. Viherkenttä*, Die Steuerreformen in den nordischen Staaten – ein neuer Ansatz der Einkommensbesteuerung, IStR 1994, 414; *ders.*, Das Nordische Modell – Ein alternativer Ansatz der Besteuerung von Kapitaleinkommen, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996, S. 117.

5 Dazu *A. Kowallik*, Die niederländische Einkommensteuerreform 2001 („Wet Inkomstenbelasting 2001") und ihre Auswirkungen auf das „Holland-Fonds"-Modell, IStR 2000, 300.

von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft“[6], daß die vielbeklagte Insuffizienz der Zinsbesteuerung in absehbarer Zeit nicht zu bewältigen ist.

All dies sind Phänomene einer *Internationalisierung* der Besteuerung von Einkommen, die sich im Wettbewerb der Staaten um Investitionen niederschlagen. Auf der letzten Tagung unserer Gesellschaft hat *Wolfgang Schön* die rechtliche Problematik des Steuerwettbewerbs in ein helles Licht gerückt und eine massive Ungleichbehandlung von Arbeits- und Kapitaleinkommen beklagt. Der im Wettbewerb stehende Staat könne gegenüber der sozial ortsgebundenen Arbeitskraft erheblich höhere Steuerbelastungen durchsetzen als gegenüber dem flüchtigen Geld- und Sachkapital. Auf diese Weise zerbreche das feingesponnene System horizontaler Steuergerechtigkeit, welches das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Wege einer synthetischen progressiven Einkommensteuer durchzusetzen versuche, unter dem Druck der internationalen Steuerkonkurrenz[7]. Damit wirft *Wolfgang Schön* die Grundfrage auf, die ich in den Mittelpunkt meines Referats stellen möchte: Haben die Skeptiker recht, daß der bis heute unerfüllte Traum von einer synthetischen Einkommensteuer[8] endgültig ausgeträumt ist, oder gibt es Lösungen, die es unter den Bedingungen des Steuerwettbewerbs erlauben, an dem Ziel einer Gleichbehandlung der Steuerzahler festzuhalten?

Um auf diese Grundfrage Antworten finden zu können, bedarf es in mehrfacher Hinsicht *ganzheitlicher Lösungsansätze:* Erstens zwingt die Globalisierung stärker als zuvor dazu, die nationale Besteuerung von Einkommen als *Teilstück einer inter- und supranationalen Besteuerung* zu verstehen. Der klassischen völkerrechtlichen Eingebundenheit des nationalen Ertragsteuerrechts in Doppelbesteuerungsabkommen folgt das Europarecht, und auf die völker- und europarechtliche Spezifikation des nationalen Steuerrechts folgt das juristisch schwer greifbare Phänomen des Wettbewerbs um wohlstandsbringendes Kapital, das die Staaten zur Angleichung ihrer steuerlichen Rahmenbedingungen zwingt[9].

6 Zum Widerstand gegen die sog. Zinsrichtlinie siehe den 60. EU-Bericht der Bundesregierung, BT-Drucks. 14/3434 v. 17. 5. 2000, S. 30.

7 So *W. Schön*, Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, DStJG 23 (2000), 191, 202.

8 Zur Diskussion in Deutschland m. w. N. *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 1), S. 218 ff. (Gewolltes synthetisches System einer Gleichwertigkeit der Einkünfte und real existierender Einkünftepluralismus); *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, S. 593 ff. (Einkünftepluralismus), sowie aus dem jüngsten Schrifttum: *K. Faltlhauser*, Die Verlockungen der Schedule, in: FS für W. Ritter, Köln 1997, 511; *H.-J. Kanzler*, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt; *J. Thiel*, Die Zukunft der Einkommensteuer – Einheit oder Pluralismus der Einkünfte, in: FS der Fachanwälte, Herne/Berlin 1999, 75.

9 Dazu umfassend *W. Schön*, Wettbewerb (Fn. 7). Im weiteren *B. Runge*, Wettbewerb nationaler Rechte, in: FS für H. Flick, Köln 1997, S. 179; *M. Lehner*, Wettbewerb

2. Pluralität und Synthese der Besteuerung von Einkommen

Zweitens kann die Synthese der Besteuerung von Einkommen nicht mehr nur einkommensteuerrechtlich und gar nur gewinnermittlungsrechtlich diskutiert werden. Die international stark zunehmende Bedeutung der Körperschaftsteuer als *Niedrigsteuer auf investierte Einkommen* fordert dazu heraus, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer im Zusammenhang zu betrachten. Zudem bestehen starke Trends zu einer *Schedulisierung der Zinsbesteuerung:* das Spektrum reicht von den verschiedenen Formen erlaubter und unerlaubter Nullbesteuerung bis hin zur österreichischen Endbesteuerung und neuerdings zum Modell der niederländischen Sollertragsbesteuerung. Und schließlich fächern die Annexsteuern, namentlich die Gewerbesteuer, der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuern die Steuerbelastung der Einkommen weiter auf.

Diese *Pluralität verschiedener Steuerarten und Formen der Besteuerung von Einkommen* bewirkt Steuerlasten, die letztlich vom einzelnen Bürger getragen werden müssen. Die gegenwärtige Steuerpolitik der Bundesregierung wird parteiideologisch mit dem Programmsatz gerechtfertigt, es sollen zur Schaffung von Arbeitsplätzen *nur die Unternehmen*, nicht aber die Unternehmer gefördert werden. Derartige altsozialistische Klassenideologie täuscht darüber hinweg, daß mit jedem Unternehmen zugleich auch der Inhaber gefördert wird. Jede Art von Unternehmensbesteuerung beeinflußt den Wohlstand des Unternehmers. Die Klassenideologie agiert auch insofern wirklichkeitsfremd, als sich die Steuerzahler nicht in Unternehmer und Arbeitnehmer aufteilen lassen. Steuerzahler sind zumeist nicht nur Arbeitnehmer, sondern zugleich auch Unternehmer, Aktionäre, Kapitalanleger und Sparer mit Zinseinkünften. Steuerzahler nehmen also an den verschiedenen Systemen der Besteuerung von Einkommen teil. Hierzu stellt sich die Frage, ob über diese *Teilnahmepluralität* die Gleichbehandlung der Steuerzahler erreicht werden kann, indem die einzelnen Formen der Besteuerung von Einkommen zu einem folgerichtig nach Rechtsprinzipien geordneten synthetischen System zusammengeführt werden.

---

der Steuersysteme im Spiegel europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, StuW 1998, 159; *H.-J. Selling*, Deutschland im Steuerwettbewerb der Staaten, IStR 2000, 225, und aus ökonomischer Sicht: *N. Herzig*, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996), S. 121 ff.; *V. Tanzi*, Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems, in: G. Krause-Junk (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft, Berlin 1998, S. 11; *T. Büttner*, Nationaler und regionaler Steuerwettbewerb – Problematik und empirische Relevanz, und *G. Krause-Junk*, Steuerwettbewerb: auf der Suche nach dem Offensichtlichen (Korreferat), in: Beihefte der Konjunkturpolitik, Heft 49, Berlin 1999, S. 111 ff., S. 143 ff.; Finanzarchiv N.F. Bd. 56 (1999), S. 1 ff. (*S. Homburg*), S. 165 ff. (*Arnold/Fuest*); S. 443 ff. (*Fuest/Huber*); S. 459 ff. (*Eckhard/Wilson*); S. 500 ff. (*T. Dickescheid*).

Das politisch umstrittene Steuersenkungsgesetz[10] hat unter dem Internationalisierungsdruck von einem *Kernstück synthetischer Belastung von Einkommen,* dem körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungsverfahren Abschied genommen[11] und den Körperschaftsteuersatz im internationalen Vergleich vom obersten an den unteren Rand geführt[12]. Die klassische Regel, daß der Körperschaftsteuersatz den Spitzensatz der Einkommensteuer nicht unterschreiten soll[13], hat der Gesetzgeber zugunsten der international üblichen Spreizung aufgegeben. Während aber im Ausland die allermeisten Unternehmen der Körperschaftsteuer unterliegen, sind 85 Prozent aller Unternehmen in Deutschland *Personenunternehmen.* Die internationale Wettbewerbsfähigkeit eines niedrigen Körperschaftsteuersatzes erreicht also nur 15 Prozent der Unternehmen. Sollen nun die Personenunternehmen veranlaßt werden, in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft überzuwechseln? Soll der internationale Steuerwettbewerb dazu beitragen dürfen, die gewachsene deutsche Kultur der Personenunternehmen zu zerstören[14]?

Die Anpassung der deutschen Besteuerung von Einkommen an die internationale Lage verschärfte also dramatisch die *Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung.* Die Frage hierzu lautet: Auf welche Weise kann das deutsche Steuerrecht international wettbewerbsfähig gemacht werden, *ohne daß elementare, verfassungsrechtlich fundierte Besteuerungsprinzipien verletzt werden?* Die Auflösung des Konflikts zwischen Wettbewerbsfähigkeit und Verfassungsgerechtigkeit des deutschen Steuerrechts wird erheblich dadurch erschwert, daß die Steuergesetzgebung der meisten Länder von grundrechtlichen Schranken weitgehend freigehalten wird[15]. Die deutsche steuerverfassungsrechtliche Theorie

10 Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom 23. 10. 2000, BGBl. I S. 1433.

11 Vgl. Begründung zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, BT-Drucks. 14/2683 v. 15. 2. 2000, S. 93 f. Es geht allerdings nicht primär um die „Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft", sondern um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Steuerbelastung.

12 Siehe Fn. 150.

13 Zur verfassungsrechtlichen Fundierung *R. Wendt*, Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz als Verfassungsproblem, in: FS für K. H. Friauf, Heidelberg 1996, S. 859.

14 Zu diesen Fragen bereits *J. Lang*, Die Unternehmenssteuerreform – eine Reform pro GmbH, GmbHR 2000, 453; *ders*., Diskussionsbeitrag, in: Workshop Unternehmenssteuerrecht, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1999/2000, S. 412 f. Zur Dominanz der Personenunternehmen in Deutschland stellt die Begründung zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes (Fn. 11), S. 97, fest: „Rund 85 v. H. aller Unternehmen in Deutschland werden als Personenunternehmen geführt. Davon sind wiederum etwa 86 v. H. Einzelunternehmen, der Rest Personengesellschaften."

15 Das gilt insb. für die USA (siehe m. w. N. *C. Thiele*, Der Einfluß der US-Verfassung auf das US-amerikanische Steuerrecht, IStR 1999, 9). Aber auch in Europa werden

und Praxis stellt sich wohl als die strengste der Welt dar. Daraus erwächst eine Herausforderung an die deutsche Steuerrechtswissenschaft und Steuergesetzgebung, die immer stärker dazu drängt, angenommen und bewältigt zu werden.

Die Konfliktlösung hat zunächst an den *allgemeinen Rechtsprinzipien* anzusetzen, die für *alle Steuerarten und Formen der Besteuerung von Einkommen* gelten. Diesen Prinzipien möchte ich mich nunmehr zuwenden, um anschließend das schwierigste Feld ihres Vollzugs, die *Investitionsbesteuerung* zu erörtern. Sodann werde ich das Bild der klassischen progressiven Einkommensteuer nachzeichnen, deren System und Prinzipien als relativ geklärt angenommen werden dürfen und das Programm meines Vortrags mit der systematischen Zuordnung von Annexsteuern abschließen.

II. Allgemeine Prinzipien der Besteuerung von Einkommen

1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als fundamentaler, jedoch konkretisierungsbedürftiger Wertmaßstab des Steuerrechts

An erster Stelle der allgemeinen Prinzipien steht das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, das den Gleichheitssatz für das Steuerrecht konkretisiert[16]. Die Besteuerung von Einkommen gilt international als das klassi-

die Grundrechte gegenüber dem demokratisch legitimierten Steuergesetzgeber nur in wenigen Ländern effektuiert. Exemplarisch hierzu *G. T. K. Meussen* (ed.), The Principle of Equality in European Taxation, Kluwer Law International, London 1999, mit Beiträgen zu Österreich, Belgien, Frankreich, Deutschland, Italien, Niederlande, Spanien und Großbritannien. *P. Baker* beginnt seinen Bericht mit der Feststellung: „There is no equality principle in United Kingdom taxation law". Vgl. auch die Besprechung des vorgenannten Werks von *E. Reimer*, StuW 2000, 285. Grundrechte haben konkreten Einfluß auf das Steuerrecht in Deutschland, Österreich, Spanien, Italien, Portugal und in der Schweiz (vgl. hierzu *C. Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland–Schweiz, München 1997), während in Großbritannien, Frankreich, Belgien, Holland und den skandinavischen Ländern das Verfassungsrecht mit dem Steuerrecht praktisch nicht in Verbindung gebracht wird. Auf einer Sitzung des *Academic Committee of the European Association of Tax Law Professors* im Juni 2000 schlug ich als Kongreßthema vor, über den Einfluß der nationalen Verfassungen auf das Steuerrecht zu beraten. Dieser Vorschlag wurde nur von den Vertretern Spaniens und Italiens unterstützt. Die Mehrheit (namentlich die Vertreter Großbritanniens und Frankreichs) meinte, in ihrem Land habe die Verfassung praktisch keinen Einfluß auf das Steuerrecht.

16 Dazu pars pro toto: *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfas-

sche Anwendungsfeld des Leistungsfähigkeitsprinzips[17], wenngleich immer wieder Versuche unternommen werden, die juristische Operationalität des Leistungsfähigkeitsprinzips zu bestreiten. So hat der Österreichische Juristentag das Leistungsfähigkeitsprinzip in diesem Frühjahr auf den Prüfstand gestellt[18]. Das hierzu von *Wolfgang Gassner* und *Michael Lang* erstellte Gutachten[19] gelangt zu dem Ergebnis, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Steuerrechtsdogmatik und -politik wertlos sei.

Eine derartige Negation des Leistungsfähigkeitspinzips wirft den dogmatischen Entwicklungsstand des Steuerrechts in einen Rechtsnihilismus zurück, der sich vergleichbar im Zivilrecht ausbreiten würde, wenn man dort den Grundsatz der Privatautonomie leugnete. Das Leistungsfähigkeitsprinzip prägt ebenso wie der Grundsatz der Privatautonomie die *Gerechtigkeitskonzeption eines Rechtsgebiets im Ganzen.* Ein fundamentaler Wertmaßstab ist hochabstrakt angelegt und bedarf dementsprechender Konkretisierung. Kein Rechtsgebiet ist monistisch konzipiert. Vielmehr herrscht stets eine Mehrheit von Rechtsprinzipien, die miteinander konkurrieren, sich ergänzen und auch beschränken[20]. Der Grundsatz der Privatautonomie wird durch das Bedürfnis nach dem Schutz des schwächeren Vertragspartners eingeschränkt[21]. Kein Zivilrechtler würde dies zum Anlaß nehmen, die Privatautonomie als systemtragendes Prinzip des Zivilrechts zu bestreiten.

---

sungsrecht, Köln 1983; *P. Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 4 Rz. 81 ff.; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 479 ff.

17 Siehe zuletzt *Tipke/Bozza* (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa, Berlin 2000. Der praktische Stellenwert des Leistungsfähigkeitsprinzips hängt allerdings von der in den einzelnen Ländern sehr unterschiedlichen Effektuierung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht ab. Dazu die Nachweise in Fn. 15.

18 14. Österreichischer Juristentag, Mai 2000, Abteilung 3 (Steuerrecht), Thema: Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Dogmatische Grundfragen – Rechtspolitischer Stellenwert.

19 *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2000. Demgegenüber verteidigt *R. Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur, ÖStZ 2000, 413, das Leistungsfähigkeitsprinzip als ein „tragfähiges Ordnungsprinzip, aus dem systemgerechte Lösungen abgeleitet werden können".

20 Dazu ausführlich *C.-W. Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969, S. 112 ff. Vgl. auch *J. Lang*, Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht, StuW 1989, 201, 207 f.

21 Vgl. *U. Knobel*, Wandlungen im Verständnis der Vertragsfreiheit, Berlin 2000.

Im Steuerrecht verhält es sich nicht anders: Das Leistungsfähigkeitsprinzip verhindert einerseits als *Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung* die Beliebigkeit des Steuereingriffs, ist aber andererseits zu abstrakt formuliert, um monistisch *konkrete Steuernormen* rechtfertigen zu können. Dazu hat 1976 der Kinderfreibetragsbeschluß des Bundesverfassungsgerichts die These aufgegriffen, daß sich das Leistungsfähigkeitsprinzip als zu vieldeutig erweise, wenn aus ihm konkrete Schlüsse gezogen werden sollen[22]. Diese sog. *Vieldeutigkeitsthese* erkennt wohl die *Konkretisierungsbedürftigkeit* des Leistungsfähigkeitsprinzips, verkennt jedoch die Notwendigkeit, daß jedes Rechtsgebiet eines fundamentalen Wertmaßstabs bedarf, der einem System von Rechtsnormen die Rechtsidee eingibt, der jedoch dann die einzelne Rechtsnorm im Verein mit anderen Rechtsprinzipien, also *prinzipienpluralistisch* begründet.

So begründet das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht monistisch die *Steuerprogression,* wie von Gegnern des Leistungsfähigkeitsprinzips behauptet wird[23]. Das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigt ebenso eine niedrige Proportionalbesteuerung[24]. Erst in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip führt das Leistungsfähigkeitsprinzip zum Progressionsprinzip[25]. *Gassner/Lang*[26] bemängeln zu Recht *Begründungsdefizite,* die bei monistischem Einsatz des Leistungsfähigkeitsprinzips auftreten können. Die steuerbilanzrechtliche Erfassung eines sog. „vollen Gewinns" kann nicht allein mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet werden[27]. Vielmehr bildet eine Vielheit von Grundsätzen der Rechnungslegung die Vielheit der einzelnen Bilanzansätze und den steuerbelasteten Bilanzgewinn. Wird die Steuerbilanz von den handelsrechtli-

22 BVerfG v. 23. 11. 1976, BVerfGE 43, 108, 120, im Anschluß an *H. Haller*, Die Steuern, 2.Aufl., Tübingen 1971, S. 15; *D. Pohmer*, Einige Gesichtspunkte der Familienbesteuerung, Finanzarchiv N.F., Bd. 27 (1968), S. 139, und *K. Schmidt*, Steuerprogression (Fn. 23), S. 42. Siehe auch *H.-W. Arndt*, Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, 787; *J. Martens*, Grundrecht auf Steuergerechtigkeit?, Die Rechtsprechung des BVerfG zum Leistungsfähigkeitsprinzip, Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft 1987, S. 39.

23 So insb. *H. W. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, München 1991, S. 49 ff., S. 53; *W. Leisner*, Demokratie, Betrachtungen zur Entwicklung einer gefährdeten Staatsform, Berlin 1998, S. 341 ff., S. 348 ff.; *K. Schmidt*, Die Steuerprogression, Tübingen 1960, S. 41 ff.

24 Grundlegend hierzu *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, S. 97 ff. (die gleichmäßige Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips führe „zur Proportion, nicht zur Progression").

25 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 16), S. 403 ff.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 4 Rz. 197.

26 Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 19), S. 121 (Leitsatz Nr. 3): „Mitunter verdeckt die Berufung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip aber auch ein Begründungsdefizit."

27 *Gassner/Lang*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 19), S. 79 ff.

chen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abgekoppelt, so entsteht eine dogmatische Leere, die nicht allein durch das Leistungsfähigkeitsprinzip ausgefüllt werden kann. Es müssen vielmehr *spezifische Steuerbilanzprinzipien* entwickelt werden, die u.a. auch das Verbot einer Übermaßbesteuerung in Gestalt eines steuerspezifischen Vorsichtsprinzips beachten[28].

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip als fundamentaler Wertmaßstab die *Ordnung des Steuerrechts* prägt, jedoch der *Konkretisierung* bedarf, die *prinzipienpluralistisch* in dem Kaleidoskop der verschiedenen, das innere System des Steuerrechts bestimmenden Wertungen vollzogen wird. Im Wettbewerb der Staaten um Investitionen scheinen der Anspruch auf ein inneres System des Steuerrechts, das Bekenntnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip und die Forderung nach einer Rechtsethik der Besteuerung[29] notwendiger denn je.

b) Zuordnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit

aa) Seit der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789 bezieht sich das Leistungsfähigkeitsprinzip auf die Verteilung von Steuerlasten auf Menschen und Bürger, also auf *natürliche Personen*[30]. Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit ist aber nicht nur die natürliche, sondern auch die *juristische Person.* Das ergibt sich aus Art. 19 Abs. 3 GG, der die Grundrechte und damit die Besteuerungsgleichheit auch auf juristische Personen erstreckt[31]. Damit ist das rechtlich verselbständigte Unternehmen

28 Dazu im weiteren unten S. 115.

29 Siehe m. w. N. *K. Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral, in: Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften, Vorträge G 366, Wiesbaden 2000.

30 Art. 13 der Erklärung von 1789 lautet: „Für den Unterhalt der Streitmacht und für die Aufgaben der Verwaltung ist eine allgemeine Abgabe unumgänglich. Sie muß gleichmäßig auf alle Bürger unter Berücksichtigung ihrer Vermögen verteilt werden". Nach dem historischen Sprachgebrauch bezog sich „en raison de leurs facultés" nicht allgemein auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, sondern auf die Vermögen (vgl. BVerfGE 84, 239, 269). Im 17. Jahrhundert galt der *Grund und Boden* als der geeignetste Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit, im 18. Jahrhundert das *Vermögen* und ab dem 19. Jahrhundert das *Einkommen.* Zum Wandel der Auffassungen siehe *F. K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, Jena 1937 (Nachdruck Stuttgart/New York 1978), sowie den Überblick von *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 4 Rz. 92 f.

31 Dazu *M. Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, Stuttgart u. a. 2000, S. 16 ff. (Unternehmen als Subjekt der Besteuerungsgleichheit); *dies.*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, DStJG 23 (2000), S. 9, S. 16 ff.; *R. Seer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), S. 87, S. 90 f. (Berechtigte von Freiheitsgrundrechten); *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 4 Rz. 90 f. (Zuordnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit).

Grundrechtsträger und demzufolge Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit. Durch den Unternehmensgewinn wird die *objektive Leistungsfähigkeit* des Unternehmens indiziert[32].

bb) Die verfassungsrechtliche Bestimmung von natürlichen und juristischen Personen als Zuordnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit wirft *eine Reihe grundsätzlicher Streitfragen* auf. Umstritten ist zunächst, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip seinem Wesen nach überhaupt auf juristische Personen anwendbar ist[33]. Das traditionelle Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips reduziert diesen Gleichheitsmaßstab auf die progressive Besteuerung natürlicher Personen[34]. Wer demgegenüber in dem Leistungsfähigkeitsprinzip einen das Steuerrecht umfassend beherrschenden Maßstab erkennt, der läßt diesen bei juristischen Personen nicht leerlaufen und fordert deren Gleichbehandlung nach Maßgabe des von ihnen erwirtschafteten Gewinns.

cc) Mit der Frage nach der Gleichbehandlung von Unternehmen nach dem Maßstab ihrer objektiven Leistungsfähigkeit ist das schwierige *Verhältnis der rechtlich verselbständigten Unternehmen zu den rechtlich unselbständigen Unternehmen* aufgeworfen, deren Gewinne *natürlichen Personen* zuzuordnen sind. Die deutschen Unternehmen sind ganz überwiegend nicht selbst Grundrechtsträger; ihre Gewinne als Indikatoren objektiver Leistungsfähigkeit sind *natürlichen Personen* als Grundrechtsträgern zuzuordnen. Das bedeutet, daß verfassungsrechtlich eine *eigene steuerliche Leistungsfähigkeit* von Unternehmen nur insoweit begründet werden kann, als das Unternehmen kraft seiner Rechtspersönlichkeit selbst Grundrechtsträger und damit Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit ist. Bei Personenunternehmen gehört deren objektive Leistungsfähigkeit zur Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen als Unternehmensinhaber. Demnach wird das Leistungsfähigkeitsprinzip auf *zwei Ebenen* entfaltet, erstens auf der *Ebene von Unternehmen* und zweitens auf der *Ebene von natürlichen Personen.*

(1) Auf der *Ebene von Unternehmen* geht es um Gleichbehandlung nach dem Maßstab objektiver Leistungsfähigkeit. Dort steht z. B. zur Debatte, ob Personenunternehmen gleichheitswidrig diskriminiert sind, wenn thesaurierte Ge-

32 Dazu ausf. *M. Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem (Fn. 31), S. 19 ff.

33 Dazu ausf. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, S. 733 ff.

34 So insb. *D. Schneider*, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1975, 97, 100 ff.; *ders*., Körperschaftsteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Tübingen 1980, S. 509, S. 512 f.; S. 530 ff.; *H. Haller*, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 184 ff.; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Bonn 1971, Tz. IV/53 ff., sowie weitere Nachw. von *K. Tipke* (Fn. 33).

winne von Kapitalgesellschaften mit einem wesentlich unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer liegenden Körperschaftsteuersatz belastet werden, oder ob Kapitalgesellschaften gleichheitswidrig diskriminiert sind, wenn § 35 EStG[35] Personenunternehmen von der Gewerbesteuer entlastet. Auf der Ebene von Unternehmen entfaltet das *Prinzip rechtsformneutraler Besteuerung* seine eigentliche Wirkkraft, weil auf dieser Ebene rechtsformunterschiedliche Steuerbelastungen schwerlich einleuchten, vielmehr objektive Leistungsfähigkeit gleichmäßig abzuschöpfen ist[36]. Das gilt besonders für den in Deutschland engen Anwendungsbereich des Körperschaftsteuersystems. Die Dominanz der Personenunternehmen in Deutschland drängt zu einem einheitlichen System der Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Gestalt einer *allgemeinen Unternehmensteuer*[37].

(2) Die *Ebene von natürlichen Personen* ist gegenwärtig noch von dem System einer *progressiven Besteuerung* geprägt. Die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten setzt im Prinzip die *Gleichbehandlung von Einkunftsarten,* also ein synthetisches Einkommensteuersystem voraus, das international aus der Mode zu geraten scheint. Bei dieser Gleichbehandlung von Einkunftsarten können Steuerbelastungen auf der Ebene von Unternehmen nicht ausgeblendet werden. Gewerbe- und Körperschaftsteuerbelastung müssen vielmehr in die Gesamtbelastung von Einkommen einbezogen werden. Die Besteuerung von natürlichen Personen hat also auch die Steuerlasten der Unternehmensebene zu erfassen; sie muß für die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten auf die einzelnen Bürger umfassend angelegt sein[38].

Danach entsteht auf der Ebene der natürlichen Personen das Bedürfnis, die Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne durch die Körperschaftsteuer oder eine allgemeine Unternehmensteuer zu beseitigen. Hier entspricht das *Vollanrechnungsverfahren* am besten dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Es stellt sich die Frage, wie weit der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit von dem Ideal der Vollanrechnung abrücken kann. Liegen Körperschaftsteuer-

35 In der Fassung des Steuersenkungsgesetzes (Fn. 10).

36 So *M. Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen (Fn. 31), S. 41 f.; *dies*., Steuergesetzgebung (Fn. 31), S. 104.

37 Dazu näher zuletzt *J. Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang 1 zu dem Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Fn. 61), S.19 ff., sowie insb. *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 33), S. 1025 ff. (Entwicklung einer Unternehmensteuer). Ausf. m. w. N. der Beitrag von *J. Hey* in diesem Buch: S. 218 ff. (Annäherung der Personenunternehmen an die Kapitalgesellschaft: Betriebsteuer/Unternehmensteuer).

38 Zu dieser „Gesamtbetrachtung" für die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes grundlegend *R. Seer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), S. 87, S. 108 ff.

bzw. Unternehmensteuersatz wesentlich unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer, so werden die thesaurierten Gewinne von Unternehmern gegenüber progressiv besteuerten gesparten Einkommen von Nichtunternehmern begünstigt, wenn die einkommensteuerliche Grenzbelastung über dem Körperschaftsteuer- bzw. Unternehmensteuersatz liegt. Auch dieser Aspekt ist bei einer gleichheitskonformen Lösung zu bedenken.

Schließlich stellt sich im Verhältnis des Unternehmens zum Inhaber oder Anteilseigner die Frage, ob und inwieweit eine *eigene,* vom *Inhaber* bzw. *Anteilseigner abgeschichtete objektive Leistungsfähigkeit* des Unternehmens angenommen und damit eine ertragsteuerliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne gerechtfertigt werden kann. Namentlich *Klaus Tipke*[39] erkennt für das Unternehmen eine eigene Leistungsfähigkeit mit der Konsequenz ungemilderter Doppelbelastung von Unternehmensgewinnen. Auch wenn man dieser Auffassung nicht uneingeschränkt folgen will, so ist doch im Hinblick auf das ab 2001 geltende Körperschaftsteuersystem differenziert danach zu fragen, ob nicht wenigstens für bestimmte Rechtsformen wie die der Publikumskapitalgesellschaft eine von der Leistungsfähigkeit des Anteilseigners *abgetrennte objektive Leistungsfähigkeit des Unternehmens* angenommen werden kann[40].

2. Universalität und Totalität der Besteuerung von Markteinkommen durch den Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird zunächst durch zwei Fundamentalprinzipien einer umfassenden Besteuerung von Einkommen konkretisiert, erstens durch das *Universalitätsprinzip,* das als *subjektbezogenes* Postulat die Besteuerung aller Bezieher von Einkommen gebietet, und zweitens durch das *Totalitätsprinzip,* das als *objektbezogenes* Postulat die Besteuerung aller Einkommen fordert[41]. Der Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer dient herkömmlicherweise dazu, die vollständige Besteuerung von Einkommen zu gewährleisten. Im Prinzip wird das *erwirtschaftete,* das sog. *Markteinkommen* besteuert. Erste Ansätze des Markteinkommensprinzips hat *Hans Georg Ruppe* 1977 auf der Münchener Jahrestagung unserer Gesellschaft formuliert[42]. Inzwischen ist das Markteinkommensprinzip als dogmatische Grundlage des

39 Steuerrechtsordnung (Fn. 37), S. 1038: „M.E. wäre eine *selbständige, nicht anrechenbare Unternehmensteuer* dem *J. Lang*schen Konzept einer anrechenbaren Unternehmensteuer alles in allem vorzuziehen . . ."

40 Dazu unten S. 98 ff.

41 Dazu m. w. N. *J.Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 167 ff.

42 *H. G. Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, DStJG 1 (1978), S. 1, S. 15 ff.

steuergesetzlichen Einkommensbegriffs weithin anerkannt[43]. Seine verfassungsrechtliche Verankerung ist allerdings umstritten[44].

Die Körperschaftsteuer sichert *auf der Ebene von Unternehmen* die Besteuerung von Markteinkommen, die auf der Ebene von natürlichen Personen nicht erfaßt werden. Insoweit hat die Körperschaftsteuer für die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips eine unverzichtbare *Komplementärfunktion,* die vor allem die Körperschaftsteuerpflicht von Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erfüllt. Auch die subsidiäre Körperschaftsteuerpflicht nicht rechtsfähiger Gebilde nach § 3 Abs. 1 KStG verdeutlicht die Komplementärfunktion der Körperschaftsteuer. Diese bildet unter dem Gesichtpunkt der Wettbewerbsgleichheit die *historische Rechtfertigung* der Körperschaftsteuer[45], die besonders die Besteuerung der öffentlichen Hand seit dem KStG von 1925 begründete[46]. Im übrigen hat die noch geltende Körperschaftsteuer mit Vollanrechnungsverfahren materiell

43 Dazu ausf. *R. Wittmann*, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?, Augsburg 1992. Nach *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Bd. I, 7. Aufl., Wien 2000, S. 17, besteuert das österreichische EStG „prinzipiell nur das am Markt erworbene Einkommen". Vgl. auch *Blumenstein/Locher*, System des Steuerrechts, 4. Aufl., Zürich 1992, S. 142: Die Reinvermögenszugangstheorie sei durch das „Markteinkommenskonzept von *Roscher*" zu ergänzen.

44 Nach *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rn. A 363, 365; *ders*., Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, München 1988, S. 16 f., S. 20 f.; *ders*., Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der BRD, Heidelberg 1990, § 88 Rz. 47 ff., ist die Besteuerung nur des Markteinkommens freiheitsrechtlich vorgegeben. Hiergegen *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 33), S. 558; *H. Söhn*, Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: FS für *K. Tipke*, Köln 1995, S. 343, S. 348 ff.; *A. Steichen*, Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in: FS für *K. Tipke*, Köln 1995, S. 365.

45 Dazu m. w. N. *J. Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 3), Anm. 17.

46 Die Regelung der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 KStG geht auf das KStG vom 10. 8. 1925, RGBl. I 1925, S. 208, zurück. Zur Rechtsentwicklung siehe *R. Evers*, Kommentar zum KStG 1925, 2. Aufl., Berlin 1927, § 2, Anm. 3; *R. Gutknecht*, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmungen, Berlin 1936, S. 1 ff., S. 8 ff.; *J. König*, Die subjektive Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach dem deutschen Körperschaftsteuerrecht, Diss. Münster 1958, S. 8 ff.; *H. W. Louis*, Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen und Einrichtungen der Daseinsvorsorge, Diss. Göttingen 1981, S. 60 ff. Im weiteren *R. Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art" für die Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 1992, 1751 ff., 1790 ff.; *H. G. Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, Gleichheitsmaßstab und Systemgedanke im Steuerrecht, Frankfurt/M. 1997.

den Charakter einer *Quellensteuer auf die Kapitaleinkünfte* des Anteilseigners, ähnlich der Kapitalertragsteuer[47].

Mit der Umstellung des Körperschaftsteuersystems ab 2001 erfährt der Charakter der Körperschaftsteuer einen *grundlegenden Wandel.* Die Herstellung eines körperschaftsteuerlichen Definitivbelastungssystems mit einem wesentlich unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer liegenden Körperschaftsteuersatz entwickelt die Körperschaftsteuer zu einem *Niedrigsteuersystem,* das die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Gewinnbesteuerung gewährleisten soll. Und je stärker der Körperschaftsteuersatz abgesenkt wird, desto deutlicher schält sich ein *konsumorientiertes* System der Besteuerung von Einkommen heraus: Die thesaurierten, also investierten Gewinne werden zunächst niedrig belastet und sodann im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung progressiv nachbelastet. Hierfür hat *Christian Dorenkamp*[48] den Begriff einer *partiell nachgelagerten Besteuerung von Einkommen* geprägt. Das klassische System der Doppelbelastung mit einem sehr niedrigen Körperschaftsteuersatz, wie ihn beispielsweise Irland im Jahre 2003 einführen will, bewirkt die stärkste Konsumorientierung. Je präziser auf der Ebene der natürlichen Person die körperschaftsteuerliche Vorbelastung durch Anrechnung oder Shareholder-Relief berücksichtigt wird und je geringer die Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer ausfällt, desto mehr bleibt die Körperschaftsteuer Teil eines traditionellen synthetischen Systems der Besteuerung von Einkommen.

Betrachtet man jedoch die internationale Entwicklung, so dürfte sich auch das deutsche Körperschaftsteuersystem unter dem Druck des Steuerwettbewerbs zu einem von der Einkommensteuer abgeschichteten Niedrigsteuersystem entwickeln und die deutschen Personenunternehmen zur Umwandlung in Kapitalgesellschaften veranlassen. Durch die danach eintretende, im Ausland bereits weithin feststellbare Dominanz körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen gewinnt die Körperschaftsteuer den Charakter einer ziemlich weit greifenden *Investitionseinkommensteuer.*

3. Periodizität der Besteuerung von Einkommen

a) Die dogmatische Beurteilung eines *Niedrigsteuersystems für investierte Einkommen* hängt wesentlich von dem systematischen Stellenwert des *Periodizitätsprinzips* ab. Die Theorie der *traditionellen Einkommensteuer* knüpft die Steuerschuld an das *Periodeneinkommen* in Gestalt des periodischen *Reinver-*

47 Grundlegend hierzu *H.-J. Pezzer*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Diss. Köln 1986, S. 2 ff.; *ders.*, Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, DStJG 20 (1997), S. 5, S. 16 f.

48 Unternehmenssteuerreform und partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, StuW 2000, 121.

mögenszugangs[49] und bewertet folglich das Periodizitätsprinzip als ein *sachgerechtes Besteuerungsprinzip,* das der „Vergleichbarkeit in der Zeit" diene[50]. Die gegenteilige Auffassung geht davon aus, daß der Leistungsfähigkeitsindikator idealiter das *Lebenseinkommen* sei und daher durch Steuerabschnitte verfälscht werde. Somit sei das Periodizitätsprinzip ein *technisch-budgetäres* Prinzip, das den in einer staatlichen Haushaltsperiode gegebenen Finanzbedarf zu sichern habe[51].

Indessen läßt sich das legitime Interesse des Staates an der Stetigkeit des Steueraufkommens bei entsprechender Ausgestaltung des Periodeneinkommens durchaus mit einer *lebenszeitlich* ausgerichteten Besteuerung von Einkommen vereinbaren. Der Streit entzündet sich an der Grundauffassung zum Leistungsfähigkeitsindikator: Mißt das Periodeneinkommen oder das Lebenseinkommen steuerliche Leistungsfähigkeit *richtig*[52]? Muß das Periodenein-

49 So das *Haig/Simons/Schanz*-Konzept der Reinvermögenszugangstheorie (net accretion theory), z. B. *R. M. Haig*, The Concept of Income, The Federal Income Tax, New York 1921, S. 7: „Income is the money value of the net accretion of one's economic power between two points of time", und *G. v. Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanzarchiv, 13. Jg. (1896), S. 1, S. 7 (unten): „Das Einkommen stellt sich bei konsequenter Festhaltung des Begriffs als Zugang von Reinvermögen in einer Wirtschaft während einer gegebenen Periode dar."

50 So *W. Schick*, Der Verlustrücktrag, München 1976, S. 13. Dieser Auffassung hat sich auch *P. Kirchhof* angeschlossen. In seinem Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag (Fn. 44), S. 76, rechtfertigt er das Periodizitätsprinzip mit folgenden Argumenten: Das staatliche Anliegen an einem stetigen Steueraufkommen führe „zu einer abschnittsweisen Einkommensbesteuerung, die zugleich eine *zeitgerechte Verteilung der individuellen Steuerlast* sichert." Die im Einkommen angelegte Handlungsfähigkeit sei „zeitgebunden". Die im Einkommen vergegenständlichte Freiheit sei „jeweils eine *Freiheit in der Zeit*". Der Erwerbstätige suche „nicht ein möglichst großes Lebenseinkommen anzusammeln", sondern erwerbe „sein Einkommen zur Deckung seines jeweils gegenwärtigen Bedarfs". Schlußfolgerung: „Die abschnittsweise Besteuerung des Einkommens ist deshalb wesentlicher *Teil des materiellen Einkommensteuerrechts*." Im weiteren ausführlich *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 44), Rz. 135 ff.

51 Grundlegend *K. Tipke*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1991, 2, 16: Das Periodizitätsprinzip sei „kein Wertungsprinzip, sondern ein technisches Prinzip. Gerechter wäre die Anknüpfung an das Totaleinkommen", und ausführlich m. w. N. *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II (Fn. 33), S. 668 ff. Im weiteren *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 186 ff. Umfassend *J. Hackmann*, Die Besteuerung des Lebenseinkommens, Ein Vergleich von Besteuerungsverfahren, Tübingen 1979.

52 Zu dieser Fragestellung m. w. N. insb. *C. Dorenkamp*, Unternehmenssteuerreform (Fn. 48), S. 125 ff., sowie *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl., München 2000, S. 218 ff. (Gleichmäßige Besteuerung), S. 224 (Überperiodische Gleichmäßigkeit).

kommen, von dem das Steueraufkommen stetig abgeschöpft wird, *überperiodisch* angepaßt werden oder nicht? Nach der wohl herrschenden steuerwissenschaftlichen Meinung[53] ist der richtige Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit die *Gesamt*leistungsfähigkeit eines Steuersubjekts, also das Lebenseinkommen einer natürlichen Person bzw. der *überperiodische Totalgewinn* eines Unternehmens. Die „Vergleichbarkeit in der Zeit" resultiert nicht aus einem mehr oder weniger willkürlich definierten Zeitabschnitt, sondern aus dem auf das *Leistungsfähigkeitssubjekt im Ganzen* bezogenen Indikator; das ist die Lebenszeit einer Person oder eines Unternehmens. Entgegen der Annahme von *P. Kirchhof*[54] erwirbt das Steuersubjekt *nicht nur für den Periodenbedarf* Einkommen. Vielmehr gewinnt die überperiodische Sicht gerade dann ihre Bedeutung, wenn das Steuersubjekt spart und investiert, um einen *zukünftigen* Bedarf befriedigen zu können.

b) Die hier vertretene Forderung nach einer *lebenszeitlichen Indikation* steuerlicher Leistungsfähigkeit hat zum einen den stetigen Finanzbedarf des Staates und damit die Notwendigkeit periodischer Besteuerung von Einkommen anzuerkennen. Dadurch wird das Leistungsfähigkeitsprinzip technisch-budgetär eingeschränkt. Zum anderen ist aber das Einkommen so zu bestimmen, daß die Restriktion des Leistungsfähigkeitsprinzips möglichst gering ausfällt. Dies begründet das Postulat der *überperiodischen Gleichbehandlung* von Einkommen, das im geltenden Recht nur vereinzelt beachtet wird, so z. B. durch die Vorschriften des *Verlustvor- und -rücktrags,* die wir nicht als Steuervergünstigungen qualifizieren, sondern als Fiskalzwecknormen, die das Nettoprinzip verwirklichen und die Verzerrung des Leistungsfähigkeitsindikators durch den

53 *K. H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG 12 (1989), S. 3, S. 18; *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts (Fn. 43), S. 18; *R. v. Groll*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10d Rz. A 12; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 51); *M. Orth*, Interperiodische Verlust-Kompensation im Gewerbesteuerrecht, Frankfurt/M. 1980, S. 113 ff.; *ders.*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d EStG, Anm. 15 f.; *Raupach/Schenking*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG, Anm. 601; *R. Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, Köln 1996, S. 313; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 44; *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 51) m. w. N. besonders der finanzwissenschaftlichen Literatur in Fn. 373. A. A. *W. Schick* und *P. Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 50). *H. G. Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt, Anm. 33, konstatiert einerseits, daß die ESt „wesensnotwendig eine Abschnittsteuer" sei. Andererseits müßte „im Interesse der Steuergleichmäßigkeit ein interperiodischer Steuerausgleich erfolgen".

54 Zitiert in Fn. 50.

Steuerabschnitt beseitigen[55]. Schließlich werden Einkünfte durchaus *überperiodisch* qualifiziert und quantifiziert[56].

c) Gleichwohl leidet das geltende Recht infolge der Abschnittsbesteuerung unter ganz erheblichen Defiziten überperiodischer Gleichbehandlung von Einkommen; dabei lassen sich folgende zwei Arten überperiodischer Ungleichbehandlung von Einkommen unterscheiden:

– Erstens verteilt der *progressive Steuertarif* die Steuerlasten *ungleich,* wenn Lebenseinkommen in relativ kurzer Zeit erwirtschaftet wird. Progressiv benachteiligt werden z. B. Profisportler mit kurzer Erwerbszeit und Akademiker mit langer Ausbildungszeit.

– Zweitens bewirkt die Periodenbesteuerung bei investierten Einkommen einen *Anstieg der Steuerlast,* der zwar schon seit langem bekannt ist[57], jedoch häufig ignoriert wird. So zeigt das Schaubild zur Steuerbelastung eines Sparguthabens bei einem *Proportional*steuersatz von 30 Prozent den Anstieg der finalen Steuerlast um mehr als das Doppelte.

Derartigen überperiodischen Ungleichbehandlungen wirken die *Methoden einer Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen entgegen*[58]; diese beeinträchtigen nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip, wie vielfach angenommen wird. Sie optimieren vielmehr die überperiodische Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die leistungsfähigkeitswidrige Periodenbesteuerung wird durch eine *intertemporal neutrale* Besteuerung von Einkommen aufgefangen.

55 Jeweils m. w. N. *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 51), S. 671; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 62, sowie *R. v. Groll* und *M. Orth*, a. a. O. (Fn. 53). *W. Schick*, Verlustrücktrag (Fn. 50), S. 16 ff., gewinnt kein klares Ergebnis zur Rechtfertigung des Verlustrücktrags: Es sei zu prüfen, inwieweit eine „*punktuelle* Durchbrechung des Abschnittsprinzips zulässig oder eventuell gefordert ist . . ." (S. 16).

56 So ist bei der Abgrenzung steuerbarer Einkünfte zu den sog. Liebhabereieinkünften auf die *gesamte Dauer der Erwerbstätigkeit* abzustellen (vgl. m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht [Fn. 16], § 9 Rz. 125 f.). Im weiteren knüpft der sog. *Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit* (vgl. m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht [Fn. 16], § 9 Rz. 453) an den überperiodischen Totalgewinn des Unternehmens an, und schließlich nimmt auch das Steuerbilanzrecht das *überperiodische Schicksal* des Betriebs in das Blickfeld, um den Gewinn mit Glättungseffekt gegenüber der Überschußrechnung *periodengerecht* zu ermitteln.

57 Auf die selbst von steuerlichen Laien reklamierte Mehrfachbelastung gesparter Einkommen durch die Periodenbesteuerung von Zinsen weist bereits *John Stuart Mill* in seinem Werk „Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy" (1. Aufl. 1848) hin. Dort (V. Buch, II. Kapitel: Grundsätze der Besteuerung) fordert er zur Vermeidung der Mehrfachbelastung die Steuerfreistellung der gesparten Einkommen; dies gebiete das Prinzip gleichmäßiger Besteuerung.

58 Zu den im Schaubild (S. 25) exemplifizierten Methoden der Zins- und Sparbereinigung siehe unten S. 67.

Steuerbelastung eines Sparguthabens bei einem Proportionalsteuersatz von 30 Prozent

Alter des Sparers	Sparguthaben ohne Steuern in DM	Sparguthaben bei zinsbereinigter Einkommensteuer in DM	Steuerlast in %	Sparguthaben bei sparbereinigter Einkommensteuer in DM	Steuerlast in %	Sparguthaben bei traditioneller Einkommensteuer in DM	Steuerlast in %
25	10 000	7 000	30	10 000	0	7 000	30,00
26	10 600	7 420	30	10 600	0	7 294	31,19
27	11 236	7 865	30	11 236	0	7 600	32,36
28	11 910	8 337	30	11 910	0	7 920	33,51
29	12 625	8 837	30	12 625	0	8 252	34,63
30	13 382	9 368	30	13 382	0	8 599	35,74
60	76 861	53 803	30	76 861	0	29 544	61,56
61	81 473	57 031	30	81 473	0	30 785	62,21
62	86 361	60 453	30	86 361	0	32 078	62,86
63	91 543	64 080	30	91 543	0	33 425	63,49
64	97 035	67 925	30	97 035	0	34 829	64,11
65	102 857	72 000	30	102 857 –30 857	0	36 292	64,72
	102 857 DM Konsum im Alter ohne Steuern	72 000 DM Konsum im Alter nach zinsbereinigter Einkommen-steuer	30% Finale Steuerlast	72 000 DM Konsum im Alter nach sparbereinigter Einkommen-steuer	30% Finale Steuerlast	36 292 DM Konsum im Alter nach traditioneller Einkommen-steuer	64,72% Finale Steuerlast

Quelle: Manfred Rose, Heidelberg

4. Internationalität der Besteuerung von Einkommen

a) Prinzipien des Internationalen Steuerrechts und des Europarechts

aa) Freilich stellen die sich international entwickelnden Niedrigsteuersysteme für investierte Einkommen keine volle intertemporale Neutralität her. Das prinzipienpluralistisch angelegte Recht vermag die von den Ökonomen geforderten puristischen Lösungen nicht umzusetzen. Das Ideal der am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Besteuerung wird auch dadurch modifiziert, daß die Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen *international immer stärker eingebunden* sind. Die traditionellen *Prinzipien des Internationalen Steuerrechts* werden durch die *europarechtlichen Diskriminierungsverbote* ergänzt; diese prägen infolge einer strengen Rechtsprechung des EuGH zunehmend das nationale Recht der Besteuerung von Einkommen[59]. Für ausländische Unternehmen haben die europarechtlichen Diskriminierungsverbote besondere Bedeutung, da ausländische juristische Personen nach Art. 19 Abs. 3 GG nicht Träger von Grundrechten sein können[60]. Die Prinzipien des Internationalen Steuerrechts und die europarechtlichen Diskriminierungsverbote haben die Gestaltung der Unternehmenssteuerreform maßgeblich beeinflußt[61].

bb) Im *Internationalen Steuerrecht* konkurriert exemplarisch das *Welteinkommensprinzip,* nach dem der Wohnsitzstaat die umfassende Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verwirklicht, mit dem leistungsfähigkeitsfernen *Quellenprinzip,* das dem Staat den Vorrang für die Besteuerung einräumt, in dessen Gebiet das Einkommen erwirtschaftet worden ist[62]. Die Entwicklung eines körperschaftsteuerlichen Niedrigsteuersystems entkräftet das Steueraufkommen des Quellenstaats, weil dieser geringe Körperschaftsteuer erhebt und die

59 Mit den Prinzipien des internationalen Steuerrechts befaßte sich bereits die Heidelberger Jahrestagung von 1984 (DStJG Bd. 8 [1985]), insb. die Referate von *K. Vogel* (S. 3 ff.), *F. Wassermeyer* (S. 49 ff.) und *J. Mössner* (S. 135 ff.), und mit den europarechtlichen Diskriminierungsverboten die Kölner Jahrestagung von 1995 (DStJG Bd. 19 [1996]), insb. die Referate von *E. Klein* (S. 7 ff.), *D. Birk* (S. 63 ff.) und *O. Thömmes* (S. 135 ff.), sowie die Leipziger Jahrestagung von 1999 (DStJG Bd. 23 [2000]), insb. die Referate von *W. Schön* (S. 191 ff.), *M. Lehner* (S. 263 ff.) und *M. Tumpel* (S. 321 ff.). Im weiteren wird auf das Referat von *H. Schaumburg* (S. 225 ff.) in diesem Buch verwiesen.

60 Dazu *M. Jachmann*, Steuergesetzgebung (Fn. 31), S. 21.

61 Siehe Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (sog. *Brühler* Kommission), Heft 66 der BMF-Schriftenreihe, Berlin 1999, S. 47 ff.

62 Dazu m. w. N. *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 5.62 ff., sowie grundlegend *H. Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Festschrift für *K. Tipke*, Köln 1995, S. 125 ff.

progressive Nachbelastung der Dividenden dem Wohnsitzstaat zugewiesen ist. Zudem steht die Kapitalertragsteuer in Europa zur Disposition, nachdem sie gemäß der Mutter-Tochter-Richtlinie auf Antrag der Tochtergesellschaften nicht mehr erhoben wird (§ 44d Abs. 1 EStG). Schließlich geht dem Quellenstaat auch die progressive Besteuerung der Einkünfte aus einem Personenunternehmen verloren, wenn dieses in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird.

Der Verzicht des Quellenstaats auf Steueraufkommen, um im Wettbewerb um Investitionen bestehen zu können, schafft allerdings Raum für den Wohnsitzstaat, das Welteinkommen nach dem Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips umfassender und wegen des Effekts nachgelagerter Besteuerung intertemporal neutraler zu besteuern. Auf diese Weise eröffnet sich dem Steuerrecht im Wettbewerb der Steuersysteme durchaus die Chance, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und das synthetische System der Besteuerung wieder zu verbessern.

cc) Die aus den Grundfreiheiten abgeleiteten *europarechtlichen Diskriminierungsverbote* wirken kraft der Judikatur des EuGH lediglich punktuell auf das nationale Recht der Besteuerung von Einkommen ein[63]; dabei wirkt das Europarecht nicht selten gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. So wird z. B. das Postulat einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzt, wenn nur EU-/EWR-Staatsangehörigen nach § 1a EStG Splitting und persönliche Abzüge eingeräumt werden[64]. Gravierend wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die vornehmlich europarechtlich bedingte Abschaffung des *körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungsverfahrens* beeinträchtigt. Aus fiskalischen Gründen operieren Vollanrechnungssysteme nicht grenzüberschreitend: Ausländischen Anteilseignern wird die Steuergutschrift nicht gewährt und ausländische Körperschaftsteuer wird nicht angerechnet oder vergütet[65]. Natürlich läßt sich ein Vollanrechnungsverfahren auch grenzüberschreitend und damit europatauglich ausgestalten, wie ich es in meinem „Entwurf eines Steuergesetzbuchs“[66] empfohlen habe. Die Brühler Kommission[67] diskutierte diese

63 Aktuelle Bestandsaufnahme von *E. Reimer*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der BRD, in: M. Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, S. 39 ff.

64 *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 62), Rz. 4.15, 5.61, bejaht Verletzung des Gleichheitssatzes.

65 Dazu ausf. *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, S. 14 ff.

66 Heft 49 der BMF-Schriftenreihe, Bonn 1993, S. 136 ff., S. 188 ff., §§ 167–170.

67 In dem Kommissionsbericht (Fn. 61), S. 48, wird lediglich die Auffassung der EU-Kommission, das deutsche Vollanrechnungsverfahren verletze die Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit, mit folgendem Satz kommentiert: „Ohne unabsehbare Haushaltsrisiken kann innerhalb des deutschen Vollanrechnungsverfahrens auf diese Beanstandung nicht reagiert werden.“

Alternative nicht, weil dann die Steuerausfälle in Verbindung mit einem niedrigen Körperschaftsteuersatz unüberschaubar geworden wären. Konkrete Zahlen sind hierzu allerdings noch nicht veröffentlicht worden.

Es mag dahinstehen, um wieviel teurer ein europataugliches Körperschaftsteuersystem mit Vollanrechnungsverfahren geworden wäre. Das klassische System ist im Grundsatz so angelegt, daß es grenzüberschreitende Investitionen nicht diskriminiert. Es ist nach der zutreffenden Feststellung von *Claus Staringer*[68] „binnenmarktresistent". Daraus folgt: Je mehr sich die Wirtschaften des Europäischen Binnenmarkts verflechten und je strenger die europarechtlichen Diskriminierungsverbote judiziert werden, desto stärker werden die europäischen Steuergesetzgeber angehalten werden, sich klassischen Körperschaftsteuersystemen zuzuwenden. Die Striktheit der jüngsten Judikatur des EuGH zur Besteuerung von Unternehmen ist augenfällig[69]. Zum Zeitpunkt der „Brühler Empfehlungen" hatte die EU-Kommission die Unvereinbarkeit des deutschen Vollanrechnungsverfahrens mit der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit bereits gerügt[70]. Die internationale Vorteilhaftigkeit des klassischen Systems gegenüber dem Anrechnungssystem ist bereits auf der Straßburger Jahrestagung unserer Gesellschaft im Jahre 1992 deutlich zutage getreten[71].

b) Zum Prinzip der Anpassungsfähigkeit der nationalen Steuerrechtsordnungen im Wettbewerb der Steuersysteme

So erscheint es nach alledem verfehlt, juristisch-dogmatisch an dem Vollanrechnungsverfahren festhalten und es dem deutschen Steuergesetzgeber zumuten zu wollen, eine einzelne Fahne grenzüberschreitender Anrechnung unbe-

68 *C. Staringer*, Dividendenbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, Wien 2000, S. 93, S. 113.

69 EuGH v. 21. 9. 1999 – C 307/97 Saint-Gobain, v. 26. 10. 1999 – C 294/97 Eurowings, v. 13. 4. 2000 – C 251/98 Baars und v. 6. 6. 2000 – C 35/68 Verkooijen. Zu EuGH v. 13. 4. 2000 zutreffend *G. Saß*, DB 2000, 1253: „Im Endeffekt geht es darum, ob die Körperschaftsteuersysteme mit Entlastung wegen der budgetären Kosten überhaupt noch aufrechterhalten werden könnten, wenn die Entlastung von der Körperschaftsteuer auch den EU-ausländischen Aktionären und Gesellschaften gewährt werden müßte".

70 Siehe Kommissionsbericht (Fn. 61), S. 47 f. Im weiteren: *N. Herzig*, Körperschaftsteuersystem und Europäischer Binnenmarkt, in: Gedächtnisschrift für B. Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 627; *Mössner/Kellersmann*, Freiheit des Kapitalverkehrs in der EU und das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren, DStZ 1999, 505; *W. Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Gedächtnisschrift für B. Knobbe-Keuk, S. 743, S. 774 f.; *C. Staringer*, Dividendenbesteuerung (Fn. 68).

71 Resümee von *J. Lang*, DStJG 16 (1994), S. 311 f.

irrt hochzuhalten, während die Gruppe der Staaten mit Vollanrechnungssystemen immer kleiner wird, weil Niedrigsteuersysteme mit Definitivbelastung die Gewinner im Wettbewerb der Steuersysteme sind. Auch die deutsche Steuerrechtsdogmatik hat zur Kenntnis zu nehmen, daß die Spielräume nationalstaatlichen steuerpolitischen Handelns durch die Imperative einer globalisierten Ökonomie immer stärker eingeschränkt werden. Das ist ein Faktum, das sich mit juristischen Mitteln nur schwerlich verändern läßt.

Den *unfairen Wettbewerb der Steueroasen* wird die internationale Staatengemeinschaft noch relativ gut bestehen können. Es gibt eine Reihe nationalgesetzlicher und völkervertraglicher Maßnahmen, auch politische Mittel des wirtschaftlichen Drucks, mit denen Investitionen und Kapitaltransfers in Steueroasen das Wasser abgegraben werden kann[72]. Namentlich die OECD ist damit befaßt, sog. Defensivmaßnahmen auszuarbeiten und gegenüber Steueroasen anzudrohen[73]. Möglicherweise wird es auch gelingen, den ECOFIN-Verhaltenskodex von 1997[74] trotz des Einstimmigkeitsprinzips (Art. 100a Abs. 2 EGV) in eine Richtlinie umzugießen.

Von der Realisierbarkeit einer völker- und europarechtlich fixierbaren Solidarität der Steuerstaaten gegenüber Steueroasen ist jedoch die *Entwicklung globaler, auch für Steuerinländer geltender Niedrigsteuersysteme* zu unterscheiden, die von der internationalen Staatengemeinschaft schon kraft des völkerrechtlichen Interventionsverbots[75] nicht beanstandet werden können. Es gibt

72 So insb. die nationalgesetzlichen Maßnahmen des Außensteuergesetzes sowie das völkervertragliche Verhalten bei dem Abschluß bzw. der Verweigerung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Siehe den aktuellen Überblick von *H.-J. Selling*, Deutschland im Steuerwettbewerb (Fn. 9).

73 *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1998 (1998 Report); *dies*, Towards Global Tax Cooperation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, 2000 (2000 Report). Der Katalog defensiver Maßnahmen (2000 Report, S. 25/26) umfaßt im wesentlichen die Verstärkung des Auskunftsverkehrs zwischen den OECD-Staaten, Quellensteuern, Steuerabzugsverbote sowie die Verweigerung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (z. B. die Nichtanrechnung von Steuern).

74 Verhaltenskodex zur „Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union" (ABl. EG Nr. C 2 v. 6. 1. 1998). Vorbereitend die Mitteilung an den Rat: Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union – Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs v. 1. 10. 1997, KOM (97) 495 endg. Die vom ECOFIN eingerichtete Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex" qualifizierte in ihrem Abschlußbericht v. 12. 11. 1999, 66 nationale Steuerregelungen als „unfair". Dazu näher *H.-J. Selling*, Deutschland im Steuerwettbewerb (Fn. 9), S. 229 f.

75 Zum Meinungsstand vgl. *C. Hillgruber*, Die Zukunft des völkerrechtlichen Interventionsverbots, Journal für Rechtspolitik, 2000, 288.

keine juristischen Instrumente konkurrierender Staaten gegen die eingangs erwähnte skandinavische Dual Income Tax, das niederländische Boxensystem, globale Körperschaftsteuersätze von 10 Prozent, dramatische Spreizungen zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer.

Die völker- und europarechtliche Unveränderlichkeit des sog. Staatenwettbewerbs in bezug auf *globale Niedrigsteuersysteme* bildet nun die Ausgangslage für ein *Prinzip ökonomischer Rationalität,* das von Juristen nur vereinzelt diskutiert wird. Es handelt sich um das *Prinzip der Anpassungsfähigkeit oder der Flexibilität der Besteuerung.* Wie wir bei *Fritz Neumark*[76] nachlesen können, soll ein ökonomisch rationales Steuersystem deckungspolitisch, konjunktur-, währungs- und beschäftigungspolitisch anpassungsfähig sein. Nun kommt eine neue Variante des Flexibilitätsgrundsatzes hinzu, die *internationale Anpassungsfähigkeit* des Steuersystems, um den nationalen Wohlstand zu sichern.

Eine steuerrechtliche Dogmatik, die auf Positionen beharrt, mit denen die deutsche Steuerrechtsordnung international nicht angepaßt werden kann, erweist sich nicht nur als lebensfremd. Der Steuergesetzgeber wird sie nicht umsetzen können und das Bundesverfassungsgericht wird sie auch nicht verordnen. Folglich stellt sich die Aufgabe, die internationale Anpassungsfähigkeit der deutschen Steuerrechtsordnung so zu gewährleisten, daß sie mit den Vorgaben des strengen deutschen Verfassungsrechts in Einklang gebracht werden kann. Es muß nach Lösungen gesucht werden, die auch unter den Bedingungen eines Niedrigsteuersystems für investierte Einkommen mit starker Steuersatzspreizung gleichheits- und freiheitsrechtlich gebilligt werden können.

So bildet die Anpassung der nationalen Steuerrechtsordnung an die internationale Lage eine der großen Herausforderungen an die Steuerrechtswissenschaft und die Steuergesetzgebung: Im Wettbewerb der Staaten um Investitionen erscheint der Anspruch auf ein *inneres System des Steuerrechts* notwendiger denn je. Die *Anpassungsfähigkeit der nationalen Steuerrechtsordnung* muß so geleistet werden, wie sie den Vorstellungen eines prinzipientreuen Rechts am besten entspricht. Solchen Prinzipien und Systemen der Besteuerung von investierten Einkommen möchte ich mich nunmehr zuwenden.

76 Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 54 ff. (Grundsatz der deckungspolitischen Anpassungsfähigkeit), S. 283 ff. (aktive Flexibilität der Besteuerung), S. 295 ff. (passive Flexibilität, sog. „built-in-flexibility").

III. Prinzipien und Systeme der Besteuerung von investierten Einkommen

1. Der Ausgangsbefund: Chaos der Investitionsbesteuerung

Die gegenwärtigen Systeme der Besteuerung von Einkommen sind vom eingangs zitierten Ideal einer synthetischen Einkommensteuer ziemlich weit entfernt. Realiter haben wir es mit einem zerklüfteten Einkunftsartenrecht zu tun, das die einzelnen Einkünfte unvollständig erfaßt, unterschiedlich quantifiziert und unterschiedlich steuerlich belastet[77]. Betrachtet man diesen Zustand genauer, so zeigt sich ein im Steuerwiderstand gebildetes *Chaos der Investitionsbesteuerung.* Solange die Steuernorm keine Investition zu regeln hat, stellt sich die Besteuerung von Einkommen denkbar einfach dar: Einnahmen aus einer *Tätigkeit,* sei sie nichtselbständig oder selbständig, können nach der schlichten Norm des Zuflusses progressiv besteuert werden.

Der Steuertatbestand wird dort differenziert und kompliziert, wo *Vermögen* für die Erzielung von Einkünften eingesetzt, also *investiert* (einschließlich *gespart*) wird und die Steuernorm den Investitionsakt negativ oder positiv zu qualifizieren hat. Die tatbestandsmäßige Qualifikation von Investitionen erstreckt sich auf den Ansatz von Erwerbsaufwendungen, auf die Bereiche des die betrieblichen Investitionen erfassenden Bilanzsteuerrechts, auf die verschiedenen Arten der Vermögensbildung und Zukunftsvorsorge, Bauherrenmodelle u. a. Steuersparmodelle, Bausparverträge, Wertpapier- und Aktienfonds, Lebensversicherungen, Formen gesetzlicher, privater und betrieblicher Alterssicherung.

An all diese diversen Investitionsformen werden die *unterschiedlichsten Steuerfolgen* geknüpft. Es werden Einkunftsarten unterschiedlich ermittelt. Die Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen ist ein uferloses und höchst streitträchtiges Thema des Einkommensteuerrechts. Steuerwiderstand wird bilanzpolitisch optimiert. Die private Vermögensbildung wird durch die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen und die Insuffizienz der Zinsbesteuerung prämiert. Steuersparmodelle suchen alle Gesetzeslücken und steuermindernde Normen optimal auszuschöpfen.

Der Gesetzgeber reagiert auf dieses von ihm selbst angerichtete Chaos der Investitionsbesteuerung mit punktuellen Maßnahmen, mit Buchstabenparagraphen à la § 15a EStG und mit prinzipienwidrigen Normen, die nur geeignet sind, das Chaos der Investitionsbesteuerung weiter zu vertiefen, wie zuletzt die mit dem Nettoprinzip unvereinbaren Verlustverrechnungsbeschränkungen der §§ 2 Abs. 3, 2b EStG.

Der Steuerwettbewerb macht auf das Chaos der Investitionsbesteuerung, unter dem die meisten Steuersysteme leiden, aufmerksam. Die jüngste internationale

77 Siehe *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 477 ff., sowie das in Fn. 8 zit. Schrifttum.

Entwicklung ist dadurch gekennzeichnet, daß die *Steuerbelastung der Investitionen gezielt zurückgeführt* und eine *typologische Vereinfachung der Investitionsbesteuerung* angestrebt wird, so z. B. durch die eingangs erwähnten Modelle der Dual Income Tax, des niederländischen Boxensystems oder auch durch die österreichische Endbesteuerung von Zinsen. Im übrigen beugen sich die nationalen Steuergesetzgeber der von *Wolfgang Schön*[78] registrierten „Flüchtigkeit" des Geld- und Sachkapitals und nehmen damit die Höherbelastung der investitionslosen *Arbeitseinkommen* in Kauf.

2. Ansätze zu einer dogmatischen Fortentwicklung der Investitionsbesteuerung

a) Die steuerrechtswissenschaftliche Aufgabe

Ausgehend von dem gegenwärtigen Chaos der Investitionsbesteuerung birgt die im Wettbewerb der Steuersysteme fortschreitende Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen die *Chance, die Investitionsbesteuerung strukturell zu verbessern,* d. h. prinzipientreuer, systemkonsequenter und einfacher auszugestalten. Das vom deutschen Verfassungsrecht geprägte steuerrechtswissenschaftliche Verständnis verbietet allerdings Lösungen einer *nicht progressiven Endbesteuerung* (z. B. Dual Income Tax, österreichische Endbesteuerung von Zinsen). Vielmehr stellt sich der deutschen Steuerrechtswissenschaft die Aufgabe, einerseits die internationale Wettbewerbs- und Anpassungsfähigkeit im Blickfeld zu behalten, jedoch andererseits die Investitionsbesteuerung so fortzuentwickeln, daß das Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerzahler durch ein *synthetisches System der progressiven Besteuerung von Einkommen möglichst erreicht* wird.

Betrachtet man die gegenwärtigen Durchbrechungen des synthetischen Systems, so sind sie auf einen *Steuerwiderstand* zurückzuführen, an dem die *kapitalorientierte Periodenbesteuerung* gescheitert ist. Der Steuerzahler empfindet sehr wohl den überperiodischen Anstieg der Steuerlast[79], die dramatische Ausmaße annimmt, wenn Progression und Inflation eingerechnet werden. Er verschafft sich per Steuergestaltung oder per Lobby zahlreiche Steuerschlupflöcher, die *Franz W. Wagner* als „Atemlöcher" des falschen Systems bezeichnet hat[80]. Der Steuerzahler entzieht sich sogar per Steuerhinterziehung

78 Wettbewerb (Fn. 7).

79 Siehe das Schaubild auf Seite 67.

80 Auf dem Konsumsteuerkongreß in Vill bei Innsbruck (März 1998) bei der Diskussion seines Vortrages: *F. W. Wagner*, Eine Einkommensteuer muß eine konsumorientierte Steuer sein, in: Smekal/Sendlhofer/Winner, Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg 1999, S. 15.

der Zinsbesteuerung mit der ökonomisch richtigen Vorstellung einer Doppelbelastung[81]. Und deutsche Sport- und Fernsehstars, die in wenigen Jahren ihr Lebenseinkommen erwirtschaften, entziehen sich ganz der deutschen Besteuerung, indem sie sich in Monte Carlo oder in der Schweiz ansiedeln. Aus der Sicht lebenszeitlicher Bestimmung des Leistungsfähigkeitsindikators ist der Steuerwiderstand gerechtfertigt, weil sich die Widerständler einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips widersetzen.

Die *steuerrechtswissenschaftlichen Lösungsansätze* stecken allerdings international noch in den Anfängen. Während die Konsumorientierung der Steuersysteme (z. B. ausgeprägt in unserem Nachbarland Österreich[82]) dynamisch fortschreitet, bleibt die steuerwissenschaftliche Diskussion weit hinter der steuerpolitischen Entwicklung zurück. Die Diskussion der *Ökonomen* ist zu puristisch angelegt: die Konzepte der traditionellen, *kapitalorientierten* Periodenbesteuerung und der *konsumorientierten,* intertemporal neutralen Besteuerung werden als *unvereinbare Gegensätze,* als Lehren grundverschiedener Schulen erörtert[83]. Demgegenüber fand bisher in Deutschland eine ernsthafte juristische Diskussion über die Konsumorientierung des Steuersystems überhaupt noch nicht statt. Jüngere finanzwissenschaftliche Erkenntnisse werden praktisch kaum wahrgenommen, das Anliegen intertemporal neutraler Besteuerung schlicht nicht verstanden. Allerdings gibt es in den *USA* seit langem eine breite rechtswissenschaftliche Theoriediskussion[84]. Bei der Vorbereitung des „Tax Reform Act of 1986"[85] befaßte sich die steuerpolitische Abteilung des Finanzministeriums eingehend mit den Möglichkeiten einer konsumorientierten Besteuerung[86], entschied sich jedoch gegen eine persönliche allgemeine Ausgabensteuer.

81 Siehe *John Stuart Mill* (Fn. 57).

82 Siehe *B. Genser*, Konsumorientierung – Realisierungschancen in Österreich, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Fn. 80), S. 197.

83 Siehe hierzu insb. die Beiträge auf folgenden Kongressen: *M. Rose* (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg 1991 (für die deutsche Diskussion grundlegender Kongreß im Juni 1989); *M. Rose* (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Heidelberg 1997 (Zweiter Heidelberger Steuerkongreß 1997) sowie *Smekal/Sendlhofer/Winner* (Fn. 80). Vgl. auch *S. Homburg* (Fn. 52).

84 Zum aktuellen Stand mit zahlreichen Nachw. *J. K. McNulty*, Flat Tax, Consumption Tax, Consumption-Type Income Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of Fundamental Tax Reform, California Law Review vol. 88 (2000), p. 2095–2185.

85 Berühmte, von *Ronald Reagan* betriebene Einkommensteuerreform, die an die Stelle eines elfstufigen Tarifs (11–50 Prozent) einen zweistufigen Tarif (15 und 28 Prozent) setzte. Zu dieser Reform m. w. N. *J. Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Köln 1987, S. 1 ff.

86 Auf der Grundlage der „Blueprints for Basic Tax Reform" von *D. F. Bradford* (1984). Siehe den von *W. E. Weisflog* übersetzten Bericht, den die Arbeitsgruppe des gemeinsamen Finanzausschusses des amerikanischen Repräsentantenhauses und des

Diese Entscheidung zeigt, daß sich die Rechtsentwicklung gegen *puristische Besteuerungsalternativen* sperrt, wenn sie sich nicht ohne weiteres in das geltende, international eingebundene Steuerrecht integrieren lassen. Eine Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen kann nur als Teil einer *organischen, sich in kleinen Schritten vollziehenden Fortentwicklung der bestehenden Steuerrechtsordnung* begriffen werden[87], und zwar nicht nur wegen der äußeren rechtspolitischen Rahmenbedingungen, sondern vor allem wegen des *Widerstreits dogmatisch unvereinbarer Grundpositionen.* Die nun schon seit Jahrzehnten in den USA währende rechtswissenschaftliche Diskussion ist über den Dogmenstreit zwischen traditioneller Einkommensteuer und Ausgaben- bzw. konsumbasierter Einkommensteuer nicht hinausgekommen[88].

Ein derartiger Dogmenstreit erweist sich angesichts der realen Entwicklung der Steuerrechtsordnungen als nutzlos. Es muß sowohl eingesehen werden, daß eine reine Konsumorientierung der Steuerrechtsordnung grundlegenden Vorstellungen der Verteilungsgerechtigkeit zuwiderläuft und schwierige Probleme vollständiger Erfassung der Einkommen (u.a. am Lebensende), des Übergangs von alter zur neuen Besteuerungsform und der internationalen Kompatibilität aufwirft[89]. Es muß aber auch erkannt werden, daß die traditionelle Besteuerung von Einkommen große Defizite überperiodischer Steuergerechtigkeit aufweist und deshalb steuerwiderstandsträchtig und schlupflochanfällig ist. Die reale Entwicklung der Steuerrechtsordnungen legt es nahe, über „mittlere Lösungen" nachzudenken, die den diversen Argumenten und Anliegen ausgewogen Rechnung tragen. Hier stellt sich der Steuerrechtswissenschaft die Aufgabe, den Weg zu einer *sachgerechten Kombination der traditionellen Besteuerung von Einkommen mit Institutionen überperiodischer Steuergerechtigkeit* zu weisen.

b) Wesen und Methoden konsumorientierter Besteuerung

aa) Das *Wesen konsumorientierter Besteuerung* besteht in einer dem Konsum *zeitlich nahen* Besteuerung. Während die traditionelle Einkommensteuer die

Senats verfaßt hat, StuW 1985, 160 ff., 247 ff., 257 f. (zur persönlichen allgemeinen Ausgabensteuer).

87 Dazu bereits *J. Lang*, Besteuerung des Konsums aus gesetzgebungspolitischer Sicht – Versuch eines interdisziplinär juristisch-ökonomischen Lösungsansatzes, in: M. Rose (Hrsg.), Neuordnung (Fn. 83), S. 291; *ders*., Konsumorientierung – eine Herausforderung für die Steuergesetzgebung?, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Fn. 80), S. 143.

88 Siehe *J. K. McNulty*, a. a. O. (Fn. 83).

89 Dazu zuletzt eindringlich *C. A. L. Rasenack*, Neuorientierung des Steuersystems durch Einführung einer direkten Verbrauchsbesteuerung an Stelle der traditionellen Einkommensbesteuerung?, in: Festschrift für H. Quaritsch, Berlin 2000, S. 363.

Besteuerung bereits im Zeitpunkt eines Vermögenszugangs ansetzt, besteuert die konsumorientierte Einkommensteuer in dem Zeitpunkt der Einkommensverwendung. Dies rechtfertigt der führende deutsche Vertreter der Konsumsteuertheorie *Manfred Rose* mit dem Befund, die endgültige Reallast einer Steuerzahlung sei immer ein *Konsumopfer;* folglich seien auch die Steuertatbestände „konsumbasiert" zu formulieren, um tatsächliche und angestrebte Steuerwirkungen in Einklang zu bringen[90]. Traditionelle und konsumorientierte Einkommensteuer unterscheiden sich also im *Besteuerungszeitpunkt* und *nicht durch den Umfang der Bemessungsgrundlage,* wie von Juristen häufig angenommen wird[91]. Im Gegenteil sind Verfechter konsumorientierter Steuersysteme davon überzeugt, daß das Ziel der sog. „*Comprehensive Income Tax*" durch eine konsumorientierte, wirkungseffiziente Einkommensteuer besser zu erreichen sei als durch die traditionelle Einkommensteuer[92]. Dies bestätigt ein Blick auf die gegenwärtige Besteuerungspraxis: Eine voll nachgelagerte Fondsbesteuerung (Steuerabzug der Einzahlungen/Versteuerung der Auszahlungen) würde die „rechtliche Misere der Zinsbesteuerung"[93] durch Kapitalflucht ins Ausland wirksam verringern und die Versteuerung der im Fonds erzielten Veräußerungsgewinne[94] sichern, weil sowohl der Steuerabzug der Einzahlungen als auch die Fondstätigkeit staatlicher Kontrolle leicht zugänglich sind. Nach Auffassung der Konsumsteuertheoretiker wird also der sog. Vermögenszuwachs im Ergebnis durch die Konsumorientierung der Einkommensteuer *vollständiger erfaßt* als durch die traditionelle Einkommensteuer.

Demnach stehen aus juristischer Sicht *leistungsfähigkeitsrelevante Effizienzkriterien* zur Debatte: Im Falle von Investitionen liegt der Besteuerungszeitpunkt der traditionellen Einkommensteuer so weit entfernt von der endgülti-

90 *M. Rose*, Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem, in: M. Rose (Hrsg.), Neuordnung (Fn. 83), S. 7, S. 14 ff. Zu seinem aktuellen Erkenntnisstand *M. Rose*, Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen, in: G. Krause-Junk (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft, Berlin 1998, S. 247; *ders*., Zur praktischen Ausgestaltung einer konsumorientierten Einkommensbesteuerung, in: A. Oberhauser, Probleme der Besteuerung I, Berlin 1998, S. 99.

91 So auch *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 16), S. 502: „Umstritten ist aber, ob der gesamte Vermögenszuwachs oder nur das für den Konsum disponible . . . die geeignetere Bemessungsgrundlage ist. Daß das *gesamte disponible Einkommen* – auch das nicht für den Konsum benötigte – zur Steuerzahlung befähigt, ist m. E. evident."

92 *H. G. Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt, Anm. 47, zit. zu dem Thema der „Comprehensive Income Tax" überwiegend Verfechter einer konsumorientierten Besteuerung.

93 Dazu insb. *K. Tipke*, BB 1989, 157.

94 Den unzulänglichen Vollzug bei der Besteuerung von Spekulationsgewinnen macht *K. Tipke*, in einem vom Schleswig-Holsteinischen FG mit Urteil v. 23. 9. 1999, EFG 2000, 178, entschiedenen Prozeß geltend. *K. Tipke* hat Revision eingelegt.

gen Steuerwirkung des Konsumopfers, daß die angestrebte Steuerlast intertemporal verfälscht wird. Progression, Inflation und Ausweichverhalten des Steuerzahlers verstärken die intertemporalen Verfälschungen der Steuerwirkungen. Der Gegenwartskonsum genießt Präferenz gegenüber dem Zukunftskonsum, wodurch die Zukunftsvorsorge diskriminiert wird. Werden aber Besteuerungszeitpunkt und Zeitpunkt der Belastungswirkung zusammengerückt, so gewinnt die lebenszeitlich betrachtete Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit *Neutralitätsqualität:* Die konsumorientierte Besteuerung wirkt *intertemporal* neutral, *inflationsneutral* und *konsumneutral.*

Das Faktum der steuerlichen Endwirkung auf den Konsumenten führt zur steuerjuristischen Erkenntnis der sog. *Konsumleistungsfähigkeit*[95]. Diese wird *partiell* durch die *indirekten Verbrauch- und Aufwandsteuern* belastet. Da diese Steuern nur an den Güterverbrauch anknüpfen, erfassen sie die Leistungsfähigkeit des Belasteten nur sehr unvollständig und wirken daher „ungerecht". Demgegenüber vermag die *direkte* Steuer die Konsumleistungsfähigkeit umfassend zu berücksichtigen und kann daher in einem „gerechten", am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Steuersystem *nicht entbehrt* werden[96]. Die traditionelle Einkommensteuer bezieht sich bereits auf die Konsumleistungsfähigkeit, indem der progressive Tarif *opfertheoretisch* gerechtfertigt wird: Das zu versteuernde Einkommen repräsentiert das für den Konsum verfügbare Einkommen, das in Höhe des existenznotwendigen Lebensbedarfs steuerfrei zu stellen ist und in Höhe des Luxuskonsums besonders hoch besteuert werden kann[97]. Die traditionelle opfertheoretische Vorstellung hat sodann die juristische Bestimmung der *subjektiven Leistungsfähigkeit* initiiert: Die Lehren vom indisponiblen Einkommen, vom privaten Nettoprinzip, nach dem der existenznotwendige Lebensbedarf steuerfrei zu stellen ist, und die Lehren zur Besteuerung von Ehe und Familie stellen auf eine Konsumleistungsfähigkeit ab.

95 Im Anschluß an *G. Schmölders*, Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl., Tübingen 1956, 635, definiert BVerfGE 16, 64, 74; 49, 343, 354; 65, 325, 346, Konsumleistungsfähigkeit als die „in dem persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit".

96 Entgegen der Auffassung von *W. Reiß*, in: Schwarze/Reiß/Kraeusel, Umsatzsteuergesetz, Einf., Rz. 3 ff., es gäbe neben der Umsatzsteuer keinen Raum für die konsumorientierte Besteuerung von Einkommen, muß *diese direkte Steuer interperiodisch gerecht* ausgestaltet werden. Das hat mit der „ungerechten" Belastung des Konsums durch indirekte Steuern nichts zu tun.

97 Diese Rechtfertigung der progressiven Einkommensteuer hat bereits *Jean Jacques Rousseau* 1755 in seinem „Discours sur l'économie politique" geliefert. Dazu *F. K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, Stuttgart/New York 1978 (Nachdruck der Ausgrabe von 1937), S. 162 ff.

bb) Demnach besteht das steuerjuristische Theoriedefizit eigentlich nur in bezug auf die *objektive Leistungsfähigkeit,* d. h. in bezug auf das Steuerobjekt „Markteinkommen". Hierzu stellt sich nun die Grundfrage, ob der klassische Besteuerungszeitpunkt des *Vermögenserwerbs* im Falle von Investitionen *konsumorientiert im Interesse überperiodischer Steuergerechtigkeit zu modifizieren* ist. Juristisch zu diskutieren ist also nicht die Einführung einer Ausgabensteuer[98], sondern lediglich, ob die überperiodische Gerechtigkeitsqualität der bestehenden Einkommensteuer verbessert werden kann, wobei allein die Modifikation des Einkommensteuerobjekts, die *Konsumorientierung des Markteinkommens* zur Debatte steht[99]. Diese Diskussion hat die Körperschaftsteuer u. a. *Unternehmensteuern* insofern einzubeziehen, als die Konsumorientierung des Markteinkommens aus der Sicht der *natürlichen Person* zu erörtern ist und aus dieser Sicht Unternehmensteuern den Konsum (weit) vorgelagert besteuern[100].

cc) Grundsätzlich lassen sich *zwei Methoden der Konsumorientierung* unterscheiden, erstens die dem informierten Juristen bereits geläufige *Sparbereinigung* der Einkünfte mit der Wirkung *nachgelagerter* Besteuerung und zweitens die dem Juristen noch ziemlich fernstehende *Zinsbereinigung* der Einkünfte[101].

(1) Die Sparbereinigung der Einkünfte wird durch eine Methode der *Überschußrechnung* erreicht[102]: Alle Investitionen einschließlich der Ersparnisse werden bei der Einkünfteermittlung abgezogen; dafür sind die späteren Bezüge aus den Investitionen voll anzusetzen. Die Überschußrechnung nach den

98 Dazu m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 4 Rz. 116.

99 Dies verdeutlicht *M. Rose*, Einführung marktorientierter Einkommensteuersysteme in osteuropäischen Staaten, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Fn. 80), S. 167.

100 Vgl. dazu *M. Rose*, Plädoyer (Fn. 90), S. 14 (entweder Verlust zukünftiger Konsummöglichkeiten des Anteilseigners oder bei Erhöhung von Güterpreisen Konsumeinbußen der Güterverbraucher).

101 Zu diesen Methoden insb. *M. Kaiser*, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg 1992; *D. Kiesewetter*, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1997, 24; *H. Richter*, Marktorientierte Neugestaltung des Einkommensteuersystems, Heidelberg 1994; *M. Rose*, a. a. O. (Fn. 90); *ders.*, Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, BB-Beilage Nr. 5/1992; *R. Schwinger*, Einkommen- und konsumorientierte Steuersysteme, Heidelberg 1992; *F. W. Wagner*, Leitideen einer neuen Steuerordnung: Warum eine konsequente Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung zu einer Konsumbesteuerung führt, in: Harzburger Protokoll 1998, 25; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 117/118.

102 Dazu insb. *M. Rose*, Reform der Besteuerung des Sparens (Fn. 101); *F. W. Wagner*, Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: Hax/Kern/Schröder (Hrsg.), Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, Stuttgart 1989, S. 261, S. 270 ff.

§§ 8 ff. EStG verwirklicht die Sparbereinigung der Einkommen, allerdings ohne die systemfremde Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG, nach der Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht voll im Jahre des Abflusses abgesetzt werden können, sondern bilanztechnisch abgeschrieben werden müssen. Der Methode der Überschußrechnung entspricht der betriebswirtschaftliche oder finanzwissenschaftliche *cash flow,* so daß den Modellen der Cash-flow-Besteuerung eine Art Sparbereinigung der Einkünfte zugrundeliegt[103]. Das Ziel *überperiodischer Gleichbehandlung* wird jedoch nur bei *längerfristig angelegter Sparbereinigung* erreicht. Kurzfristig kann nämlich die Überschußrechnung eine erhebliche periodische Ungleichverteilung der Einkünfte bewirken.

Die Sparbereinigung der Einkünfte führt zur sog. *nachgelagerten Besteuerung;* diese ist bereits anerkannt bei der Besteuerung von *Alterseinkünften:* Einzahlungen in die Vorsorgeinstitution sind steuerabzugsfähig und die Bezüge aus der Vorsorgeinstitution sind voll zu versteuern[104]. Nur die voll nachgelagerte Besteuerung sichert die vom BVerfG seit 1980[105] geforderte Gleichbehandlung von Alterseinkünften, weil Beamte bereits in vollem Umfange nachgelagert besteuert werden. Nach dem Konzept der traditionellen Einkommensteuer müßte der Pensionserwerb als Arbeitslohn angesetzt werden. Da dieser jedoch nicht erfaßt wird und die späteren Pensionsbezüge voll besteuert werden, genießt der Beamte eine lebenszeitliche Verteilung seines Einkommens. Eine umfassende Sparbereinigung der Einkommensteuer dürfte sich aus fiskalischen und umverteilungspolitischen Gründen nicht durchsetzen. Im wesentlichen zeichnen sich zwei Systeme einer nachgelagerten Besteuerung von Einkünften ab,

– erstens die voll nachgelagerte Besteuerung von *Alterseinkünften* mit *langfristig* angelegter Zukunftsvorsorge (insb. der Sozialversicherung), so daß der Effekt interperiodischer Gleichbehandlung eintreten kann, und
– zweitens die bereits erwähnte *partiell nachgelagerte* Besteuerung[106] der Unternehmenseinkünfte; diese ist dadurch gekennzeichnet, daß die im Investitionsfonds (besonders im Unternehmen) thesaurierten Gewinne mit einem zum Einkommensteuertarif vergleichsweise niedrigen Steuersatz belastet werden. Die international üblich gewordene Spreizung von Körperschaft-

103 Dazu ausf. *M. Kaiser*, Unternehmensbesteuerung (Fn. 101), S. 36 ff.; *S. Bach*, Die Idee der Cash-flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, DIW-Sonderheft, Berlin 1993.

104 Dazu aus juristischer, besonders verfassungsrechtlicher Sicht *H. Söhn*, StuW 1986, 324; *R. Seer*, StuW 1996, 323; *R. Wernsmann*, StuW 1998, 317, sowie *D. Birk*, Nachgelagerte Besteuerung in der betrieblichen Altersversorgung, StuW 1999, 321.

105 BVerfG v. 26. 3. 1980, BVerfGE 54, 11. Siehe *R. Seer*, Die Besteuerung der Alterseinkünfte und das Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG), StuW 1996, 323.

106 Siehe *C. Dorenkamp*, Unternehmenssteuerreform (Fn. 48).

steuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer *kombiniert* die traditionelle Besteuerung im Zeitpunkt des Erwerbs mit einer konsumorientierten Besteuerung. Die volle Konsumorientierung wird wiederum erreicht, wenn der zu versteuernde Gewinn des Unternehmens per *cash flow* ermittelt wird.

(2) Die Methode der *Zinsbereinigung* besteuert Einkünfte nur insoweit, als diese die *marktübliche Normalverzinsung* des Kapitals überschreiten[107]. Rechnerisch wirkt die Zinsbereinigung ebenso überperiodisch neutral wie die Sparbereinigung[108], jedoch für den Fiskus vorteilhafter, weil nur der Zinsanteil eines reinvestierten Gewinns steuerfrei gestellt ist. Die Kapitalanreizwirkung ist enorm. Daher kann der Steuersatz auf eine zinsbereinigte Bemessungsgrundlage bedeutend höher angesetzt werden[109]. Allerdings leidet die Methode der Zinsbereinigung unter einem erheblichen *Akzeptanzproblem:* im Blickwinkel der Abschnittsbesteuerung steht der Steuerfreiheit von Zinsen die volle Steuerpflicht der Arbeitseinkünfte gegenüber. Somit vermittelt die Zinsbereinigung das Bild einer unvollständigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, so daß sie nicht nur von Juristen, sondern auch von prominenten Ökonomen abgelehnt wird[110]. Daher ist sie in der *rechtlichen Praxis* nur relativ selten anzutreffen. Am umfassendsten ist sie in Kroatien verwirklicht[111]. Die „rechtliche Misere der Zinsbesteuerung"[112] erzeugt illegale Zinsbereinigungen. Das

107 Grundlegend *Broadway/Bruce*, A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax, Journal of Public Economics 1984, 231; *E. Wenger*, Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, Finanzarchiv Bd. 41 (1983), S. 207. Im weiteren *E. Wenger*, Traditionelle versus zinsbereinigte Einkommens- und Gewinnbesteuerung, in: M. Rose (Hrsg.), Standpunkte (Fn. 83), S. 115; *D. Kiesewetter*, Zinsbereinigte Einkommen- und Körperschaftsteuer, Bielefeld 1999; *Kronberger Kreis*, Steuerreform für Arbeitsplätze und Umwelt, Band 31 der Schriftenreihe des Frankfurter Instituts, 1996, S. 23 ff.; *L. Lammersen*, Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer, Ökonomische Analyse eines aktuellen Reformvorschlages, Nürnberg 1999.

108 Siehe das Schaubild auf S. 67.

109 So empfiehlt *M. Rose*, Aktion „Faires Steuersystem" der Alfred Weber-Gesellschaft, Heidelberg 1998, einen Unternehmensteuersatz von 40 Prozent.

110 Z. B. von *S. Homburg*, Soll die klassische Einkommensteuer wiederbelebt werden?, in: M. Rose, Standpunkte (Fn. 83), S. 107, S. 111 ff.; *D. Schneider*, Ist die Einkommensteuer überholt?, in: Smekal/Sendlhofer/Winner, Einkommen versus Konsum (Fn. 80), S. 1, S. 6 ff. Zum Akzeptanzproblem auch *C. Dorenkamp*, Unternehmenssteuerreform (Fn. 48), S. 128.

111 Dazu *Greß/Rose/Wiswesser*, Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens, München 1998; *D. Kiesewetter*, Unternehmensbesteuerung (Fn. 101); *M. Rose*, Einführung marktorientierter Einkommensteuersysteme in osteuropäischen Reformstaaten, in: Smekal/Sendlhofer/Winner, Einkommen versus Konsum (Fn. 80), S. 167; *ders.*, in: Steuersysteme der Zukunft (Fn. 90) und in: Probleme der Besteuerung (Fn. 90).

112 *K. Tipke*, a. a. O. (Fn. 93).

österreichische Modell der Endbesteuerung von Zinsen stellt eine *partielle Zinsbereinigung* dar[113].

c) Hybrider Charakter des Rechts der Besteuerung von Einkommen

Das Chaos der Investitionsbesteuerung ist wesentlich durch den *hybriden* Charakter des Rechts der Besteuerung von Einkommen geprägt. Das traditionelle kapitalorientierte Konzept ist vielfach zugunsten einer Konsumorientierung der Besteuerung durchbrochen. Ausgangspunkt ist die *progressive Einkommensteuer,* die auf die *Konsumleistungsfähigkeit* zugreift, wie bereits oben[114] dargelegt worden ist. Sodann erfaßt das Steuerobjekt „Markteinkommen" die Einkommens*entstehung* nur teilweise:

Augenfällig ist das bereits angesprochene Chaos der *Zukunftsvorsorge:* Während Beamte bereits voll nachgelagert besteuert werden, werden andere Vorsorgeformen kapitalorientiert besteuert. Teilweise sind aber auch doppelte Freistellungen[115] zu vermerken, zum einen der Steuerabzug von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG), die Steuerfreistellung von Arbeitgeberbeiträgen für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers (§ 3 Nr. 62 EStG) sowie von Zinsen bestimmter Versicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG) und zum anderen die steuerfreie Auszahlung von Lebensversicherungen bzw. eine Ertragsanteilbesteuerung (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG), welche die Steuerfreistellungen nicht hinreichend berücksichtigt[116]. Im Bereich der betrieblichen Alterssicherung schwankt das Steuerrecht zwischen Ertragsanteilbesteuerung (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG) mit Fiktion des Zuflusses von Arbeitslohn im Erwerbszeitpunkt[117] und nachgelagerter Besteuerung, so bei rückstellungsfähigen (§ 6a EStG) Pensionszusagen[118] (im Falle einer GmbH auch an den Inhaber des Unternehmens) und bei Leistungen der Unterstützungskassen[119].

113 Zu Zinsbereinigungen im österreichischen Steuersystem siehe im weiteren *B. Genser* a. a. O. (Fn. 82).

114 Siehe S. 78.

115 Siehe nur m. w. N. *R. Wernsmann*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen, StuW 1998, 317, 330.

116 Vgl. auch *C. Esser*, Läßt sich das Korrespondenzprinzip halbieren?, Zur Rentenbesteuerung nach den Petersberger Steuervorschlägen, StuW 1997, 244.

117 So z. B. die Ausgaben des Arbeitgebers für Direktversicherungen und Pensionskassen. Siehe *J. Giloy*, in: Kirchhof/Söhn, § 19 EStG, Rz. B 775 ff.

118 Um die Belastung des Unternehmens durch Pensionszusagen zu vermeiden, werden jetzt in Zusammenarbeit mit Banken und Versicherungen beamtenähnliche Altersvorsorge-Konzepte entwickelt, die zum einen die nachgelagerte Besteuerung erhalten und zum anderen das Unternehmen fondsmäßig absichern, z. B. das im Handelsblatt v. 18. 11. 1999 vorgestellte VW-Konzept.

119 Siehe *J. Giloy*, a. a. O. (Fn. 117), Rz. B 785.

Die Steuerfreiheit von *Veräußerungsgewinnen* bei Überschußeinkünften widerspricht dem traditionellen Konzept der Einkommensteuer, folgt jedoch dem konsumorientierten Konzept zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen[120]. Aber auch im Falle der Versteuerung der Veräußerungsgewinne weicht das geltende Recht insofern vom traditionellen Konzept ab, als der Wertzuwachs des veräußerten Wirtschaftsguts nicht am Ende jeder Periode der Besitzzeit, sondern im Zeitpunkt der Veräußerung angesetzt wird. Schließlich verwirklicht – wie bereits dargelegt[121] – die *Überschußrechnung* der §§ 8 ff. EStG das Konzept der nachgelagerten Besteuerung. Arbeitnehmer und Freiberufler, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, werden also prinzipiell nachgelagert und damit konsumorientiert besteuert. Dabei entsprechen allerdings die Abschreibungsnormen (§ 4 Abs. 3 Satz 3, § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG) dem traditionellen Konzept, soweit sie den tatsächlichen Wertverzehr berücksichtigen; im Falle von *Sofortabschreibungen* (§ 6 Abs. 2 EStG), *erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen* (§ 7a EStG) u. a. gegenüber dem tatsächlichen Wertverzehr beschleunigten Abschreibungen wendet sich das Einkommensteuergesetz wieder einer konsumorientierten Einkünfteermittlung zu.

Diese *Hybridizität* der Einkommensteuer[122] vertieft die Absenkung von Körperschaftsteuersätzen mit der Folge der bereits dargelegten[123] partiell nachgelagerten Besteuerung. Hier ist die Steuerrechtswissenschaft herausgefordert, Konzepte zu eruieren, nach denen Investitionen möglichst einheitlich besteuert werden und in denen traditionelle und moderne Vorstellungen von einer „richtigen" Besteuerung konsistent vereint sind.

3. Systeme der Investitionsbesteuerung nach dem Prinzip nachgelagerter Besteuerung

a) Die nachgelagerte Besteuerung als durchsetzungskräftiges Prinzip der Investitionsbesteuerung

Die international fortschreitende Konsumorientierung der Besteuerung wirft die Frage auf, *nach welchen Rechtsprinzipien* der Augiasstall der Investitions-

120 Dazu *E. Wenger*, Die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen: Systemwidrigkeiten und systematische Notwendigkeiten, StuW 2000, 177. *M. Rose*, BB 2000, 1062, 1063, errechnet einen Anstieg der finalen Steuerlast über einen Zeitraum von 40 Jahren nach Versteuerung des Gewinns aus der *Veräußerung des Unternehmens von 40 auf 83,32 Prozent.* Nach *M. Rose*, Faires Steuersystem (Fn. 109), ergibt der Einkommensteuertarif 1998 sogar eine finale Steuerlast von *91,6 (!) Prozent.*

121 Siehe S. 79 f.

122 Dazu bezüglich der nachgelagerten Besteuerung auch *C. Dorenkamp*, Unternehmenssteuerreform (Fn. 48), S. 123 f.

123 Siehe S. 79 f., S. 80 f.

besteuerung gesäubert werden soll. In nahezu allen Ländern ist ein *prinzipienpluralistisches* Vorgehen zu beobachten: zur voll nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften und zur partiell nachgelagerten Besteuerung von Unternehmenseinkünften gesellt sich die oben[124] angesprochene Schedulisierung der Zinsbesteuerung.

Die aktuelle Entwicklung des deutschen Steuerrechts läßt die *nachgelagerte Besteuerung* als *durchsetzungskräftiges Rechtsprinzip* der Investitionsbesteuerung erkennen, während eine Zinsbereinigung, auch eine partielle Zinsbereinigung in Gestalt der österreichischen Endbesteuerung in Deutschland, wenig Anhänger findet. Für das deutsche Steuerrecht genießt die nachgelagerte Besteuerung den Vorteil hoher Integrationsfähigkeit. Sie ist homogen mit der Besteuerung von Tätigkeitseinkünften, die per Überschußrechnung ermittelt werden. Im Unterschied zur Zinsbereinigung der Einkünfte vermittelt die nachgelagerte Besteuerung auch periodisch betrachtet das Bild einer vollständigen Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, die durch die *Prinzipien des Abflusses* von Vorsorgeaufwendungen[125] und des *Zuflusses* von Versorgungsbezügen konkretisiert wird. Und die oben[126] dargelegte Umstellung des Körperschaftsteuersystems ab 2001 in ein *Niedrigsteuersystem für investierte Einkommen* kombiniert das Prinzip nachgelagerter Besteuerung mit der traditionellen Besteuerung von Investitionen und mildert dadurch den überperiodischen Anstieg der Steuerlast nicht nur im Interesse der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Steuersystems, sondern *auch im Interesse der überperiodischen Gleichbehandlung* von Einkommen ab. Im übrigen werden die investierten Einkommen in ein Steuersystem mit *proportionalem Steuersatz* abgeschichtet, so daß die überperiodische Ungleichverteilung progressiver Steuerlasten entfällt[127].

b) Voll nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften

Das Rechtsprinzip nachgelagerter Besteuerung entfaltet besonders bei der Besteuerung von Alterseinkünften seine Wirkkraft, weil Beamte bereits voll nachgelagert besteuert werden[128]. Somit gebietet die vom BVerfG[129] geforderte Gleichbehandlung von *Beamtenpensionen* und *Sozialversicherungsrenten,* daß

124 Siehe S. 53.

125 Zur deren Abzugsberechtigung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip m. w. N. *H. Söhn*, StuW 1985, 395, 404; *ders*., StuW 1990, 356, 358 f. (Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen); *R. Wernsmann*, Vorsorgeaufwendungen (Fn. 115).

126 Siehe S. 63.

127 Siehe oben S. 66.

128 Siehe bereits oben S. 80.

129 A. a. O. (Fn. 105).

letztere ebenfalls nachgelagert besteuert werden. Sodann stellt sich die Frage, ob und inwieweit eine voll nachgelagerte Besteuerung auch auf *freiwillige Alterssicherungssysteme* erstreckt werden kann.

Die Umstellung der Alterssicherung auf die nachgelagerte Besteuerung ist nur mit einem *langen Übergang* möglich. Die „Petersberger Steuervorschläge“[130] leisteten bereits den Einstieg in die nachgelagerte Besteuerung, indem sie die Besteuerung der Rentenbezüge mit 50 Prozent empfahlen, wenn der Rentenanspruch mit mindestens hälftigem Arbeitgeberbeitrag erworben worden ist, und mit 30 Prozent, wenn der Rentenanspruch nur auf eigenen Beiträgen beruht. Ein Übergang zu einer nachgelagerten Besteuerung setzt jedoch voraus, daß *auch der Steuerabzug der Vorsorgeaufwendungen* neu geregelt wird; in einem System der nachgelagerten Besteuerung handelt es sich um *Werbungskosten*[131]. Die *Korrespondenz* von Steuerabzug der Beiträge und Versteuerung der Versorgungsbezüge läßt sich aber korrekt nur zu *Beginn der Vorsorgefinanzierung,* also mit dem Steuerabzug des ersten Beitrags herstellen. Hat die Vorsorgefinanzierung bereits begonnen, so stellt sich das Problem des *Ausstiegs* aus der *Ertragsanteilbesteuerung,* der nur in typisierter Form möglich ist[132]. Dabei wird die pauschale Anhebung von Ertragsanteilen dem individuellen Vorsorgeverlauf nicht gerecht, so daß in einzelnen Fällen Doppelbelastungseffekte eintreten können. Zur Lösung dieses Problems hat die Arbeitsgruppe für Steuerreform der DStJG[133] vorgeschlagen, den Abzug von Vorsorgeaufwendungen (und die Steuerfreiheit von Arbeitgeberbeiträgen) nur noch zuzulassen, wenn der Steuerpflichtige für die volle Besteuerung der Rentenbezüge optiert. Ein *jahrzehntelanges* Nebeneinander von auslaufender *pauschaler* Ertragsanteilbesteuerung und nachgelagerter Besteuerung dürfte unvermeidlich sein. Dabei könnte es sich aus politischen Gründen als erforderlich

130 Vorschläge der Steuerreform-Kommission v. 22. 1. 1997 zur Reform der Einkommensbesteuerung, Heft 61 der BMF-Schriftenreihe, Bonn 1997, S. 23 f. *C. Esser*, Korrespondenzprinzip (Fn. 116), S. 245, bemängelt, „daß bei Umsetzung der Petersberger Steuervorschläge der propagierte Übergang zum (nachgelagerten) Korrespondenzprinzip in keiner Weise stattfinden würde, da dieses durch die Halbierung gleich des gesamten Prinzips seine Systematik vollständig einbüßen würde.“

131 Zutr. *U. Prinz*, in: Hermann/Heuer/Raupach, § 9 EStG, Anm. 335. Entgegen der Auffassung von *R. Wernsmann*, Vorsorgeaufwendungen (Fn. 115), S. 319, liegen keine Aufwendungen auf den Vermögensstamm vor. Das den Leistungsfähigkeitsindikator einengende Konzept der Quellentheorie hat in einem System nachgelagerter Besteuerung keinen Platz.

132 Insoweit zutreffend „Petersberger Steuervorschläge“, a. a. O. (Fn. 130), S. 24.

133 Beschlüsse zur Reform des Steuerrechts, StuW 1996, 203, 205: „Diese Optionslösung überläßt es dem Steuerpflichtigen in der relativ langen Übergangszeit vom alten zum neuen Recht, selbst zu entscheiden, welche Besteuerungsform für ihn die günstigere ist.“ Die Arbeitsgruppe befürwortet ebenfalls den Übergang zur nachgelagerten Besteuerung.

erweisen, den Rentnern bei einer Reform der Rentenbesteuerung den vollen Besitzstand zu gewähren, deren Ertragsanteile nicht zu erhöhen und den Ausstieg aus der Ertragsanteilbesteuerung nur bei den noch aktiv Erwerbstätigen durchzuführen.

Eine *Reform der Rentenbesteuerung* verändert nicht nur tiefgreifend die Besteuerung von Einkommen; wegen der Bezüge zur Rentenreform und zu den vielfältigen Vorsorgeformen (Versicherungen, betriebliche Alterssicherung etc.) erstreckt sie sich auch auf zahlreiche Rechtsgebiete außerhalb des Steuerrechts. Sie dürfte die Dimension einer Unternehmensteuerreform überschreiten. Daher sollte die Steuerreform der Zukunftsvorsorge nicht lediglich für die Finanzierung von Tarifsenkungen[134] eingeplant, sondern in einem eigenen Reformpaket geschnürt werden. Von der Bereitschaft zum Verzicht auf Steueraufkommen hängt es ab, wieviel *Bestandsschutz für Altfälle* gewährt und ob die Reform sicher vor Einwänden *verfassungswidriger Rückwirkung* bewahrt werden kann.

Das Ziel überperiodischer Gleichbehandlung erfordert grundsätzlich die *Langfristigkeit des Vorsorgemodells*[135]. Demnach sollten in die nachgelagerte Besteuerung neben den *Sozialversicherungsrenten* nur *Vorsorgeformen mit Mindestlaufzeiten* (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstaben a, cc/dd EStG: 12 Jahre) einbezogen werden. Das Konglomerat der steuerlich ganz unterschiedlich behandelten Vorsorgeformen sollte durch eine einheitliche Regelung ersetzt werden, die gegenüber den diversen Formen privater Versicherungen, Pensionsfonds und der betrieblichen Alterssicherung *neutral* ist. Im weiteren müßten an die *Qualität der Vorsorgeinstitution* bestimmte Anforderungen gestellt werden: Es müßte die *Sicherheit* der Zukunftsvorsorge und die *Besteuerung der Versorgungsbezüge* gewährleistet sein. Im übrigen sollte der Steuerpflichtige bei der *Auswahl* qualitativ geeigneter Vorsorgeformen *frei* sein.

Jedoch wird der Gesetzgeber das System der nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften aus fiskalischen und umverteilungspolitischen Gründen *auf bestimmte Vorsorgeformen beschränken* müssen. Erste Priorität genießen die *gesetzlichen* Systeme der Zukunftssicherung. Bei diesen Systemen ergibt sich die Abzugsberechtigung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip aus der *Zwangsläufigkeit* der Aufwendungen[136]. Im weiteren gebietet die Gleichbe-

134 So die „Petersberger Steuervorschläge“ (Fn. 130).

135 Siehe bereits oben S. 80.

136 Siehe *H. Söhn* sowie *R. Wernsmann*, a. a. O. (Fn. 125). Im weiteren *SPD* und *Bündnis 90/DIE GRÜNEN*, Entwurf eines Gesetzes zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens (Altersvermögensgesetz), BT-Drucks. 14/4595 v. 14. 11. 2000, mit einer umfänglichen Sonderausgabenregelung zur „zusätzlichen Altersvorsorge“ in einem § 10a EStG. Der ministerialbürokratische Textaufwand ist erschreckend!

handlung von Beamten und Nichtbeamten, daß die *betriebliche Alterssicherung* durchgehend nach dem Prinzip nachgelagerter Besteuerung behandelt wird. Soweit der *private Arbeitgeber* die Altersbezüge seines Arbeitnehmers finanziert, sollten die Versorgungsbezüge erst im Zeitpunkt ihres Zuflusses versteuert werden, und zwar nicht nur im Falle einer Pensionszusage aus dem Firmenvermögen, sondern auch im Falle der Finanzierung der Bezüge durch besondere Vorsorgefonds[137]. Im übrigen könnte das System nachgelagerter Besteuerung bei Formen *privater Vorsorge* durch *Höchstbeträge,* die quotal nach den jährlichen Einkünften bemessen werden, *limitiert* werden.

Soweit die hier skizzierte nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften *nicht Platz greift,* verbleibt die Alternative einer *Ertragsanteilbesteuerung.* Diese sollte aber künftig nicht mehr *typisiert tabellarisch* (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG), sondern *exakt kapitalorientiert* normiert werden. Dies setzt voraus, daß der Wert des sog. Vermögensstammes (z. B. eines gegen Leibrente veräußerten Wirtschaftsguts) exakt erfaßt wird. Nur der Rückfluß von Kapital kann nicht noch einmal besteuert werden. Im übrigen ist die Mehrauszahlung zu versteuern[138].

c) Partiell nachgelagerte Besteuerung von Unternehmensgewinnen

Körperschaftsteuersteuersysteme mit einem wesentlich unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer liegenden Proportionalsteuersatz sind zunächst das Ergebnis der Anpassung der Besteuerung von Einkommen im *Wettbewerb der Steuersysteme.* Dieser Wettbewerb zwingt zur *internationalen Anpassungsfähigkeit* der nationalen Steuerrechtsordnungen und fordert dazu heraus, die Anpassungsfähigkeit der nationalen Steuerrechtsordnungen juristisch-dogmatisch zu bewältigen[139]. Das bedeutet nicht nur den international längst vollzogenen Abschied von der erwähnten klassischen Regel, daß der Körperschaftsteuersatz den Spitzensatz der Einkommensteuer nicht unterschreiten soll[140]; es müssen auch die Prinzipien eruiert werden, die ein anpassungsfähiges System der Investitionsbesteuerung kennzeichnen.

Die Brühler Kommission rechtfertigte die *Spreizung* von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer mit dem *Gedanken der Investi-*

137 Gleichheitswidrig ist also die Fiktion eines Zuflusses beim Arbeitnehmer, wenn der Arbeitgeber in den Vorsorgefonds einzahlt. Das oben (Fn. 118) erwähnte VW-Konzept und auch der in Fn. 136 zit. Koalitionsentwurf weisen in die richtige Richtung.

138 Steuerfreiheit kann auch nicht mit dem von *P. Fischer* (S. 481 ff.) in diesem Buch behandelten *Versicherungsprinzip* gerechtfertigt werden. Das Versicherungsprinzip ist ungeeignet, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu konkretisieren.

139 Siehe bereits oben S. 70 ff., S. 72.

140 Siehe oben S. 54, sowie *R. Wendt* a. a. O. (Fn. 13).

tionsförderung, u.a. mit der *Schaffung von Arbeitsplätzen*[141]. Eine derartige Rechtfertigung wird zu Recht abgelehnt: Eine „Begünstigung" einbehaltener Gewinne läßt sich nicht auf körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen beschränken, wie überhaupt die Unterscheidung zwischen einbehaltenen (guten) und ausgeschütteten (schlechten) Gewinnen unter dem Gesichtspunkt einer *Sozialzwecknorm* nicht zu überzeugen vermag[142]. Das System einer partiell nachgelagerten Besteuerung von Unternehmensgewinnen ist vielmehr als ein *System von Fiskalzwecknormen*[143] zu begreifen, das wie dargelegt[144] dem überperiodischen Anstieg der Steuerlast entgegenwirkt. Unter dem Druck des Steuerwettbewerbs reduziert der Steuergesetzgeber den vom Investor nicht mehr hingenommenen Belastungsanstieg und verbessert dadurch die *überperiodische Gleichbehandlung* von Einkommen.

Ein derartiges Verständnis partiell nachgelagerter Besteuerung von Unternehmensgewinnen gilt allerdings im Prinzip für *alle Investitionen;* es führt folgerichtig zu einer globalen Unternehmensteuer mit einem *weiten, umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff,* der auch die private Vermögensverwaltung miteinbezieht[145] und damit den Anschluß zur dargelegten voll nachgelagerten Besteuerung der Zukunftsvorsorge herstellt. Damit könnte das Prinzip nachgelagerter Besteuerung grundsätzlich auf alle Investitionen erstreckt, dabei jedoch dem Gesetzgeber *Gestaltungsspielraum* belassen werden, mit welcher *Intensität* (voll, partiell, limitiert) er das Prinzip verwirklicht, um neben dem Ziel überperiodischer Gleichbehandlung auch fiskalische und umverteilungspolitische Gesichtspunkte berücksichtigen zu können.

141 Kommissionsbericht (Fn. 61), S. 36 f., unter Berufung auf den Erbschaftsteuerbeschluß des BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165, 175, und den Vorlagebeschluß des BFH zur Tarifbegrenzung nach § 32c EStG v. 24. 2. 1999, BStBl. II 1999, 450. Ebenso Begr. zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes (Fn. 11), S. 95: „Auf diese Weise können begrenzte Haushaltsmittel dort eingesetzt werden, wo investiert wird und Arbeitsplätze entstehen können."

142 Dazu bereits ausf. *R. Hüttemann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der steuerlichen Begünstigung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), 127, 146 f. Vgl. auch *R. Wernsmann*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Einführung und Ausgestaltung von Steuervergünstigungen, NJW 2000, 2078.

143 Zur Unterscheidung von Fiskalzwecknormen, die sich überwiegend am Leistungsfähigkeitsprinzip orientieren, und Sozialzwecknormen (Lenkungs- und Umverteilungsnormen) siehe m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 4 Rz. 20 ff.

144 Siehe oben S. 84.

145 Siehe *J. Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform (Fn. 37), S. 28 f.; *M. Jachmann*, Steuergesetzgebung (Fn. 31), S. 137 (Gleichbehandlung von privaten und betrieblichen Investitionen); *R. Hüttemann*, Begünstigung von Unternehmen (Fn. 142), S. 153: Der Gleichheitssatz zwinge zu einer „durchgängigen Einbeziehung aller investierten Einkommensteile"; *W. Schön*, Zur Unternehmenssteuerreform, Stbg 2000, 1, 6 ff., 7 f.

Von einer solchen systematischen Neuordnung der Investitionsbesteuerung ist das geltende Steuerrecht noch weit entfernt. Das Steuersenkungsgesetz[146] leistet nur augenscheinlich den Einstieg in die nachgelagerte Besteuerung von Unternehmensgewinnen. Mit der pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG[147] bei *Personenunternehmen* wird die Gewerbesteuer zur Sonderbelastung für *Kapitalgesellschaften,* die den Vorteil des niedrigen Körperschaftsteuersatzes weitgehend ausgleicht. Überperiodisch betrachtet bewirkt die gewerbesteuerliche Sonderbelastung körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen eine finale Steuerlast auf ausgeschüttete Gewinne, die deutlich über der Steuerbelastung von Gewinnen aus Personenunternehmen liegt, so daß eine Kapitalgesellschaft *jahrzehntelang thesaurieren* müßte, um Thesaurierungsvorteil und Ausschüttungsnachteil gegenüber der Steuerbelastung bei Personenunternehmen auszugleichen[148]. Mit dem mittelstandspolitisch bedingten Zusammenspannen von gewerbesteuerlicher Sonderbelastung und partiell nachgelagerter Besteuerung von Unternehmensgewinnen wird jedoch nicht nur das Chaos der Investitionsbesteuerung ausgebaut; das Steuersystem wird auch durch den Verbund von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer in hohem Maße *anpassungsunfähig.* Die systematischen Ziele der überperiodischen Gleichbehandlung von Einkommen und der internationalen Anpassungsfähigkeit lassen sich nur erreichen, wenn die kommunale Steuerbelastung *nicht als Ausgleichsfaktor* für eine partiell nachgelagerte Besteuerung von Unternehmensgewinnen herangezogen wird.

146 A. a. O. (Fn. 10).

147 I. d. F. des Steuersenkungsgesetzes (Fn. 10). Dazu *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192 (Entwurf zum Steuersenkungsgesetz); *dies*., DB 2000, 1728 (endgültige Regelung); *U. Förster*, FR 2000, 866 (Problembereiche); *M. Jachmann*, BB 2000, 1432, 1433 f. (gleichheitsrechtliche Würdigung).

148 Nach *J. Schiffers*, GmbHR 2000, 1005, ist *ab 2005* der thesaurierte Gewinn einer Kapitalgesellschaft mit 39,28 Prozent KSt/GewSt/SolZ und der ausgeschüttete Gewinn mit 52,73 Prozent KSt/GewSt/ESt/SolZ belastet. Damit verfügt die KapGes über 6,49 DM pro 100 DM thes. Gewinn mehr als ein PersUnt., dessen Gewinn mit 46,24 Prozent belastet ist. Um die Mehrbelastung des ausgeschütteten Gewinns auszugleichen, muß die KapGes. das Kapital von 6,49 DM bei einer Rendite von 10 Prozent *35 Jahre* thesaurieren (Berechnung: *C. Dorenkamp*). Siehe *F. Tischer*, Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform im Endwert-Modell, FR 2000, 1009.

4. System und Prinzipien der partiell nachgelagerten Besteuerung von Unternehmensgewinnen

a) Systematik der ab 2001 geltenden Körperschaftsteuer

aa) Definitive Vorbelastung nach dem Quellenprinzip

(1) Das ab *2001* geltende Körperschaftsteuersystem ist durch eine *definitive Vorbelastung* des Unternehmensgewinns mit *Spreizung von niedrigem Körperschaftsteuersatz und höherem Spitzensatz der Einkommensteuer* gekennzeichnet; dies ist dem System einer partiell nachgelagerten Besteuerung von Unternehmensgewinnen immanent[149]. Der Steuergesetzgeber ermöglicht den *wettbewerbsfähig* niedrigen Körperschaftsteuersatz[150] durch *Definitivbesteuerung* der Kapitalgesellschaft[151]. Im Unterschied zu einem Vollanrechnungssystem bleibt das Körperschaftsteueraufkommen dem Fiskus erhalten, u.a. weil Körperschaftsteuer *nicht vergütet* wird. Somit hat der Wettbewerb der Steuersysteme die Vollanrechnungssysteme praktisch ausgerottet, weil Staaten international dazu übergegangen sind, wettbewerbsfähige Körperschaftsteuersätze mit Definitivbelastungen zu finanzieren[152].

Die vielkritisierte *Spreizung* von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer dürfte sich künftig besonders in *Deutschland als unvermeidlich* erweisen, wo das Aufkommen der progressiven Einkommensteuer durchaus *sozialstaatlich effizient verteilt* ist[153] und das *Nettoprinzip* infolge des strengen deutschen Verfassungsrechts einen im Vergleich zu anderen Ländern

149 Siehe bereits oben S. 63.

150 1998 lag der Körperschaftsteuersatz mit 45 Prozent noch an der Spitze der Körperschaftsteuersätze; es folgten (1999) Kanada (44,6), USA/Belgien/Frankreich (40,8-40), Italien (37/bei Reinvestitionen [!] 27), Japan/Spanien/Niederlande (35,2-35), Portugal/Griechenland (34), Österreich (32), Luxemburg (31,2), Großbritannien/Schweiz (30), Schweden/Norwegen/Irland/Finnland (28) [Quelle: BMF]. *Ab 2001* liegt Deutschland mit 25 Prozent *am unteren Rand.* Im Steuerwettbewerb *halbierte* der deutsche Steuergesetzgeber den Körperschaftsteuersatz *seit 1993* (bis zum VZ 1993: 50 Prozent).

151 Dazu wegweisend *J. Thiel*, Umgestaltung der Körperschaftsteuer?, StbJb 1998/99, S. 71, S. 76 f.

152 Nach der Abschaffung des deutschen Vollanrechnungssystems bleibt nurmehr das *italienische* Vollanrechnungssystem übrig. Stand ab 2001 (Quelle: BMF): 1. Klassische Systeme: Irland, Schweiz, USA; 2. Klassische Systeme mit „shareholder relief": Luxemburg (wie Deutschland), Belgien, Dänemark, Niederlande, Österreich, Schweden; 3. Teilanrechnungssysteme: Frankreich, Japan, Kanada, Portugal, Spanien, Großbritannien; 4. Steuerbefreiung beim Anteilseigner: Griechenland, Finnland, Norwegen.

153 1998 trugen 5 Prozent der Steuerzahler mit Einkünften ab 143 TDM 41 Prozent des Einkommensteueraufkommens und die obere Hälfte der Steuerzahler mit Einkünften ab 49 TDM 91 Prozent des Einkommensteueraufkommens.

sehr hohen Stellenwert genießt, so daß die deutsche Einkommensteuer wohl kaum in eine „flat tax" mit entsprechend breiter Bemessungsgrundlage umgebaut werden kann[154]. Auf der anderen Seite hat sich der deutsche Körperschaftsteuersatz innerhalb weniger Jahre halbiert[155], und es ist abzusehen, daß er sich im Wettbewerb der Steuersysteme kräftig weiter nach unten in die Richtung von 10 bis 15 Prozent bewegen wird, während der Spitzensatz der Einkommensteuer die Marke von 40 Prozent künftig kaum unterschreiten dürfte.

(2) Die Definitivbesteuerung der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen verfährt nach dem *Quellenprinzip*, das die durch den Unternehmensgewinn indizierte *objektive Leistungsfähigkeit*[156] ausschöpft. Steuerobjekt ist grundsätzlich das *einzelne* Unternehmen, keine Unternehmensmehrheit. *Nettoprinzip* und *Verlustverrechnung* entfalten sich nur innerhalb der einzelnen Quelle in Gestalt von Gewinnen und Verlusten des einzelnen Unternehmens. Überperiodisch wird das Nettoprinzip durch einen uneingeschränkten *Verlustvortrag und -rücktrag* verwirklicht. Die *Beschränkung der Verlustverrechnung auf das einzelne Unternehmen* bietet den bedeutendsten *fiskalischen Ausgleich* zu einem niedrigen Körperschaftsteuersatz. Auf diesem Wege kann die fiskalische Ergiebigkeit des Niedrigsteuersystems gesichert werden.

bb) Schachtel-/Veräußerungsprivileg und Organschaft

(1) Das Quellenprinzip des neuen Körperschaftsteuersystems separiert die Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit nicht nur von *gleichgeordneten*, sondern auch von *übergeordneten* Unternehmen. Die vertikale Aufteilung der Leistungsfähigkeitsindikatoren im Verhältnis von Mutter- und Tochterunternehmen dient dem Zweck, *steuerliche Mehrfachbelastungen* zu vermeiden. Nach diesem Zweck werden nicht nur die *laufenden Bezüge* aus körper-

154 Siehe *G. Ulldall*, Modell einer radikalen Reform der Einkommensteuer, in: Baron/Handschuch, Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart 1996, S. 189, S. 199. Gegen den Vorschlag von *G. Uldall*, den Werbungskostenabzug für Arbeitnehmer auf 500 DM zu begrenzen, wurde sofort der Einwand verfassungswidriger Diskriminierung erhoben. Gemäß den familiensteuerlichen Beschlüssen des 2. Senats v. 10. 11. 1998, BVerfGE 99, 216; 99, 246; 99, 268; 99, 273, wurde durch Gesetz zur Familienförderung v. 22. 12. 1999, BGBl. I S. 2552, der Steuerabzug für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG auf 9936 DM (6912 DM Kinderfreibetrag + 3024 DM Betreuungsfreibetrag) erhöht. Im weiteren gebietet der Existenzminimum-Beschluß des 2. Senats v. 25. 9. 1992, BVerfGE 87, 153, die Anhebung des (systematisch der Bemessungsgrundlage zuzuordnenden) Grundfreibetrages auf ein internationales Spitzenniveau (2005: 7664 Euro), das nur noch von Finnland (7905 Euro) übertroffen wird (siehe Schaubild des BMF zur Steuerreform 2000).

155 Siehe oben Fußnote 150.

156 Siehe oben S. 59 f. sowie *M. Jachmann*, a. a. O. (Fn. 32).

schaftsteuerpflichtigen Tochterunternehmen (§ 8b Abs. 1 KStG: sog. *Schachtelprivileg*), sondern auch die Gewinne aus der *Veräußerung* von Beteiligungen an körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen (§ 8b Abs. 2 Satz 1 KStG: sog. *Veräußerungsprivileg*) freigestellt. Der Begriff „Privileg" läßt auf eine Steuervergünstigung (Sozialzwecknorm) schließen; tatsächlich handelt es sich um Fiskalzwecknormen zur folgerichtigen Abgrenzung von Leistungsfähigkeitsindikatoren nach dem Prinzip der Einmalbesteuerung.

(2) Das *Prinzip der Einmalbesteuerung* rechtfertigt die steuerliche Freistellung der Bezüge aus dem Tochterunternehmen. Auch das Veräußerungsprivileg kann auf den Grundsatz der Einmalbesteuerung gestützt werden, weil sich im Veräußerungspreis sowohl bereits versteuerte Vermögensmehrungen als auch Erwartungen zukünftig zu versteuernder Gewinne niederschlagen[157]. Im weiteren kann das Veräußerungsprivileg mit dem erwähnten[158] Steueranstiegseffekt *ökonomisch-theoretisch* wohlbegründet werden. Die modelltheoretisch überzeugende Rechtfertigung des Veräußerungsprivilegs kann jedoch im juristischen Einzelfall versagen. Demnach ist das Veräußerungsprivileg mißbrauchsanfällig[159]: So sieht § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG eine Behaltefrist von einem Jahr vor, weil die Steuerbelastung des Tochterunternehmens bei Spekulationsgeschäften mit (börsennotierten) Beteiligungen gegenüber anderen preisbildenden Faktoren zurücktritt. Körperschaftsteuerpflichtige Rechtsformen können für „asset deals" instrumentalisiert werden. So können z. B. für einzelne Immobilien wie Miethäuser eigene Tochtergesellschaften gegründet werden, so daß die Veräußerung der Immobilie steuerfrei gestellt ist. Hier besteht also durchaus ein rechtliches Bedürfnis nach *Mißbrauchsklauseln.* Gleichwohl kann auf das Veräußerungsprivileg wegen der *grundsätzlich zu bejahenden Mehrbelastungs- und Steueranstiegsphänomen im Ganzen* nicht verzichtet werden.

(3) Dem Mißbrauch wird auch dadurch Einhalt geboten, daß der *Vollzug des körperschaftsteuerlichen Quellenprinzips* eine *nicht steuerbare Sphäre* vergleichbar der Stammvermögenssphäre der einkommensteuerlichen Quellentheorie[160] erzeugt: § 8b KStG scheidet nämlich nicht nur die *Positivfaktoren* (laufende Erträge, Veräußerungsgewinne, Wertaufholungen), sondern auch die *Negativfaktoren* (Aufwendungen, Veräußerungsverluste, Teilwertabschreibungen) aus der Einkommensermittlung des Mutterunternehmens aus. Damit

157 Zutreffend die Begründung des Veräußerungsprivilegs im Entwurf des Steuersenkungsgesetzes (Fn. 141), S. 120. Vgl. auch *G. Müller-Gatermann*, Grundentscheidungen der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2000, 650, 654 f.

158 Siehe oben S. 83 mit Nachw. in Fn. 120.

159 Dazu insb. *I. v. Lishaut*, Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschaftersicht, StuW 2000, 182, 189 ff.

160 Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 471.

grenzt § 8b KStG *die Einkommenssphären von Mutter- und Tochterunternehmen quellentheoretisch voneinander ab,* und zwar *zu Lasten des Nettoprinzips,* weil die Beteiligungsaufwendungen (z. B. Aufwand der Beteiligungsfinanzierung) nicht mit dem gewinnmindernden Aufwand des Tochterunternehmens korrespondieren. Dadurch wird die steuerliche Vorteilhaftigkeit des Veräußerungsprivilegs nicht unerheblich gemindert.

(4) Somit schafft der *Vollzug des körperschaftsteuerlichen Quellenprinzips* das Bedürfnis, die Verwirklichung des *Nettoprinzips* mittels Rechtsgestaltung wieder herzustellen, was außersteuerlich betrachtet zu unzweckmäßigen Unternehmensstrukturen führen kann. Demnach gewinnt die Regelung der *Organschaft* im neuen Körperschaftsteuersystem wieder eminente Bedeutung; sie durchbricht nämlich die Abgrenzungssystematik des Quellenprinzips: sie faßt mehrere Unternehmen zu einem synthetischen Ganzen zusammen und mildert dadurch das Quellenprinzip im Interesse einer wirtschaftlich zweckmäßigen Unternehmensgestaltung ab[161].

(5) Die internationale Wettbewerbsfähigkeit des neuen Körperschaftsteuersystems resultiert auch aus seiner *Anpassungsfähigkeit gegenüber dem Besteuerungsrecht anderer Staaten. Internationale Schachtelprivilegien*[162] führen das nationale Schachtelprivileg nahtlos fort. Systematische Grundlage ist wiederum das *Quellenprinzip,* das die Ausschöpfung der Steuerquelle dem Quellenstaat überläßt[163]. Nach dem Quellenprinzip darf der Staat nur die *im eigenen Land* erwirtschafteten Einkommen besteuern. Danach hat er das Besteuerungsrecht des *ausländischen Quellenstaats* zu respektieren, auch wenn dieser *niedrig* oder *gar nicht* besteuert. Dafür darf er den durch Beteiligungen an ausländischen Unternehmen veranlaßten *Aufwand* nach dem u.a. in § 2a EStG positivierten Rechtsgedanken des Quellenprinzips vom Steuerabzug ausschließen. Das Quellenprinzip begründet das Schachtelprivileg auch dann, wenn die Belastung durch die ausländische Körperschaftsteuer unter dem deutschen Körperschaftsteuersatz liegt, im Extremfall null beträgt. Diese *Systemkonsequenz des internationalen Quellenprinzips* würde die internationale

161 § 14 Nr. 1 KStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes (Fn. 10) verlangt für das Vorliegen einer Organschaft nurmehr die *finanzielle Eingliederung.* Auf die Tatbestandsvoraussetzungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung hat der Gesetzgeber zu Recht verzichtet, um „aufwendige Gestaltungen" überflüssig zu machen. Siehe Begr. im Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes (Fn. 141), S. 124 f.; *Fenzl/Hagen*, Überlegungen zur Organschaft im Hinblick auf die geplante Unternehmensteuerreform, FR 2000, 289; *A. Herlinghaus*, Änderung der Eingliederungsvoraussetzungen bei Organschaften, FR 2000, 1105.

162 Siehe *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 62), Rz. 10.156 ff.

163 Siehe bereits oben S. 68 sowie *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 62). Zur Rechtfertigung des Quellenprinzips bereits grundlegend *K. Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, DStJG 8 (1985), S. 3, S. 17 ff.

Wettbewerbsfähigkeit des neuen Körperschaftsteuersystems beträchtlich erhöhen und die *Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz*[164] erübrigen; diese ist nicht nur kompliziert, sondern auch in bezug auf ausländische Sachverhalte nur mit großen Schwierigkeiten zu vollziehen, wenn z. B. internationale Konzerne vielstufig gestaltet sind, so daß die tatsächliche Vorbelastung gar nicht festgestellt werden kann.

(6) *Zusammenfassend* gewinnt das neue Körperschaftsteuersystem seine internationale Wettbewerbsfähigkeit nicht nur durch einen *niedrigen Steuersatz,* sondern auch durch das international kompatible System von *Schachtel-/Veräußerungsprivileg,* das entgegen seiner Bezeichnung keine Steuervergünstigung darstellt, sondern ganz im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips der Mehrfachbelastung und dem überperiodischen Anstieg der Steuerlast entgegenwirkt. Systemtragendes Prinzip ist das *Quellenprinzip,* das sich allerdings zu Lasten des Nettoprinzips entfaltet und damit die Ergiebigkeit des Steuersystems nach dem Motto „Niedrige Steuersätze durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage" sichert.

cc) Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung durch Entlastung des Anteilseigners (shareholder relief)

(1) Das ab 2001 geltende „klassische" Körperschaftsteuersystem mit *Definitivbelastung nach dem Quellenprinzip* hat der deutsche Steuergesetzgeber mit einer *Entlastung des Anteilseigners* (sog. *shareholder relief*) verknüpft. Er folgte dem Vorschlag der Brühler Kommission[165], die körperschaftsteuerliche Vorbelastung durch den Ansatz nur der halben Einkünfte aus dem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen (sog. *Halbeinkünfteverfahren*) zu berücksichtigen. Im Halbeinkünfteverfahren werden nach § 3 Nr. 40 EStG die Hälfte der Bezüge aus körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen sowie die Hälfte entsprechender Vermögensmehrungen (u. a. Betriebvermögensmehrungen und Veräußerungspreise) steuerfrei gestellt und wirtschaftlich mit den Bezügen/ Vermögensmehrungen zusammenhängende Vermögensminderungen/Aufwendungen nach § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte zum Steuerabzug zugelassen.

Das Halbeinkünfteverfahren ist im Schrifttum[166] vielfach kritisiert worden: Es durchbreche das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer, verstärke den

164 Unbefriedigend durch Art. 12 des Steuersenkungsgesetzes (Fn. 10) neugeregelt. Vgl. hierzu *F. Wassermeyer*, IStR 2000, 193; *Rättig/Protzen*, IStR 2000, 394, sowie *S. Köhler*, DStR 2000, 1849.

165 Kommissionsbericht (Fn. 61), S. 49 ff.

166 Insb. *B. Bareis*, StuW 2000, 133; *J. Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt, Anm. 199; *I. v. Lishaut*, FR 1999, 938; *ders.*, StuW 2000, 182; *Maiterth/Semmler*, BB 2000, 1377; *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144.

Lock-in-Effekt und verzerre die tarifliche Belastungsentscheidung, indem Steuerpflichtige mit Grenzsteuersätzen unter 40 Prozent definitiv höher belastet, hingegen Steuerpflichtige mit Grenzsteuersätzen über 40 Prozent begünstigt würden. Anders als das streitunanfällige Vollanrechnungsverfahren sei das Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene der Anteilseigner besonders im Hinblick auf die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG streitträchtig.

Die Kritik ist berechtigt. Das Halbeinkünfteverfahren setzt gedanklich die quellentheoretische Abgrenzung von Schachtel-/Veräußerungsprivileg fort und gerät dabei in *Konflikt mit dem System der progressiven Einkommensteuer,* das auch durch den quellentheoretisch begründeten Einkünftedualismus gestört wird[167]. Im *synthetischen* System der progressiven Einkommensteuer kommt es – wie bereits[168] dargelegt – auf eine *möglichst präzise Berücksichtigung* der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung an. Dabei ist der Gesetzgeber zwar befugt, die körperschaftsteuerliche Vorbelastung nicht in vollem Umfange zu berücksichtigen, weil ihm die *Wahlfreiheit zwischen verschiedenen Körperschaftsteuersystemen* nicht abgesprochen werden kann; zudem hat er *Typisierungsspielraum* bei der Ausgestaltung des shareholder relief. Gleichwohl erfordert auch eine typisierte Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung eine *sachgerechte Auswahl der Typisierungskriterien.* Aufwendungen des Anteilseigners u. a. *Negativfaktoren* i. S. d. § 3c Abs. 2 EStG stehen in keinem Zusammenhang mit der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung und sind daher a priori als Typisierungskriterien ungeeignet[169]. *Allein die Dividenden u. a. Positivfaktoren* i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG sind körperschaftsteuerlich vorbelastet; allein dort müßte eine sachgerechte Typisierung ansetzen.

Jedoch würde durch den *hälftigen Ansatz der Positivfaktoren* (bei vollem Werbungskostenabzug) die *fiskalische* Ergiebigkeit des neuen Körperschaftsteuersystems geschwächt, ohne daß die aus der Störung des progressiven Einkommensteuersystems resultierenden grundsätzlichen Einwände ausgeräumt wären. Der hälftige Ansatz der Dividenden behindert auch die *internationale Anpassungsfähigkeit* des Körperschaftsteuersystems, nämlich die weitere Absenkung der Körperschaftsteuersätze, weil es keine plausible Korrespondenz zwischen dem Teilansatz von Positivfaktoren und der Höhe des Körperschaftsteuersatzes gibt.

(2) Demgegenüber ist das Verfahren der *Teilanrechnung* der Methode von Teilansätzen in jeder Hinsicht überlegen. Es bewirkt keine Verzerrungen des

167 Vgl. m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 181 ff. (Dualismus der Einkünfteermittlung).

168 Siehe S. 60.

169 A. A. *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 147: Gesetzgeber überschreitet mit dem Halbeinkünfteverfahren nicht den ihm zustehenden Typisierungsspielraum.

progressiven Einkommensteuersystems. Es ist in hohem Maße *anpassungsfähig:* Mit dem Umfang der Teilanrechnung kann der Umfang der definitiven Vorbelastung bestimmt und damit der jeweiligen Haushaltslage angepaßt werden. Bei der Veränderung von Körperschaftsteuersätzen kann der korrespondierende Teilanrechnungssatz angepaßt werden. Der Lock-in-Effekt wird allerdings nicht beseitigt, weil er jedem klassischen Körperschaftsteuersystem (mit oder ohne shareholder relief) anhaftet.

(2.1) Ausgangspunkt für die Beachtung des Prinzips definitiver Vorbelastung im klassischen Körperschaftsteuersystem ist die *Beschränkung der Anrechnung auf die Einkünfte aus dem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen* (sog. *Basket-System*)[170]. Danach wird die auf die Einkünfte aus dem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen entfallende Einkommensteuer nach dem Vorbild des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG errechnet und dieser Betrag um die anrechenbare Körperschaftsteuer verringert. Liegt die einkommensteuerliche Basket-Belastung unter dem Anrechnungsbetrag, so wird *Körperschaftsteuer nicht vergütet.* Die Teilanrechnung mindert also nur eine das „basket" real belastende Einkommensteuer; nachfolgend wird hingegen die *Kapitalertragsteuer* erstattet, soweit sie den um die Teilanrechnung geminderten Betrag übersteigt. *Grenzüberschreitend* läßt sich die Besteuerung von Dividendeneinkünften nach dem Basket-System *außerhalb eines Schachtelprivilegs* wie folgt *europatauglich* normieren:

– Bei ausländischen Anteilseignern mindert der Teilanrechnungsbetrag die Kapitalertragsteuer; unterschreitet diese den Teilanrechnungsbetrag, so wird Kapitalertragsteuer nicht erhoben, allerdings auch nicht erstattet.
– Bei an ausländischen Kapitalgesellschaften beteiligten Inländern wird zunächst die ausländische Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des § 34c Abs. 1 EStG[171] angerechnet; von einem verbleibenden Betrag deutscher Einkommensteuer ist sodann der Teilanrechnungsbetrag ohne Möglichkeit einer Erstattung abzusetzen.

170 In diese Richtung bewegt sich das italienische Vollanrechnungssystem mit teilweiser Basket-Limitierung auf Körperschaftsteuerebene (siehe *E. Lobis*, Neues Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren in Italien nach der Steuerreform, IStR 1999, 673). Vgl. insb. auch die in Fn. 152 zit. Teilanrechnungssysteme Portugals und Spaniens. Siehe auch den Vorschlag von *I. v. Lishaut*, FR 1999, 938 (vom Halbeinkünfteverfahren zum Teilsatzverfahren).

171 Im Falle eines DBA nach § 34c Abs. 6 Sätze 2/3 EStG i. V. m. § 34c Abs. 1 EStG, falls das DBA die Anrechnung vorsieht (vgl. Art. 23 B OECD-Musterabkommen), was regelmäßig zu bejahen ist. Doppelbesteuerungsrechtlich steht dem Wohnsitzstaat die Besteuerung der Dividendeneinkünfte unter Kapitalertragsteuervorbehalt des Quellenstaats zu (vgl. Art. 10 OECD-Musterabkommen). Siehe m. w. N. *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 62), Rz. 16.323 ff.

(2.2) Schließlich hat der Gesetzgeber den *Gestaltungsspielraum,* den Teilanrechnungsbetrag *unter dem Körperschaftsteuersatz* anzusetzen, also das klassische Körperschaftsteuersystem stärker zu betonen, besonders auch die Vorteilhaftigkeit von Schachtel- und Veräußerungsprivileg mit u. U. sehr niedriger Vorbelastung durch ausländische Körperschaftsteuer auszugleichen. Bei Körperschaftsteuersätzen unter 15 Prozent wird man auf ein shareholder relief ganz verzichten können. Die Strategie, den shareholder relief allmählich abzubauen, läßt sich mit dem Abschmelzen eines Teilanrechnungsbetrags rechtlich sehr viel einfacher verfolgen als mit dem schrittweisen Übergang von einem Halbeinkünfteverfahren zur vollen Besteuerung der Einkünfte.

(3) Soweit die *definitive Vorbelastung nicht beseitigt wird,* kollidiert das Körperschaftsteuersystem mit Grundanforderungen des progressiven Einkommensteuersystems, vor allem mit dem Gebot, das *Existenzminimum* steuerfrei zu stellen[172]. Wie bereits dargelegt, dürfen bei der Besteuerung der natürlichen Personen weder die Steuerbelastungen auf der Ebene von Unternehmen noch die durch das Unternehmen indizierte objektive Leistungsfähigkeit ausgeblendet werden.

(3.1) Das *klassische* Konzept der Körperschaftsteuer geht von der *steuerdogmatischen Selbständigkeit des Unternehmens* aus[173]. Danach belastet die Körperschaftsteuer die vom Anteilseigner abgeschichtete steuerliche Leistungsfähigkeit, so daß sich die einkommensteuerliche Belastung der Einkünfte des Anteilseigners nicht als *Doppelbesteuerung,* sondern als *erstmalige Besteuerung* eines Einkommens darstellt, das die Leistungsfähigkeit eines vom Körperschaftsteuersubjekt getrennt zu betrachtenden Steuersubjekts indiziert[174]. Dieser Sicht entspricht das *Trennungsprinzip,* das nicht allein die außergesellschaftsrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter anerkennt, sondern dogmatisch tiefer greifend die Leistungsfähigkeitsindikatoren zweier Steuersubjekte trennt und dabei eine „*wirtschaftliche*" *Doppelbelastung* als steuerlich irrelevant bewertet.

(3.2) Das Gegenkonzept geht von der „*Transparenz*" zwischen Unternehmen und Anteilseigner aus. Das vornehmlich bei den *Personenunternehmen* steuerrechtlich praktizierte *Transparenzprinzip*[175] versteht den Gewinn des Unter-

172 Siehe bereits die in Fn. 154 zit. Rspr. des BVerfG. Im weiteren unten S. 120 ff.

173 Grundsätzlich hierzu mit jeweils zahlr. Nachw. *J. Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt, Anm. 16 ff.; *H.-J. Pezzer*, Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, DStJG 20 (1997), S. 5, S. 9 ff.; *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 33), S. 726 ff. (Rechtfertigungsgründe für die Doppelbelastung), S. 732 ff. (Kritik der Doppelbelastung).

174 So *H.-J. Pezzer*, Körperschaftsteuer (Fn. 173), S. 10.

175 Das Transparenzprinzip wird dogmatisch grundlegend konkretisiert durch die von der DStJG in Heidelberg mit dem Albert-Hensel-Preis 2000 ausgezeichnete Dis-

nehmens als Teil wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Anteilseigners und nimmt daher eine Mehrfachbesteuerung grundsätzlich nicht hin. Das Transparenzprinzip rechtfertigt das *Vollanrechnungsverfahren.* Je strenger auf die besonders unter Ökonomen weit verbreitete Überzeugung abgestellt wird, das Unternehmen sei Einkunftserzieler des Anteilseigners, desto mehr stellt sich das Vollanrechnungsverfahren als zwingende Lösung dar.

(3.3) Indessen zeigt der internationale Streit um das „richtige" Körperschaftsteuersystem[176] und ein 75-jähriger Streit um die Rechtsformneutralität[177], daß es für *alle Rechtsformen keine „richtige" Einheitslösung* gibt. Vielmehr kann die Frage, ob das körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen steuerdogmatisch als „selbständiger Organismus oder als Instrument zur Einkunftserzielung des Anteilseigners"[178] zu verstehen ist, nur *abhängig von der Rechtsform* beantwortet werden. Dabei durchschneidet die *Rechtsformabhängigkeit der „richtigen" Besteuerung* sogar den Kreis körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen. Betrachtet man die börsennotierte *Publikumskapitalgesellschaft,* so lassen sich weder die thesaurierten Unternehmensgewinne noch die Unternehmensverluste den einzelnen Anteilseignern zuordnen. Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Anteilseigners wird durch die Gewinnausschüttungen und die Einkünfte aus dem Erwerb und der Veräußerung der Aktien bestimmt. Unternehmensgewinne und -verluste wirken nur mittelbar über den Aktienwert auf das Vermögen des Anteilseigners ein; dabei verdrängen allgemeine Einflußfaktoren des Börsenkurses häufig die Wirkungen der veröffentlichten Periodenergebnisse. Der Ertrag aus Aktienfonds resultiert hauptsächlich aus den *Veräußerungsgeschäften;* diese bestimmen *wesentlich die steuerliche Leistungsfähigkeit des Anteilseigners,* die durch die §§ 17, 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur lückenhaft erfaßt ist[179]. Demgegenüber tritt die Bedeutung von Dividenden

sertation von *R. Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001. Siehe dort die Erläuterung des Transparenzprinzips in der Einleitung.

176 Dazu insb. der systemkritische Vergleich in der ebenfalls mit dem Albert-Hensel-Preis der DStJG prämierten Dissertation von *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen „intergration debate", Köln 1997.

177 Er begann mit der Diskussion einer allgemeinen Unternehmensteuer auf dem 33. Deutschen Juristentag in 1924. Siehe *E. Becker* und *M. Lion*, Ist es erwünscht, das Einkommen aus Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grundsätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der das Gewerbe betrieben wird?, Referate 33. DJT, Berlin/Leipzig 1925, S. 433, S. 465. Ausführlich zur Historie *J. Hey*, Einf. KSt (Fn. 173), Anm. 184.

178 So *H.-J. Pezzer*, Körperschaftsteuer (Fn. 173), S. 9 ff.

179 Die Ein-Prozent-Grenze des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG wird bei Publikumskapitalgesellschaften regelmäßig nicht erreicht, so daß die Steuerbarkeitsfrist von einem Jahr (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG) Platz greift. Diese Frist wird bei der nicht spekulativen Aktienanlage meist überschritten. Außerdem besteht ein erhebliches *Vollzugs-*

und Steuergutschriften des Vollanrechnungsverfahrens in den Hintergrund. Nach alledem ist das *Trennungsprinzip* für die Publikumskapitalgesellschaft das „richtige" Prinzip. Bei der Publikumskapitalgesellschaft läßt sich z. B. die Auffassung vertreten, daß die Körperschaftsteuer grundsätzlich nicht das Existenzminimum des Anteilseigners belastet. Die an dem Transparenzprinzip ausgerichtete *Teilhabersteuer*[180] scheitert besonders an der Rechtsform der Publikumskapitalgesellschaft[181].

Das Gegenstück zur Publikumskapitalgesellschaft ist die *personenbezogene GmbH,* besonders die *Einmann-GmbH:* Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Inhabers resultiert im wesentlichen aus den Periodenergebnissen der Kapitalgesellschaft und nicht aus den Veräußerungsgeschäften mit den Anteilen an der GmbH. Demnach wirkt hier die körperschaftsteuerliche Vorbelastung unmittelbar auf das Vermögen des Inhabers ein, so daß richtigerweise das *Transparenzprinzip* Platz greifen müßte. Die Härten eines „klassischen" Körperschaftsteuersystems werden im Falle der personenbezogenen GmbH abgemildert, indem *Leistungsvergütungen* an den Inhaber (z. B. Geschäftsführergehälter) als Aufwand der Kapitalgesellschaft behandelt und dadurch ohne Ertragsteuerbelastung der Unternehmensebene unmittelbar der progressiven Einkommensteuer unterworfen werden. In dieser Weise müßte eigentlich der Gesamtgewinn einer personenbezogenen GmbH besteuert, die personenbezogene GmbH also ganz aus dem Körperschaftsteuersystem ausgeschieden werden.

Sind einerseits *unterschiedliche Zivilrechtsformen* geeignet, die steuerliche Leistungsfähigkeit *entsprechend unterschiedlich* zu bestimmen, so sind andererseits die *groben zivilrechtlichen Kategorien „Kapitalgesellschaften"* und *„Personenunternehmen"* ungeeignet, die rechtsdogmatisch „richtigen" Geltungsbe-

defizit, dessen Verfassungswidrigkeit mit einer von *K. Tipke* angestrengten Klage geltend gemacht wird. Siehe Schleswig-Holsteinisches FG v. 23. 9. 1999, EFG 2000, 178.

180 Grundlegend in Deutschland *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts, 2. Aufl., Frankfurt 1968. Krit. zur Teilhabersteuer aus ökonomischer Sicht insb. *R. Elschen*, Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, Hamburg 1989, S. 112 ff., und aus juristischer Sicht insb. *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, S. 562 ff. Siehe im weiteren Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Heft 17 der BMF-Schriftenreihe, Bonn 1971, Tz. IV/104 ff., IV/135 ff.; *J. Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, StuW 1990, 116; *J. Hey*, Einf. KSt (Fn. 173), Anm. 185, sowie zur US-amerikanischen „integration debate" *J. Hey*, Unternehmensbesteuerung (Fn. 176), S. 189 ff., S. 281 ff.

181 Dazu insb. die Fundamentalkritik von *B. Knobbe-Keuk*, a. a. O. (Fn. 180).

reiche von Trennungsprinzip und Transparenzprinzip sachgerecht abzugrenzen. Das zeigt das dargelegte Beispiel der Einmann-GmbH. Umgekehrt müßte ein Personenunternehmen im zivilrechtlichen Sinne wie die *kapitalistisch verfaßte Publikums-KG* eigentlich der Körperschaftsteuer unterworfen werden[182]. Für die Publikums-KG ist die Besteuerung nach dem *Trennungsprinzip* sachgerecht. Die steuerliche Anerkennung der *Verlustverrechnung* entgegen der begrenzten Haftung des Kommanditisten führte zur Regelung des § 15a EStG, die das Einkommensteuersystem des Nettoprinzips stört.

Daraus ergibt sich ein aus dem *Leistungsfähigkeitsprinzip* abgeleitetes Verständnis der *Rechtsformneutralität,* das die einzelne Zivilrechtsform steuerlich nach ihrer wirtschaftlichen Wirkung beurteilt[183]: Eine Besteuerung ist rechtsformneutral, wenn wirtschaftlich gleichförmige Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung besteuert werden. In diesem Kontext können verschiedene Zivilrechtslagen gleichförmige Sachverhalte bewirken; dann verdienen die verschiedenen Zivilrechtslagen dieselben Steuerfolgen. Zivilrechtslagen können aber auch wirtschaftlich ganz verschiedenartige Sachverhalte bewirken; dann ist nur eine nach den unterschiedlichen wirtschaftlichen Wirkungen bestimmte Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung rechtsformneutral. In diesem Sinne wäre ein Körperschaftsteuersystem dann *rechtsformneutral und leistungsfähigkeitskonform* abgegrenzt, wenn ihm nur solche Rechtsformen zugeordnet werden würden, für die das Trennungsprinzip wirtschaftlich sachgerecht ist. Indessen sind die Körperschaftsteuersysteme realiter so nicht abgegrenzt. Daher wirken besonders die „klassischen" Körperschaftsteuersysteme weder rechtsformneutral noch leistungsfähigkeitskonform. Es sind nunmehr Wege aufzuzeigen, wie gleichwohl die rechtsformneutral-gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erreicht werden kann.

182 So insb. *A. Uelner*, Steuerliche Probleme bei kapitalistisch verfaßten Kommanditgesellschaften, DStZ/A 1980, 363. A. A. *L. Schmidt,*, Personengesellschaften im Spannungsfeld von Zivilrecht und Ertragsteuerrecht, FR 1980, 482; *D. Quast*, Zur steuerlichen Qualifikation der sog. Publikums-Kommanditgesellschaft, FR 1981, 26. Zur einschlägigen Diskussion und Rechtsprechung der achtziger Jahre siehe *C. Herrmann*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 KStG, Anm. 25 (Stand: Oktober 1982); *G. Stoll*; Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften, Wien 1985, S. 35 ff.

183 Siehe hierzu bereits *J. Lang*, Unternehmensbesteuerung (Fn. 180), S. 115 f.; *ders*., Perspektiven der Unternehmensteuerreform (Fn. 37), S. 13/14; *ders*., Notwendigkeit und Verwirklichung der Unternehmensteuerreform in der 14. Legislaturperiode, Harzburger Steuerprotokoll 1999, Köln 2000, S. 33, S. 47 f.; *A. Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992, S. 145 ff., sowie in diesem Buch *J. Hey*, S. 167 f. (Rechtsformneutralität und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit).

b) Gleichbehandlung von Unternehmen

aa) Gleichheitssatz und Neutralität der Besteuerung (horizontale/vertikale Rechtsformneutralität; Entscheidungsneutralität)

Die unterschiedliche zivilrechtliche Ausgestaltung der Beziehungen zwischen Unternehmen und Inhaber bzw. Anteilseigner zerteilt das Thema der Rechtsformneutralität in *die beiden Aspekte der horizontalen und vertikalen Rechtsformneutralität:* Während im *vertikalen* Verhältnis der Unternehmen zum Inhaber bzw. Anteilseigner Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung geboten sein kann, um den unterschiedlichen wirtschaftlichen Wirkungen verschiedener Zivilrechtslagen Rechnung zu tragen, stellt sich die *horizontale* Gleichbehandlung der Unternehmensgewinne, also die bereits angesprochene[184] unternehmensformneutrale Besteuerung auf der *Ebene von Unternehmen* ganz anders dar: Hier geht es allein um Gleichbehandlung der objektiven Leistungsfähigkeit von Unternehmen, um Gleichbehandlung *investierter* Einkommen, um *Investitionssteuergerechtigkeit* und um jene nach dem *ökonomischen Effizienzpostulat* gebotene *Entscheidungsneutralität,* die eng mit dem juristischen Verständnis einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zusammenhängt[185]. Das Prinzip der Rechtsformneutralität konkretisiert das umfassende Prinzip der Neutralität der Besteuerung gegenüber Investitionsentscheidungen. Das ökonomische Effizienzpostulat verlangt strenge Gleichbehandlung aller Investitionsentscheidungen, verbietet u. a. Lock-in-Effekte und den rechtsformabhängigen Unterschied zwischen Proportionalbesteuerung körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen und Progressivbesteuerung der Personenunternehmen.

bb) Verfassungswidrige Diskriminierung und Privilegierung der Personenunternehmen durch das Steuersenkungsgesetz

(1) Es mag hier dahinstehen, wie weitreichend das Prinzip einer rechtsformneutralen Besteuerung *gleichheitsrechtlich und freiheitsrechtlich* abgesichert ist[186]. Mit dem Ärztebeschluß vom 10. 11. 1999 hat der 2. Senat[187] eine erste

184 Siehe oben S. 59 f.

185 Dazu *R. Elschen*, Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, StuW 1991, 99; *F. W. Wagner*, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992, 2; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 4 Rz. 84. Für Juristen gut verständlich *C. Treisch*, Entscheidungsneutralität der Besteuerung, Ökonomische Anforderungen an ein „gutes" Steuersystem, SteuerStud 2000, 368.

186 Dazu ausführlich in diesem Buch *J. Hey*, S. 166 ff., S. 171 ff.

187 BVerfGE 101, 151 (Berichterstatter: *P. Kirchhof*).

judikative Grundlage für die rechtsformneutrale Gleichbehandlung von Unternehmen gelegt. Jedenfalls hat das Steuersenkungsgesetz vom 23. 10. 2000[188] die Rechtsformabhängigkeit der gegenwärtigen Besteuerung so verstärkt[189], daß die neuen Rechtsformabhängigkeiten das Prinzip der rechtsformneutralen Besteuerung im Kern verletzen und somit zur Verfassungswidrigkeitsprüfung herausfordern.

Die *Brühler Kommission* hat ihren Auftrag[190], ein rechtsformneutrales Unternehmenssteuerrecht zu konzipieren, gewiß nicht erfüllt. Gleichwohl bemühte sie sich namentlich mit den Vorschlägen einer Option der Personenunternehmen für die Körperschaftsteuer und einer Sondertarifierung thesaurierter Gewinne[191] um ein Mindestmaß an Rechtsformneutralität. Aber nach dem wohl a priori einkalkulierten Scheitern des Optionsmodells im Gesetzgebungsverfahren[192] erfüllt das neue Unternehmenssteuerrecht selbst Minimalanforderungen rechtsformneutraler Besteuerung nicht mehr.

(2) Ausgangspunkt der *verfassungsrechtlichen Würdigung des neuen Unternehmenssteuerrechts* ist der *grundlegende Paradigmenwechsel,* der mit dem Wechsel von dem bisherigen Körperschaftsteuersystem zu einem *international wettbewerbsfähigen Niedrigsteuersystem* mit dem Ziel einer *überperiodischen Gleichbehandlung* von Einkommen[193] einher gegangen ist. Dabei wird dieses Niedrigsteuersystem nicht allein durch den niedrigen Steuersatz bestimmt; mindestens ebenso bedeutend ist die Freistellung von Schachteldividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen. Mit der oben[194] dargelegten Systematik der ab 2001 geltenden Körperschaftsteuer hat der Gesetzgeber eine *grundlegende Belastungsentscheidung zur Investitionssteuergerechtigkeit* getroffen, die ihn gleichheitsrechtlich zur *system- und wertungskonsequenten Weiterführung der Belastungsentscheidung für Investitionen aller Unternehmen zwingt.* Damit gebietet die vom Bundesverfassungsgericht angeordnete

188 A. a. O. (Fn. 10).

189 Dazu in diesem Buch *J. Hey*, S. 209 ff.

190 Kommissionsbericht (Fn. 61), S. 11.

191 Kommissionsbericht (Fn. 61), S. 72 ff. (Option, dazu unten 4.b)cc)), S. 82 ff. (Sondertarifierung, dazu unten 4.b)dd), Buchstabe (I)). In dem Abschnitt VI (Perspektiven der Unternehmensteuerreform) der „Brühler Empfehlungen" vom 30. 4. 1999 (Kommissionsbericht S. 24 ff.) präsentierte die Kommission wohl ein weiterreichendes Konzept rechtsformneutraler Besteuerung. Mein dazu ausgearbeitetes und in Anhang 1 (siehe Fn. 37) veröffentlichtes Arbeitspapier konnte jedoch in der Kommission nicht mehr erörtert werden.

192 Die Sondertarifierung ist bereits im Planspiel gescheitert. Siehe Abschlußbericht zur Administrierbarkeit der Modelle zur Unternehmensteuerreform, Heft 67 der BMF-Schriftenreihe, Berlin 2000.

193 Zusammenfassend zu diesem Ziel bereits oben S. 87 f.

194 Siehe S. 90 ff.

System- und Wertungskonsequenz[195] eine für Personenunternehmen adäquate Lösung. Der lapidare Hinweis, die Personenunternehmen könnten sich in Kapitalgesellschaften umwandeln, mag im Ausland verfassungsrechtlich nicht beanstandet werden[196]. In Deutschland liegt es anders: Sowohl der hohe Anteil der Personenunternehmen[197] als auch das hier gepflegte gleichheits- (und freiheitsrechtliche) Verständnis der Besteuerung erzeugen einen steuerpolitischen und verfassungsrechtlichen Handlungsbedarf, der bisher nicht einmal in Ansätzen befriedigt worden ist.

Der steuerpolitische Druck hat dafür gesorgt, daß der Gesetzgeber den Vorteil des niedrigen Körperschaftsteuersatzes durch eine *pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer* nach § 35 EStG bei Personenunternehmen ausbalanciert hat, so daß die Spreizung von Steuersatz von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer weitgehend eingeebnet ist[198]. Im weiteren ist der halbe Steuersatz für Gewinne aus der Veräußerung von Personenunternehmen wiedereingeführt worden[199]. Diese Maßnahmen mögen das Bild der Unternehmenssteuerreform mittelstandsfreundlicher färben[200]; sie genügen aber nicht den gleichheitsrechtlichen Anforderungen der System- und Wertungskonsequenz, so daß das neue Unternehmenssteuerrecht *in mehrfacher Hinsicht als verfassungswidrig* zu beurteilen ist:

(2.1) Zunächst verletzt die Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer den Gleichheitssatz, weil nicht alle Unterneh-

195 Grundlegend Zinssteuerurteil v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 271: Der Gesetzgeber habe zwar „bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Eintscheidungsspielraum. Bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen . . .“ Bestätigend die Einheitswertbeschlüsse von 1995: BVerfGE 93, 121, 136; 93, 165, 172.

196 Siehe die Nachweise in Fn. 15.

197 Rund 85 Prozent (siehe oben Fn. 14).

198 Dazu bereits oben III.3.c). Die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer hat ebenfalls die *Brühler* Kommission empfohlen. Siehe Kommissionsbericht (Fn. 61), S. 89 ff. (Modell 3). Modell 1 (Option) und Modell 2 (Sondertarifierung) siehe Fn. 191.

199 § 34 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetzes v. 19. 12. 2000, BGBl. I S. 1812. Regierungsentwurf: BT-Drucks. 14/4217 v. 6. 10. 2000.

200 Begründung zum StSenkErgG, BT-Drucks. a. a. O. (Fn. 199), S. 7: Das StSenkErgG diene „der Erweiterung der Mittelstandskomponenten des Steuersenkungsgesetzes und so der vertiefenden Stärkung des Wirtschaftsstandortes Deutschland.“ Die Begründung zum Entwurf des Steuersenkungsgesetzes (Fn. 11), S. 97, bewertet die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG als Vorteil für „kleine und mittelständische Unternehmen.“

men zu dem neuen Körperschaftsteuersystem Zugang haben[201]. Die vom Gesetzgeber bezweckte „mittelstandsfreundliche" *Saldierung* des Körperschaftsteuersatz-Vorteils mit dem Gewerbesteueranrechnungsvorteil ist für die verfassungsrechtliche Prüfung der *einzelnen* Steuernorm irrelevant. Der steuerpolitisch motivierte „Vorteil" der einen Norm vermag die verfassungswidrige Benachteiligung durch eine andere Norm nicht zu „retten", zumal die Norm des Körperschaftsteuersatzes und die Norm der Gewerbesteuer in keinen verfassungsrechtlich relevanten Systemzusammenhang gebracht werden können. Die dem Körperschaftsteuersatz zugrundeliegende Belastungsentscheidung hat einen von den Belastungsentscheidungen zur Gewerbesteuer und zur Gewerbesteueranrechnung völlig verschiedenen Stellenwert im System der Steuerrechtsordnung. Diese diversen Belastungsentscheidungen können vom Steuergesetzgeber nicht beliebig zusammengespannt werden, um die Vorteilhaftigkeit der Unternehmenssteuerreform für die mittelständische gewerbliche Wirtschaft zu verbessern. Freiberufliche sowie land- und forstwirtschaftliche Unternehmen erreicht § 35 EStG a priori nicht.

(2.2) Das Saldierungsverbot hat zur Folge, daß sowohl die Steuersatzspreizung als auch die *pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer* nach § 35 EStG mit dem Gleichheitssatz unvereinbar ist. Die körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen werden gleichheitswidrig diskriminiert, wenn nur noch sie die Gewerbesteuerlast zu tragen haben. Dies läßt sich unter den Aspekten weder des Leistungsfähigkeitsprinzips noch des Äquivalenzprinzips rechtfertigen[202].

(2.3) Schließlich wird das Chaos der *Veräußerungsgewinnbesteuerung* vertieft: Zur Gleichheitswidrigkeit der dualistischen Einkünfteermittlung[203] mit den durch die §§ 17, 23 EStG zwar neuerdings verkleinerten, jedoch nicht behobenen Steuerbarkeitslücken tritt die gleichheitswidrige Benachteiligung der Personenunternehmen durch das oben behandelte Veräußerungsprivileg nach § 8b Abs. 2 KStG hinzu. Diese Fiskalzwecknorm gegen steuerliche Mehrbelastung und überperiodischen Steueranstieg findet in der Neufassung des § 34 EStG keine gleichheitskonforme Ergänzung.

cc) Option der Personenunternehmen für die Körperschaftsteuer

(1) Die Verfassungswidrigkeit des neuen Unternehmenssteuerrechts hätte zunächst durch die von der *Brühler* Kommission[204] empfohlene Option der Personenunternehmen für die Körperschaftsteuer nach § 4a KStG-E[205] beho-

201 Insoweit folge ich der Auffassung von *R. Wendt*, Spreizung (Fn. 13).

202 Zur Unvereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz im weiteren unten S. 124.

203 Dazu m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 181 ff., Rz. 187.

204 A. a. O. (Fn. 191).

205 In der Fassung des Entwurfs eines Steuersenkungsgesetzes (Fn. 11).

ben werden können. § 4a KStG-E ist zu Recht im Schrifttum[206] abgelehnt worden und sodann im Gesetzgebungsgebungsverfahren gescheitert. Die Ausgestaltung des § 4a KStG tauchte das Personenunternehmen in die *virtuelle Welt der Kapitalgesellschaft*[207]: Der Optionsbetrieb sollte in jeder Hinsicht wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden und die Einzel-/Mitunternehmer die Stellung des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft haben (§ 4a Abs. 2 Satz 1 KStG-E). Diese Art von Option wäre in der Praxis gewiß gescheitert. Das Steuerrecht hätte völlig eigene, dem Zivilrechtler befremdliche Wege gehen müssen. Bekanntlich kann ein Einzelunternehmer keine Verträge mit sich selbst schließen.

(2) Als *Alternative* hätte auch eine Optionsregelung ins Auge gefaßt werden können, die nicht die totale Gleichstellung des Personenunternehmens mit einer Kapitalgesellschaft anordnet, sondern auf die *zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse* des Personenunternehmens Rücksicht nimmt, z. B. die Entnahmen an die Stelle von (verdeckten) Gewinnausschüttungen setzt und keine Verträge zwischen Unternehmen und Unternehmer verlangt. Diese Optionsvariante hätte jedoch das Körperschaftsteuerrecht mit Sonderregelungen überfrachtet und wäre letztlich daran gescheitert, daß die Spezifika des Körperschaftsteuerrechts untauglich sind, der Besteuerung von Personenunternehmen gerecht zu werden. Unlösbare Probleme wirft vor allem das für den Wettbewerb der Steuersysteme besonders wichtige *Internationale Steuerrecht* auf: Das oben[208] erwähnte *internationale Schachtelprivileg* ist mit der Rechtsform der Kapitalgesellschaft verknüpft[209]. Mit den Einkünften aus einer Kapitalgesellschaft und aus einem Personenunternehmen sind im Rahmen der *beschränkten Steuerpflicht* ganz verschiedene Anknüpfungsmerkmale statuiert[210]. Daraus folgt eine *doppelbesteuerungsrechtliche* Regelung, die das Recht der Besteuerung von Dividenden grundsätzlich dem *Wohnsitzstaat* zuweist, während die Einkünfte aus einem Personenunternehmen[211] einschließlich der

206 Krit. zum Optionsmodell *B. E. Bippus*, DStZ 2000, 541; *Haase/Diller*, BB 2000, 1068 ff.; *J. Hey*, Einf. KSt (Fn. 173), Anm. 195; *J. Lang*, GmbHR 2000, 453, 459 ff.; *D. Löhr*, StuW 2000, 33, 40 f.; *Mentel/Schulz*, DStR 2000, 489; *Rödder/Schuhmacher*, DStR 2000, 353, 364 ff.; *Scheipers/Bergemann*, DStR 2000, 709, 710 ff.; *J. Sigloch*, StuW 2000, 160, 167 f.

207 Dazu näher *J. Lang*, GmbHR 2000, 461.

208 Siehe S. 93.

209 Dazu m. w. N. *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 62), Rz. 10.156.

210 § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG knüpft grundsätzlich an die Betriebstätte (oder ständigen Vertreter) an. Demgegenüber stellt § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG auf die Geschäftsleitung oder den Sitz der Kapitalgesellschaft ab.

211 Zur Reichweite des Art. 7 OECD-Musterabkommen *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 62), Rz. 16.228 ff.

Veräußerungseinkünfte[212] grundsätzlich dem *Quellenstaat* zustehen. Eine Optionsregelung, die gleichheitskonform alle Personenunternehmen (einschließlich der Einzelunternehmen) erfaßt, würde an vielen Stellen mit bilateral festgelegten Normen des Internationalen Steuerrechts brechen[213].

dd) Einkommensteuerrechtliche Sondertarifierung und Inhabersteuer als Investitionseinkommensteuer für alle Steuerzahler

(1) Da sich das neue Körperschaftsteuersystem schwerlich auf Personenunternehmen (insb. auf Einzelunternehmen) erstrecken läßt, führt die gleichheitsrechtliche Würdigung des neuen Unternehmenssteuerrechts zu der Frage, ob sich das Niedrigsteuersystem im Bereich der *Einkommensteuer* fortsetzen läßt. Hierzu hat die *Brühler* Kommission[214] eine *einkommensteuerliche Sondertarifierung thesaurierter Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes* vorgeschlagen, und zwar zwei Varianten,

– erstens die *Trennungslösung,* wonach das neue Körperschaftsteuersystem auf den Einkommensteuertatbestand übertragen wird: der nicht entnommene Gewinn wird *definitiv* mit 25 Prozent belastet und sodann im Falle der Entnahme mit der halben Bemessungsgrundlage nachversteuert, und

– zweitens die *Einheitslösung,* bei der die Vorsteuer von 25 Prozent im Zeitpunkt der Nachversteuerung der Entnahmen *voll angerechnet* wird.

Die Sondertarifierung überfrachtet den Einkommensteuertatbestand mit einer besonders im Bereich des Bilanzsteuerrechts der Personengesellschaften schwierig zu praktizierenden Sonderregelung und transferiert zudem *nur ein Teilstück* des neuen Körperschaftsteuersystems in das Einkommensteuerrecht. Die Gleichstellung der Unternehmen nur in bezug auf den *Steuersatz* reicht indessen nicht aus. Die grundlegende Belastungsentscheidung zur Investi-

212 Die Besteuerung von Gewinnen i. S. d. § 16 EStG (Veräußerung einer Betriebstätte oder eines Anteils an einer Personengesellschaft) weist Art. 13 Abs. 2 OECD-Musterabkommen dem *Quellenstaat* zu, während der *Wohnsitzstaat* nach Art. 13 Abs. 3 OECD-Musterabkommen das Recht der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privat gehaltener Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG) hat. Einzelheiten: *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 62), Rz. 16.388 ff., Rz. 16.391, Rz. 16.399 ff.

213 Die abkommensrechtlichen Aspekte hat die *Brühler* Kommission in ihrem Bericht (Fn. 61), S. 80/81, nur angedeutet. Die französische Optionsregelung erfaßt nur *bestimmte Personengesellschaften u. a. Vereinigungen* (groupements), also im Prinzip körperschaftsteuerfähige Steuersubjekte. Siehe *Kußmaul/Schäfer*, Die Option von Personengesellschaften für eine Besteuerung durch die Körperschaftsteuer im französischen Steuerrecht, IStR 2000, 161. Einzelunternehmen sind nur in seltenen Ausnahmefällen (z. B. in Brasilien) körperschaftsteuerpflichtig. Vgl. den Überblick von *O. H. Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (Fn. 4), S. 484 f.

214 Kommissionsbericht (Fn. 61), S. 82 ff.

tionssteuergerechtigkeit wird erst dann *system- und wertungskonsequent* vollzogen, wenn *alle Unternehmen vollständig am Niedrigsteuersystem,* also einschließlich Schachtel- und Veräußerungsprivileg teilhaben.

(2) Geht man nach alledem davon aus, daß sich das neue Körperschaftsteuersystem als Produkt des internationalen Steuerwettbewerbs fest etabliert hat und zudem als System überperiodischer Gleichbehandlung investierter Einkommen mit dem Postulat gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbart werden kann, so bleibt als Lösung, die den strengen Anforderungen des deutschen Verfassungsrechts genügt, nurmehr die zum neuen Körperschaftsteuersystem *komplementäre Investitionseinkommensteuer* übrig. Eine Unternehmensteuer für thesaurierte Gewinne von Personenunternehmen hat 1985 *Dänemark*, ein Land mit einem hohen Personenunternehmensanteil und starker Steuersatzspreizung, eingeführt[215]; es handelt sich um eine Unternehmensteuer, die ebenso wie die Sondertarifierung nur im Steuersatz gleichstellt.

(3) Demgegenüber leistet der von der *Brühler* Kommission[216] lediglich erwähnte, jedoch nicht weiter diskutierte Vorschlag einer *Inhabersteuer* den *kompletten Transfer* des neuen Körperschaftsteuersystems in die investiven Bereiche jenseits der Körperschaftsteuersubjekte; dabei hat sich die Komplementärsteuer zur Einkommensteuer an rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen *einzelner natürlicher Personen* zu orientieren und deren Besteuerungsstruktur zu respektieren. Leitbild für das Steuersubjekt ist der Inhaber eines Einzelunternehmens. Dies soll der Name „Inhabersteuer" verdeutlichen. Die Gleichbehandlung nicht nur aller Unternehmen, sondern letztlich *aller Steuerzahler* führt zu folgenden Überlegungen[217]:

(3.1) Die Inhabersteuer soll zum einen das körperschaftsteuerliche Niedrigsteuersystem für Investitionen aller Steuerzahler öffnen; zum anderen soll die Inhabersteuer *Vorsteuerfunktion* zur Einkommensteuer haben, da sie sich an dem dargelegten *Transparenzprinzip* (und nicht an dem für Publikumsunternehmen „richtigen" Trennungsprinzip) auszurichten hat[218]. Demnach ist sie *finanzverfassungsrechtlich* und *doppelbesteuerungsrechtlich* als *Einkommensteuer* (= *Investitionseinkommensteuer*) zu qualifizieren, die ebenso wie die

215 Siehe *N. Winther-Soerensen*, Unternehmensbesteuerung in Dänemark, DStJG 16 (1994), S. 121, S. 150; *J. Hey*, Einf. KSt (Fn. 173), Anm. 241.

216 Empfehlungen v. 30. 4. 1999, Kommissionsbericht (Fn. 61), S. 24 f.

217 Dazu bereits ausführlicher *J. Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform (Fn. 37), S. 19 ff. Es wird hier allerdings ein weiterentwickeltes, dem neuen Unternehmenssteuerrecht angepaßtes Modell der Inhabersteuer vorgestellt. Das mit dem Kommissionsbericht veröffentlichte Arbeitspapier ging von dem ursprünglichen Kommissionsauftrag (Fn. 190) aus, ein rechtsformneutrales Unternehmenssteuerrecht zu konzipieren.

218 Zum Transparenzprinzip versus Trennungsprinzip: siehe S. 97 f.

Erhebungsarten der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer in einem gesonderten Abschnitt des Einkommensteuergesetzes geregelt werden könnte[219]. Damit läßt sie die Verteilung des Einkommensteueraufkommens unberührt. Eine Verlagerung des Steueraufkommens von der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer tritt zu *Lasten der Gemeinden und Kirchen* nicht ein, weil die Inhabersteuer dem körperschaftsteuerlichen Niedrigsteuersystem äquivalent ist. Im Unterschied zum Optionsmodell[220] gerät das Modell der Inhabersteuer nicht in Konflikt mit den doppelbesteuerungsrechtlichen Regelungen für Personenunternehmen. Gegenüber einer Sondertarifierung wird der Steuertatbestand so abgeschichtet, daß das körperschaftsteuerliche Niedrigsteuersystem in das Einkommensteuerrecht übertragen werden kann. Der *Inhabersteuertatbestand* ist ähnlich dem Lohnsteuer- oder Kapitalertragsteuertatbestand[221] in den Einkommensteuertatbestand integriert.

(3.2) Der Inhabersteuer unterliegen Gewinne i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG aus einem *nicht körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen*[222]. § 15 Abs. 2 EStG normiert im Kern den einkommensteuerrechtlichen Unternehmensbegriff. Danach sind Unternehmen „selbständige, nachhaltige, mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Betätigungen“[223].

Abgesehen von dem Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht, das aus einkommensteuersystematischen Gründen beizubehalten ist[224], stimmen einkommen- und umsatzsteuerlicher Unternehmensbegriff weitgehend überein, wie schon der Textvergleich der § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, § 2 Abs. 1 UStG ergibt.

Hier setzt das Konzept der *globalen Investitionseinkommensteuer* an, weil der *extensive,* über die Gewinneinkünfte hinausreichende *umsatzsteuerrechtliche Unternehmensbegriff* im Prinzip den *gesamten investiven Bereich* einschließ-

219 Dieser Abschnitt könnte entsprechend §§ 38 Abs. 1 Satz 1, 43 Abs. 1 Satz 1 EStG mit folgender Vorschrift beginnen: „Bei Gewinnen von Unternehmen im Sinne der Absätze 2 und 3 (siehe *J. Lang*, a. a. O. [Fn. 217], S. 36/37) wird die Einkommensteuer durch Inhabersteuer erhoben.“

220 Siehe S. 104 ff.

221 Siehe Fn. 219.

222 Ausführlich zur Abgrenzung der inhabersteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 217), S. 31 ff.

223 So bereits mein Gesetzesvorschlag, a. a. O. (Fn. 217), S. 36, der im weiteren die Norminhalte des § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG wie folgt formuliert: „Die Gewinnerzielungsabsicht ist auf den Gewinn ohne steuerliche Auswirkungen zu beziehen. Die Gewinnerzielungsabsicht kann Nebenzweck der Betätigung sein.“ Zur grundlegenden markteinkommentheoretischen Bedeutung des in § 15 Abs. 2 EStG statuierten Gewerbe*betrieb*sbegriffs (Betrieb = Unternehmen i. S. einkommensteuerrechtlicher Gewinneinkünfte) für die Steuerbarkeit von Gewinneinkünften siehe m. w. N. *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 235 f.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 124; *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 33), S. 602 f.

224 Siehe unten S. 118.

lich der *privaten Vermögensverwaltung* erfaßt und damit geeignet ist, die *entscheidungsneutrale Gleichbehandlung aller Investitionen* zu verwirklichen[225]. Danach entfallen nicht nur die unter Leistungsfähigkeitsaspekt vollkommen überflüssigen Abgrenzungen innerhalb der Gewinneinkünfte (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit), sondern auch die äußerst streitträchtige Abgrenzung der Gewinneinkünfte zu den Überschußeinkünften. Das Konzept der globalen Investitionseinkommensteuer führt zum *Kirchhof*schen Katalog von *zwei* Einkunftsarten: Einkünfte aus *selbständiger* und aus *nichtselbständiger* Erwerbstätigkeit[226].

Ziel der Inhabersteuer ist die Teilhabe *möglichst vieler Steuerzahler* an dem Niedrigsteuersystem, besonders auch der *Arbeitnehmer.* Daher erfaßt der umsatzsteuerlich-extensive Unternehmensbegriff der Inhabersteuer das Sparen jedweder Form (Sparbuch, Wertpapiere, Immobilien-/Aktienfonds etc.), weil der Tatbestand selbständiger Erwerbstätigkeit im zweigliedrigen Einkünftekatalog nicht mehr die private Vermögensverwaltung von anderen selbständigen Erwerbstätigkeiten abhebt. Hier erscheinen *optionale Abgrenzungsmerkmale* erforderlich, um einerseits dem Steuerzahler den Zugang zum Niedrigsteuersystem nicht zu versperren, ihm aber andererseits einen *Zwang* zur Inhabersteuer besonders in den Fällen kurzfristigen oder geringfügigen Sparens *nicht zuzumuten.*

Nicht optional sollten zunächst die Gewinne von Unternehmen, für die *Buchführungspflicht* besteht oder für die *freiwillig Bücher* geführt werden, der Inhabersteuer unterworfen werden. Damit wäre das gesamte *Steuerbilanzrecht* dem Niedrigsteuersystem zugeordnet und in seinen Steuerwirkungen stark abgeschwächt, was den Streit um das „richtige" Steuerbilanzrecht, z. B. den Streit um Rückstellungen ganz erheblich entschärfen würde. Im weiteren sollte die *gemeinschaftliche, selbständige Einkünfteerzielung* zwingend der Inhabersteuer unterfallen, um einen Optionsstreit zwischen den Beteiligten zu vermeiden. Das Einkommensteuerrecht der Personengesellschaft würde durchgreifend vereinfacht werden, weil der Konflikt zwischen der „Einheit der Gesellschaft" und der „Vielheit der Gesellschafter"[227] grundsätzlich gelöst wäre: Der

225 Die umsatzsteuerliche Erweiterung des einkommensteuerrechtlichen Unternehmensbegriffs vertritt nachdrücklich auch *W. Schön*, Zur Unternehmenssteuerreform, Stbg 2000, 1, 7: „Nicht der Gewerbebegriff des Einkommensteuerrechts, sondern der Unternehmensbegriff des Umsatzsteuerrechts (§ 2 UStG) soll die Reichweite der künftigen Unternehmensbesteuerung präjudizieren. Aus steuersystematischer Sicht ist dies eine zutreffende Entscheidung, denn die hochproblematische Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und Vermögensverwaltung andererseits gehört zu den wesentlichen Grundlagen der aktuellen Verwerfungen in unserem Einkommensteuerrecht."

226 *P. Kirchhof*, Gutachten (Fn. 44), S. 31/32.

227 Dazu m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 500, sowie dogmatisch grundlegend *R. Pinkernell*, Personengesellschaften (Fn. 175). *Steuerschuldner* der

Gewinn der Personengesellschaft wäre als solcher inhabersteuerpflichtig, während die Einkünfte aus der Personengesellschaft der progressiven Einkommensteuer unterworfen wären. Es müßte entsprechend dem Handelsbilanzrecht nur für die Personengesellschaft bilanziert werden. Die Einkünfte der Personengesellschafter wären durch Überschußrechnung zu ermitteln.

Hingegen sollte die *Option* für die übrigen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugelassen werden: Es handelt sich um selbständige, nicht gemeinschaftlich ausgeübte Erwerbstätigkeiten ohne Buchführungspflicht. Eine Option gegen die Inhabersteuer kommt vornehmlich bei nichtinvestiven Erwerbstätigkeiten, bei dem erwähnten kurzfristigen oder geringfügigen Sparen und bei Formen der Zukunftsvorsorge in Betracht, bei denen der Gesetzgeber die *voll nachgelagerte Besteuerung* zugelassen hat. Für die Inhabersteuer werden vornehmlich Vermieter und Kapitalanleger optieren, die im geltenden Steuerrecht versucht haben, das Niedrigsteuersystem per Steuersparmodell herzustellen.

Ein Bedürfnis nach optionalen Merkmalen besteht auch bei der Abgrenzung der inhabersteuerpflichtigen zu den *körperschaftsteuerpflichtigen* Unternehmen, da sich diese realiter schwerlich nach dem Charakter von Publikumsunternehmen, für die das Trennungsprinzip sachgerecht ist, abgrenzen lassen[228]; außerdem geben auch doppelbesteuerungsrechtliche Implikationen wie z. B. das der Rechtsform der Kapitalgesellschaft vorbehaltene internationale Schachtelprivileg einen bestimmten Kreis von Körperschaftsteuersubjekten vor[229]. Das Optionsbedürfnis besteht hauptsächlich für die *personenbezogene Kapitalgesellschaft*[230]. Dieses Bedürfnis kann aber wesentlich verringert werden, indem Körperschaftsteuersystem und Inhabersteuersystem *möglichst inhaltsgleich* ausgestaltet werden[231].

Inhabersteuer sollte die Personenvereinigung selbst sein (wie § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Damit wird der „Einheit der Gesellschaft" tatbestandsmäßig konsequent entsprochen, während die progressive Einkommensteuer auf die Einkünfte aus der Gesellschaft von den einzelnen Gesellschaftern geschuldet werden. Sind an der Personenvereinigung körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen (z. B. GmbH & Co. KG) beteiligt, so greift insoweit das Schachtelprivileg Platz. Zur Bestimmung des Inhabersteuerschuldners siehe *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 230), S. 35 f., S. 38.

228 Siehe oben S. 100.

229 Siehe oben S. 105.

230 Dazu *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 217), S. 36–38 (Entwurf von Vorschriften zur Abgrenzung körperschaftsteuer- und inhabersteuerpflichtiger Unternehmen). *E. Becker* empfahl 1924 in seinem Referat zum 33. Deutschen Juristentag (Fn. 177) Optionen in beide Richtungen.

231 *J. Hey*, Einf. KSt (Fn. 173), Anm. 206, wendet zutreffend gegen die Inhabersteuer ein, sie sei insoweit nicht rechtsformneutral, als die Rechtsformentscheidung infolge Ungleichbehandlung der ausgeschütteten/entnommenen Gewinne durch körperschaftsteuerliches Halbeinkünfteverfahren und inhabersteuerliches Auszahlungsabzugsverfahren (siehe S. 112) verzerrt worden sei.

(3.3) Die inhaltsgleiche Ausgestaltung von Körperschaftsteuersystem und Inhabersteuersystem gebietet das streng zu handhabende Gleichheitsgebot horizontaler Rechtsformneutralität[232] in Gestalt der *Thesaurierungsneutralität:* Die Gewinne von körperschaftsteuerpflichtigen und inhabersteuerpflichtigen Unternehmen sind nach den gleichen Vorschriften zu ermitteln: Es haben das gleiche *Steuerbilanzrecht*[233] sowie die gleichen Normen des *Schachtel- und Veräußerungsprivilegs* zu gelten. Körperschaftsteuersatz und Inhabersteuersatz sind *in gleicher Höhe* anzusetzen. Dadurch werden *Lock-in-Effekte* weitgehend eliminiert, weil die Steuerbelastung entscheidungsneutral bleibt, solange investierte Einkommen im körperschaftsteuerlichen bzw. inhabersteuerlichen Niedrigsteuersystem verbleiben. So können z. B. Unternehmensgewinne, die im Rahmen des Schachtelprivilegs an ein *inhabersteuerliches Beteiligungsunternehmen* ausgeschüttet bzw. entnommen worden sind, steuerbelastungsneutral am Kapitalmarkt der privaten Vermögensverwaltung reinvestiert werden. Um die Gleichbehandlung aller Steuerzahler zu gewährleisten, muß das Beteiligungsunternehmen auf so einfache Art gebildet werden können, daß es steuer- und ermittlungstechnisch im Rahmen üblicher Finanzdienstleistungen betreut werden kann[234].

(3.4) Schwierigkeiten bereitet allerdings die inhaltsgleiche Ausgestaltung von Körperschaftsteuersystem und Inhabersteuersystem im *Verhältnis der proportionalen Unternehmensbesteuerung zur Progressivbesteuerung* des Inhabers bzw. Anteilseigners; hier wirken sich die unterschiedlichen Rechtsformen aus, so daß die unternehmensteuerliche Vorbelastung *rechtsformabhängig* berücksichtigt werden kann[235].

Die Rechtsformen der *Personenunternehmen* (Einzelunternehmen, Personengesellschaft, personenbezogene Kapitalgesellschaft), für die das Transparenzprinzip das „richtige" Prinzip ist[236], gebieten grundsätzlich den exakten Ansatz der unternehmensteuerlichen Vorbelastung, so daß eigentlich ein *Vollan-*

232 Zu dieser Gleichbehandlung objektiver Leistungsfähigkeit von Unternehmen siehe oben S. 101.

233 Zur rechtsformneutralen Neuordnung des steuerlichen Gewinnbegriffs *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 217), S. 70 ff. Bei Unternehmen, für die *keine Buchführungspflicht besteht oder für die keine Bücher geführt werden,* die also freiwillig der Inhabersteuer unterworfen werden, greift die *Überschußrechnung* nach § 4 Abs. 3 EStG Platz.

234 So könnten z. B. bei einer Bank sämtliche Beteiligungen und Kapitalanlagen in einem Beteiligungsunternehmen zusammengefaßt und dieses von der Bank EDV-technisch verwaltet werden. Zur Möglichkeit einer Überschußrechnung siehe Fn. 234.

235 Zur *vertikalen Rechtsformneutralität* siehe oben S. 101.

236 Siehe oben S. 99 (Einmann-GmbH).

rechnungsverfahren geboten wäre. Die einfachste Lösung hierzu bietet das *Auszahlungsabzugsverfahren*[237], bei dem Entnahmen, Ausschüttungen und Gesellschaftervergütungen von der unternehmensteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen und direkt auf der Einkommensteuerebene versteuert werden, wie dies im Falle gewinnmindernder Leistungsvergütungen einer Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter geschieht. Soweit allerdings der Gewinn thesauriert wird, gewährleistet nur eine *Gliederung des Eigenkapitals*[238] die genaue Abrechnung der unternehmensteuerlichen Vorbelastung.

Die Beibehaltung der nach dem Transparenzprinzip gebotenen inhabersteuerlichen Eigenkapitalgliederung stellt im Hinblick auf den Abschied vom körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungsverfahren einen *Anachronismus* dar, der steuerpolitisch wohl kaum zu vermitteln ist. Zudem veranlassen der zitierte Einwand von J*ohanna Hey*[239], die unterschiedliche Berücksichtigung unternehmensteuerlicher Vorbelastungen *verzerre die Rechtsformentscheidung* und das *Ziel der Steuervereinfachung*[240], auf eine *inhabersteuerliche Gliederung des Eigenkapitals zu Lasten des Transparenzprinzips verzichten* und auch bei *inhabersteuerpflichtigen Personenunternehmen* die für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen empfohlene *Teilanrechnung* vorzusehen[241], soweit Gewinne *thesauriert* worden sind.

Im übrigen sollte jedoch am Auszahlungsabzugsverfahren festgehalten werden, um dem Transparenzprinzip möglichst uneingeschränkt Rechnung zu tragen und die gleichmäßig-synthetische Steuerbelastung auf der progressiv besteuerten Ebene der natürlichen Personen zu bewahren. Sodann läßt sich die Rechtsformneutralität *zwischen Körperschaftsteuer und Inhabersteuer* verbessern, indem namentlich bei der *personenbezogenen Kapitalgesellschaft* (insb. Einmann-GmbH) die erwähnten gewinnmindernden Leistungsvergütungen als äquivalente Komponenten zum Auszahlungsabzugsverfahren ins Blickfeld genommen werden: So erscheint es z. B. angezeigt, das Richterrecht der *verdeckten Gewinnausschüttung* per Gesetz zu vereinfachen[242], z. B. sollten *überhöhte Leistungsvergütungen* ebensowenig wie überhöhte Entnahmen korrigiert, also in voller Höhe als gewinnmindernder Aufwand der Kapitalgesellschaft anerkannt und folglich unmittelbar der progressiven Besteuerung des Leistungsempfängers zugeführt werden. Auf diese Weise lassen sich Lei-

237 Dazu näher *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 217), S. 40 ff.

238 Hierzu *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 217), S. 43 f.

239 Zitiert in Fn. 231.

240 Der Verzicht auf eine Eigenkapitalgliederung ermöglicht insb. die oben (Fn. 233) angesprochene *vereinfachte Gewinnermittlung* nach § 4 Abs. 3 EStG.

241 Siehe oben S. 95 f.

242 Dabei müßte allerdings die Erheblichkeit der Kommunalsteuerbelastung beseitigt werden (siehe Fn. 323).

stungsbeziehungen zwischen Unternehmen und Inhabern bzw. Anteilseignern rechtsformneutral besteuern[243].

(3.5) *Resümierend* ist festzustellen, daß die Inhabersteuer erforderlich ist, um die hierzulande herrschenden Vorstellungen von Steuergleichheit in Einklang mit den Anforderungen an die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Steuersystemen zu bringen. Ohne Inhabersteuer werden die Personenunternehmen durch das körperschaftsteuerliche Niedrigsteuersystem verfassungswidrig diskriminiert. Mit der Inhabersteuer wird das körperschaftsteuerliche Niedrigsteuersystem auf alle Investitionen erweitert, so daß nicht nur Personenunternehmer, sondern *alle Steuerzahler* (einschließlich der sparenden Arbeitnehmer) an dem Niedrigsteuersystem teilhaben können. Die einleitend festgestellte[244] Pluralität der verschiedenen Besteuerungsformen wird in einem *einheitlichen Konzept der Investitionsbesteuerung* aufgelöst und dadurch ein *hohes Maß an Entscheidungsneutralität der Besteuerung* erreicht, besonders *Lock-in-Effekte* vermieden. Investitionsrelevanten Gestaltungsmodellen wie z. B. Betriebsaufspaltungen und Bauherrenmodellen ist der Boden entzogen.

Fazit: Das Kombinat der Niedrigsteuersysteme von Körperschaftsteuer und Inhabersteuer als einer *globalen Investitionseinkommensteuer* schafft im Prinzip *Investitionssteuergerechtigkeit für alle Investitionsformen,* so daß *alle Steuerzahler,* die ihr Einkommen nicht sofort und ganz konsumieren, an einem weitgehend einheitlich gestalteten Niedrigsteuersystem teilhaben können.

c) Steuerbilanzprinzipien

Die sachgerechte Besteuerung investierter Einkommen hängt schließlich von *Steuerbilanzprinzipien* ab, die das Referat von *Joachim Hennrichs*[245] ausführlich behandelt, so daß ich diese Prinzipien nur kurz ansprechen möchte; sie dienen dem Zweck der *Steuerbilanz,* die *objektive Leistungsfähigkeit von Unternehmen möglichst zutreffend* zu erfassen, und leisten insofern einen Beitrag zur *überperiodischen* Gleichbehandlung von Unternehmen, als sie den Periodengewinn aus dem Blickwinkel des *Totalgewinns* zu bestimmen haben[246]. Daher wirkt die steuerbilanzielle Gewinnermittlung im Unterschied zu einer Überschußrechnung einer periodischen Ungleichverteilung der Einkünfte und damit besonders einer Verzerrung der Progressivbesteuerung entge-

243 Zu weiteren Grundfällen der vGA und rechtsformneutralen Lösungen *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 217), S. 73 f.

244 Siehe S. 53 ff.

245 In diesem Buch: Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, S. 302.

246 Dazu grundsätzlich *K.-D. Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, Zum Einfluß des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung, Berlin 1999.

gen[247]. In einem Niedrigsteuersystem der Proportionalbesteuerung werden die Wirkungen der Steuerpolitik stark abgeschwächt. Die Investitionsplanung hat nicht mehr unter den kaum berechenbaren Belastungen eines progressiven Tarifs zu leiden. Und schließlich würde eine zinsbereinigte Unternehmensteuer die Steuerbilanzpolitik nahezu vollständig neutralisieren[248]. Gegenwärtig ist jedoch das Steuerbilanzrecht noch den Wirkungen einer relativ starken Steuerprogression ausgesetzt. Dies stört gravierend die organische Entwicklung von Steuerbilanzprinzipien, wie die schrittweise Zerstörung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch den Steuergesetzgeber zeigt[249].

Es ist an der Zeit, vom *Maßgeblichkeitsgrundsatz* Abschied zu nehmen[250]. Dieser ist eigentlich kein *Steuerbilanzprinzip;* er verweist vielmehr auf ein *außersteuerrechtliches* Normensystem, dessen Teleologie nicht mit der des Steuerrechts übereinstimmt. Die *Internationalisierung* und besonders *Europäisierung* des Bilanzrechts verstärkt das Bedürfnis nach eigenständigen Steuerbilanzprinzipien, um die Zwecke der Steuerbilanz gegenüber den Teleologien der diversen bilanziellen Normensysteme abzuschirmen[251]. Jedoch erzeugt der Rückzug aus dem Maßgeblichkeitsprinzip ein *Prinzipiendefizit,* das nicht durch einen monistischen Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip mit der Forderung, der „volle Gewinn" müsse erfaßt werden[252], ausgeglichen werden kann.

247 Das gilt jedoch nur im Falle kurzfristig angelegter Überschußrechnungen. Die langfristig angelegte Überschußrechnung bewirkt die *intertemporal neutrale nachgelagerte Besteuerung* (siehe oben S. 80).

248 Zur Methode der Zinsbereinigung siehe oben S. 81 f. Die Zinsbereinigung erzeugt ein starkes Interesse an hohem Eigenkapital, so daß der Unternehmer von sich aus darauf verzichtet, Rückstellungen u. a. gewinnmindernde Bilanzposten zu bilden. Dazu *F. W. Wagner*, Eine Einkommensteuer muß eine konsumorientierte Steuer sein, in: Smekal/Sendlhofer/Winner, Einkommen versus Konsum (Fn. 80), S. 15, S. 20 ff.

249 Zuletzt durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I S. 402. Zur Destruktion des Maßgeblichkeitsgrundsatzes pars pro toto die Beiträge von *H. Weber-Grellet*, DB 1997, 385; *ders.*, DB 1998, 2435; *ders*., DStR 1998, 1343; *ders*., BB 1999, 2659, sowie ausf. bereits *J. Hennrichs*, Der steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG, Stand und Perspektiven, StuW 1999, 13.

250 Dies fordert zu Recht *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, 19. Aufl., München 2000, § 5 Rz. 27 („Relikt aus dem 19. Jahrhundert").

251 So klar BFH v. 16. 12. 1998 betr. phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen, BStBl. II 1999, 551, gegen die Einwirkungen europäischen Bilanzrechts: Zwar gelte das Maßgeblichkeitsprinzip. Dieses Prinzip müsse „jedoch zurücktreten, wenn spezifisch steuerrechtliche Gesichtspunkte eine Abweichung von der handelsrechtlichen Handhabung gebieten" (S. 557/558). Daher strahle die Beurteilungskompetenz nicht auf steuerrechtliche Bilanzierungsfragen aus (S. 558, r. Sp.). Diese steuerbilanzielle Sicht bestätigt Großer Senat v. 7. 8. 2000, BStBl. II 2000, 632.

252 Großer Senat des BFH v. 3. 2. 1969, BStBl. II 1969, 291, 293; *H. Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, München 1996, § 2 Rz. 5.

Vielmehr kann das Leistungsfähigkeitsprinzip nur *prinzipienpluralistisch konkretisiert* werden. In einem derart am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten System eigenständiger Steuerbilanzprinzipien[253] haben nicht nur „Wahrheit" und „Vollständigkeit", sondern auch „*Vorsicht*" ihren Platz. Auch für das Steuerbilanzrecht ist es unter Leistungsfähigkeitsaspekt unabweisbar, daß zukünftige Risiken angemessen berücksichtigt werden und die Besteuerung nicht auf Wertunsicherheiten, sondern auf realer Unternehmensliquidität basiert. Daher benötigt das Steuerbilanzrecht ein *Vorsichtsprinzip,* das an dem verfassungsrechtlichen *Verbot der Übermaßbesteuerung* auszurichten ist[254]. Es geht letztlich darum, den *ausschüttungsfähigen Gewinn* zu determinieren. Der Steuerstaat nimmt wohl an dem Gewinn des Unternehmens teil. Er sollte aber gegenüber den übrigen Teilhabern nicht bevorrechtigt sein[255]. Das Referat von *Joachim Hennrichs*[256] weist überzeugend nach, daß ein eigenständiges Steuerbilanzrecht im Gesamtbild kaum wesentlich anders aussähe als unter der Herrschaft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

IV. Besteuerung konsumierbarer Einkommen

1. Prinzip progressiver Besteuerung konsumierbarer Einkommen und Halbteilungsgrundsatz

Die im Unterschied zum nordischen Modell der *Dual Income Tax*[257] abschließend progressive Besteuerung aller Einkommen *einschließlich der investierten Einkommen* ist für das deutsche Verständnis von Gleichheit wesentlich: Das Postulat gleichmäßiger Besteuerung ist nur dann erfüllt, wenn die *globale Niedrigbesteuerung der investierten Einkommen* in ein *synthetisches System* einmündet, das die Einkünfte aus Vermögen und Arbeit im *Zeitpunkt der Konsumierbarkeit*[258] des Einkommens grundsätzlich als gleichwertig behandelt.

253 Dazu bereits grundsätzlich *H.-J. Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, DStJG 14 (1991), S. 3.

254 Dazu *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 368 f.; *ders*., Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, DStJG 4 (1981), S. 46, S. 78 ff.

255 Zutr. *T. Stobbe*, Neue Koordinaten des Steuerbilanzrechts?, FR 1997, 361.

256 Zitiert in Fn. 245.

257 Siehe oben S. 51 mit Nachweisen in Fn. 4.

258 Im Unterschied zur Ausgabensteuer knüpft die Einkommensteuer nicht an den *tatsächlichen Konsum,* sondern an das Markteinkommen an (siehe oben II.2). In diesem Sinne bedeutet „*Konsumierbarkeit*" das Ausscheiden des Einkommens aus der Steuerverstrickung, so daß es abschließend progressiv zu besteuern ist. Ob es tatsächlich konsumiert, in das Ausland verbracht oder in anderer Weise im nicht steuerbaren Bereich verwendet wird, ist für die Markteinkommensteuer gleichgültig.

Wie bereits oben[259] ausgeführt, begründet das Leistungsfähigkeitsprinzip die Steuerprogression nicht monistisch, sondern *prinzipienpluralistisch* in Verbindung mit dem *Sozialstaatsprinzip.* Die opfertheoretisch-sozialstaatlich konzipierte progressive Einkommensteuer knüpft an die *Konsumleistungsfähigkeit* an, die den existenznotwendigen Lebensbedarf steuerfrei beläßt[260].

Die Steuerprogression wird durch die verfassungsrechtliche „Belastungsobergrenze" des *Halbteilungsgrundsatzes*[261] limitiert; diese scheint unter dem Druck des internationalen Steuerwettbewerbs immer deutlicher unterschritten zu werden. Ab dem Veranlagungszeitraum *2005* wird der Spitzensatz der Einkommensteuer auf 42 Prozent ab einem zu versteuernden Einkommen von 52 152 Euro gesenkt werden[262]. Die progressive Einkommensteuer wandelt sich zu einer „*flat tax*"[263], die bereits am oberen Rand der Durchschnittseinkommen den Spitzensatz ansetzt. Dadurch ist die Steuerprogression nicht mehr *distributiv* an die *Opferfähigkeit der Spitzenverdiener* gerichtet; sie gewinnt vielmehr den Charakter eines *Übergangstarifs für Durchschnittsverdiener* mit der prinzipiellen Konsequenz, daß der Übergangstarif die zunehmende Indisponibilität des Einkommens, also die *abnehmende Leistungsfähigkeit* vom überdurchschnittlichen Einkommen bis hin zum existenznotwendigen und damit steuerfrei zu stellenden Einkommen zu berücksichtigen hat.

Diese Konsequenz eröffnet neue Perspektiven der Rechtfertigung von *Tarifnormen.* So bedarf das neuerdings wieder lebhaft umstrittene *Ehegattensplitting* (§ 32a Abs. 5 EStG)[264] nicht mehr des Zugriffs auf die umfassende Ge-

259 S. 57.

260 Siehe bereits oben S. 78.

261 Vermögensteuerbeschluß v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 121 (3. Leitsatz), 138, im Anschluß an *P. Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213, S. 271/272: „Die Obergrenze für eine progressive Besteuerung des Einkommens läßt sich am deutlichsten für die Einnahmen aus Eigentumsgebrauch (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG) . . . darstellen. Das ‚Zugleich' von Allgemein- und Privatnützigkeit bringt staatliches und privates Ertragsbegehren nebeneinander zur Geltung . . ." Grundsätzlich zur weiteren Dogmatisierung des Halbteilungsgrundsatzes *R. Seer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), S.87, S. 107 ff., sowie *J. Lang*, Vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbteilungsgrundsatz, in: FS für K. Vogel, München 2000, S. 173, 185. Gegen den Halbteilungsgrundsatz BFH v. 11. 8. 1999, BStBl. II 1999, 771.

262 § 52 Abs. 41 Nr. 3 EStG i. d. F. des StSenkErgG (Fn. 199).

263 Dazu *M. Elicker*, Plädoyer für die „flache Steuer" – aus rechtswissenschaftlicher Sicht, StuW 2000, 3.

264 Dazu m. w. N. der Disput zwischen *K. Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201, und *P. Bareis*, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen?, Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels, StuW 2000, 81. Im weiteren *S. Homburg*, Das

meinschaft des Erwerbs und Verbrauchs in der intakten Durchschnittsehe[265]. Es genügt die Rechtfertigung des Ehegattensplittings mit der *gesetzlich zwangsläufigen Unterhaltsgemeinschaft* in einer Ehe mit *durchschnittlichem Einkommen.*

2. Prinzipien zur Bestimmung individueller Leistungsfähigkeit der natürlichen Person

a) Objektive Leistungsfähigkeit: Synthetische Bestimmung des Einkommensteuerobjekts „Markteinkommen"

aa) Die *Bemessungsgrundlage* der Einkommensteuer ist *dualistisch* aufgebaut[266]: Das Markteinkommen[267] „Summe der Einkünfte" (§ 2 Abs. 3 Satz 1 EStG) mißt die *objektive* Leistungsfähigkeit. Aus dem Markteinkommen ist sodann der für die Steuerzahlung nicht disponible, nämlich für den Lebensbedarf benötigte Teil des Einkommens[268] auszuscheiden; dies geschieht durch *persönliche Abzüge,* welche die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, seine *subjektive Leistungsfähigkeit*, erfassen.

bb) Das bereits oben[269] skizzierte Chaos der Investitionsbesteuerung hat die *einkommensteuerrechtliche Erfassung des Markteinkommens* ganz erheblich aufgebläht. Die Prinzipien, nach denen der Markteinkommenstatbestand erfaßt ist, sind entweder erst gar nicht positiviert[270], oder ihre Normierung ist in den Schichten der jährlichen Steueränderungsgesetzgebung verborgen, die sich um eine systemkonsequente Formulierung des Einkommensteuergesetzes nicht kümmert. Die erörterte globale Abschichtung der investierten Einkommen in das körperschaft-/inhabersteuerliche Niedrigsteuersystem zum Zwek-

einkommensteuerliche Ehegattensplitting, StuW 2000, 261; *W. Scherf*, Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht, StuW 2000, 269; *U. Sacksofsky*, Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1869; *P. Kirchhof*, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792.

265 BVerfG v. 3. 11. 1982, BVerfGE 61, 319, 345 f., im Anschluß an *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 627 ff.

266 Dazu *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 34 f., S. 65 ff.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 42/43.

267 Siehe oben S. 61 f.

268 Die Lehre vom *indisponiblen Einkommen* hat *K. Tipke*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, 2, 16 f., begründet. Siehe *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 33), S. 672 ff.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 73.

269 Siehe S. 73 ff.

270 Das trifft bereits für das Markteinkommensprinzip selbst zu, das in einer Generalklausel normiert werden sollte. Siehe *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 66), S. 272 (§ 105 Abs. 2: „Der Einkommensteuer unterliegen sämtliche weltweit mit Gewinnerzielungsabsicht erwirtschafteten Einkünfte . . .").

ke *überperiodischer Gleichbehandlung* von Einkommen ergibt folgendes Konzept progressiver Besteuerung von Einkommen:

(1) Das *Einkommensteuerobjekt* „Markteinkommen" erfaßt nach dem *Markteinkommensprinzip* die Gesamtheit der Einkünfte, die durch eine *Erwerbstätigkeit* mit der Absicht, einen Gewinn oder Überschuß von Einnahmen über Aufwendungen zu erzielen, *erwirtschaftet* worden sind[271]. Wenn nun die gegenwärtige Vielfalt des Einkunftsartenrechts weitgehend in einem einheitlichen System der Investitionsbesteuerung eingebunden worden ist, so bedarf es nur noch des bereits zitierten[272] *Kirchhof*schen Katalogs von *zwei* Einkunftsarten: Einkünfte aus *selbständiger* und aus *nicht selbständiger* Erwerbstätigkeit.

Die Einkünfte aus *selbständiger* Erwerbstätigkeit erfassen neben den nicht investiven selbständigen Erwerbstätigkeiten auch die Einkünfte aus *körperschaft- sowie inhabersteuerpflichtigen Unternehmen.* Diese Einkünfte sind unternehmensteuerlich vorbelastet, so daß insoweit das *synthetische Prinzip* verletzt wird. Jedoch wird die Verletzung des synthetischen Prinzips durch das Auszahlungsabzugsverfahren[273] und die Anerkennung überhöhter Leistungsvergütungen der Kapitalgesellschaft[274] minimiert. Danach wird der in einem Unternehmen entstandene Gewinn nicht unternehmensteuerlich, sondern direkt progressiv belastet. Schließlich gehören zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch *voll nachgelagert besteuerte* Einkünfte, soweit dies der Steuergesetzgeber zugelassen hat[275].

Der Tatbestand der Einkünfte aus *nichtselbständiger* Erwerbstätigkeit erfaßt die Bezüge des Arbeitnehmers während seiner Erwerbstätigkeit und die *voll nachgelagert* besteuerten Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 2 Satz 2 EStG). Die private Zukunftsvorsorge des Arbeitnehmers ist den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugeordnet und entweder voll nachgelagert besteuert oder in einem inhabersteuerpflichtigen Beteiligungsunternehmen organisiert.

(2) Das synthetische Prinzip gebietet die vollständige Besteuerung von *Veräußerungseinkünften;* sie hat in einem geschlossenen markteinkommentheoretischen System folgende zwei Komponenten:

271 Zu den konkreten Schlußfolgerungen aus dem Markteinkommensprinzip siehe *H. G. Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen (Fn. 42); *R. Wittmann*, Markteinkommen (Fn. 43); *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 52 (Überblick), 121 ff., 150 ff., 206 ff., 404 ff.; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 229 ff. (gemeinsame Merkmale marktwirtschaftlicher Einkünfte), S. 258 ff. (nicht einkommensteuerbare Einkünfte).

272 S. 109 mit Nachweis in Fn. 226 (Gutachten für den deutschen Juristentag).

273 Siehe oben S. 112.

274 Siehe oben S. 112.

275 Siehe oben S. 84 ff.

– Soweit Veräußerungseinkünfte durch das *körperschaft-/inhabersteuerliche Niedrigsteuersystem* erfaßt sind, werden sie dort besteuert.
– Soweit sie dort nicht erfaßt sind, werden sie direkt der Einkommensteuer unterworfen. Besteuert wird die Veräußerung von Anteilen an *körperschaft- und inhabersteuerpflichtigen* Unternehmen[276] sowie die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des *Erwerbsvermögens*[277]. Werden Anteile an körperschaft- oder inhabersteuerpflichtigen Unternehmen oder Wirtschaftsgüter des Erwerbsvermögens *unentgeltlich* übertragen, so ist abweichend von § 6 Abs. 3 EStG der *gemeine Wert* anzusetzen; das gilt besonders im Falle von *Erbschaften*[278]. Der lebenszeitlich konzipierte Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit gebietet es, am Lebensende die stillen Reserven abzurechnen und zum Todeszeitpunkt dem Verstorbenen zuzurechnen, der den Wert geschöpft hat. Grundsätzlich ist die *intersubjektive Übertragung stiller Reserven* mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar[279]. Eine Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen läßt sich schwerlich vertreten, wenn die Besteuerung über Generationen hinausgeschoben werden kann[280].

(3) Das synthetische Prinzip gebietet schließlich die vollständige Berücksichtigung des *Nettoprinzips*[281]; dazu gehört die vollständige Verrechnung von

276 Diese Anteile dürften aber weitgehend in dem oben (S. 106 ff.) erwähnten inhabersteuerlichen Beteiligungsunternehmen erfaßt sein, so daß das inhabersteuerliche Veräußerungsprivileg Platz greift. Erst die Auszahlungen aus dem Beteiligungsunternehmen werden progressiv besteuert. Einkommensteuerlich erfaßt ist hauptsächlich der Anteil an dem inhabersteuerlichen Beteiligungsunternehmen.

277 Die Beschränkung auf das Erwerbsvermögen ergibt sich aus dem Markteinkommensprinzip. Es werden die Konsumgüter ausgeschieden. Diese sind praktisch schwer zu erfassen. Ihr Wertverzehr stellt Konsum dar, der nicht steuerwirksam abgeschrieben werden darf. Siehe *P. Kirchhof*, Gutachten (Fn. 44), S. 31 (Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von „Erwerbsgrundlagen"); Beschluß IV.3 des 57. Deutschen Juristentages, Sitzungsbericht N, München 1988, S. 212; *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 66), S. 162/163 (Begr.), S. 275 (§ 109); *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 598 (m. w. N.). Einkommensteuerlich erfaßt sind hauptsächlich Erwerbsvermögen nichtselbständiger Tätigkeit, z. B. Zweitwohnungen am Dienstort, sowie Wirtschaftgüter privater Vermögensverwaltung, die nicht einem inhabersteuerlichen Unternehmen zugeordnet sind.

278 Am Lebensende ist also hauptsächlich das inhabersteuerliche Beteiligungsunternehmen zu bewerten, in dem häufig das Gesamtvermögen des Erblassers zusammengefaßt ist.

279 Grundsätzlich hierzu *C. Trzaskalik*, Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen, DStJG 4 (1981), S. 145; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 424 ff. m. w. N. Vgl. auch *H. G. Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), S. 45.

280 Siehe bereits oben S. 74 ff.

281 Zum objektiven Nettoprinzip *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 54/55, mit Nachw. des umfangreichen Schrifttums in Fn. 31.

Verlusten, ein uneingeschränkter *Verlustausgleich* sowie ein unbegrenzter *Verlustvor- und -rücktrag*[282]. Dadurch unterscheidet sich das synthetische System der progressiven Einkommensteuer grundlegend von dem körperschaft-/inhabersteuerlichen Niedrigsteuersystem. Da dort die investierten Einkommen besteuert werden, können die dem Chaos der Investitionsbesteuerung zu verdankenden Verlustverrechnungsbeschränkungen (insb. § 2 Abs. 3, §§ 2b, 15a EStG) gestrichen werden[283].

cc) *Zusammenfassend* kann festgestellt werden, daß die einkommensteuerrechtliche Regelung des Einkommensteuerobjekts „Markteinkommen" auf eine *synthetische Grundstruktur* zurückgeführt werden kann, wenn die Besteuerung investierter Markteinkommen zunächst dem körperschaft-/inhabersteuerlichen Niedrigsteuersystem zugeordnet wird. Die globale Investitionseinkommensteuer und das System einer *voll nachgelagerten* Besteuerung von Einkommen tragen nicht nur der überperiodischen Gleichbehandlung investierter Markteinkommen Rechnung. Sie ermöglichen auch eine durchgreifende *Vereinfachung des Einkommensteuerrechts,* indem das oben[284] skizzierte Chaos der Investitionsbesteuerung mit einem international wettbewerbsfähigen, für alle Steuerzahler geöffneten Niedrigsteuersystem bewältigt wird, eine Fülle überflüssiger Abgrenzungen entfällt und zahlreiche im Steuerwiderstand aufgeblühte Rechtsgestaltungen obsolet werden.

Die progressive Einkommensteuer findet nach alledem zu dem *synthetischen Prinzip einer gleichmäßigen Austeilung der Steuerlasten an alle Steuerzahler* zurück; zugleich sorgt das körperschaft-/inhabersteuerliche Niedrigsteuersystem für die Anpassungsfähigkeit der deutschen Steuerrechtsordnung im Wettbewerb der Steuersysteme[285]. Die nordische Dual Income Tax und das niederländische Boxen-Modell[286] sind kaum wettbewerbsfähiger. Im Gegenteil: Die progressive Nachbelastung der investierten Einkommen schafft Spielraum für die Senkung von Steuersätzen im Niedrigsteuersystem.

b) Subjektive Leistungsfähigkeit: Bestimmung des zu versteuernden Einkommens nach dem privaten Nettoprinzip und dem Prinzip familiärer Einkommensverteilung

Während Steuerjuristen der überperiodischen Gleichbehandlung investierter Markteinkommen gegenwärtig noch mit großer Skepsis begegnen und der Gesetzgeber diese Skepsis bestärkte, indem er gleichheitswidrig nur den Kapi-

282 Siehe oben S. 65 f.

283 Siehe oben S. 73. Die gegen gewerbliche Steuersparmodelle gerichtete Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG ist im Inhabersteuerrecht geregelt (siehe Fn. 223).

284 Siehe S. 73 f.

285 Siehe oben S. 71.

286 Siehe oben S. 50 f. mit Nachweisen in Fn. 4/5.

talgesellschaften ein Niedrigsteuersystem bescherte, entwickelte sich die Bestimmung der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuertatbestand seit den siebziger Jahren[287] dogmatisch und legislatorisch so fort, daß heute ein *nahezu einhelliger Konsens über die Prinzipien* besteht. 1976 berief sich das Bundesverfassungsgericht noch auf die Vieldeutigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips und stellte den Kinderfreibetrag der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers anheim[288]. Ab 1982 verschärfte das Bundesverfassungsgericht schrittweise seine Judikatur[289] gegenüber dem Steuergesetzgeber und bestätigte den Konsens über die folgenden beiden Postulate:

– *Erstens:* Die für das *Existenzminimum* des Steuerpflichtigen und seiner Familie benötigten Aufwendungen müssen in Höhe der *staatlichen Existenzsicherung* durch Sozialleistungen steuerfrei gestellt sein *(privates Nettoprinzip)*[290], und

– *zweitens:* zwangsläufige Unterhaltsleistungen müssen *realitätsgerecht* berücksichtigt werden *(Prinzip familiärer Einkommensverteilung)*[291].

287 Wegweisend insb. *K. Tipke*, System (Fn. 268); *ders*., Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKongrRep 1983, 39; *ders*., Unterhalt und sachgerechte Einkommensteuerbemessungsgrundlage, ZRP 1983, 25, sowie *K. Vogel*, Zum Fortfall der Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer, NJW 1974, 2105; *ders*., Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht, DStR 1977, 31. Zum dogmatische Stand vor BVerfG v. 3. 11. 1982 (Fn. 265) siehe *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 191 ff., S. 517 ff., S. 549 ff., S. 620 ff.

288 BVerfG v. 23. 11. 1976 (Fn. 22). Hiergegen insb. *K. Vogel*, Kinderfreibeträge (Fn. 287). Zur Vieldeutigkeitsthese oben II.1.a).

289 Grundlegend BVerfG v. 3. 11. 1982 (Fn. 265) betr. Ehegattensplitting (dazu *J. Lang*, StuW 1983, 103; *K. Tipke*, StbKongrRep 1983, 39); BVerfG v. 22. 2. 1984, BVerfGE 66, 214, betr. Unterhaltsverpflichtungen (dazu *K. Vogel*, StuW 1984, 197); BVerfG v. 25. 5. 1990, BVerfGE 82, 60, betr. Familienexistenzminimum (Kindergeld), sowie BVerfG v. 12. 6. 1990 betr. Kinderfreibetrag (dazu *J. Lang*, StuW 1990, 331); BVerfG v. 25. 9. 1992 (Fn. 154) betr. Existenzminimum; BVerfG v. 10. 11. 1998 (Fn. 154) betr. Kinderexistenzminimum/-betreuung. Zur Neuorientierung der Rechtsprechung des BVerfG zur Familienbesteuerung siehe *H.-J. Pezzer*, in: FS für W. Zeidler, Berlin/New York 1987, 757.

290 BVerfG v. 25. 5./12. 6. 1990 (Fn. 289); BVerfG v. 25. 9. 1992 (Fn. 154); BVerfG v. 10. 11. 1998 (Fn. 154); 57. Deutscher Juristentag, Sitzungsbericht N, München 1988, S. 214; *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 81 ff. (m. w. N.).

291 BVerfG v. 3. 11. 1982 (Fn. 265); BVerfG v. 22. 2. 1984 (Fn. 289); 60. Deutscher Juristentag, Sitzungsbericht O, München 1994, S. 92 (Beschluß: Umgestaltung des Ehegattensplittings in ein Familienrealsplitting); *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 9 Rz. 88 ff.; *W. Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Berlin 1994, S. 156 ff. (Berücksichtigung des Transfers steuerlicher Leistungsfähigkeit); *P. Kirchhof*, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792, jeweils m. w. N., sowie in diesem Buch: *H.-J. Kanzler*, Besteuerung von Ehe und Familie, S. 418 ff.

Der Steuergesetzgeber hat infolge der strengen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts das private Nettoprinzip verwirklicht[292], hingegen das Prinzip familiärer Einkommensverteilung noch nicht *systemkonsequent* umgesetzt: Der Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG) deckt nur das Existenzminimum des Kindes, nicht den darüber hinausgehenden Unterhalt ab[293]. Demgegenüber wird der *Ehegattenunterhalt* bei intakter Ehe durch das erwähnte[294] tarifliche Splitting (§ 32a Abs. 5 EStG) voll und bei *Geschiedenen* durch das auf 27 000 DM begrenzte Realsplitting nach den § 10 Abs. 1 Nr. 1, § 22 Nr. 1a EStG berücksichtigt. Nunmehr soll die *gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft* zivilrechtlich anerkannt und dieser ein auf 40 000 DM begrenztes Realsplitting gewährt werden[295]. Das ist insofern nicht zu beanstanden, als das Realsplitting den Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit durch zivilrechtlich zwangsläufige Unterhaltsleistungen im Steuerrecht folgerichtig abbildet[296]. Jedoch leuchtet angesichts einer relativ großzügigen steuergesetzlichen Regelung für die homosexuelle Lebensgemeinschaft nicht ein, warum die durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützten familiären Unterhaltsgemeinschaften kein Realsplitting genießen sollen. Der Anspruch auf Besteuerung nach dem Prinzip familiärer Einkommensverteilung steht besonders der *Unterhaltsgemeinschaft zwischen Eltern und Kindern* zu. Was der homosexuellen Lebensgemeinschaft zugebilligt wird, kann Eltern und Kindern nicht verwehrt werden, so daß sich die Steuergesetzgebung unter der Herrschaft des in Art. 6 Abs. 1 GG nieder-

292 §§ 31 ff.; 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG (siehe Fn. 154). Zum Gesetz zur Familienförderung v. 22. 12. 1999 (Fn. 154) und auch krit. zu BVerfG v. 10. 11. 1998 (Fn. 154) *W. Schön*, DStR 1999, 1677; *Seer/Wendt*, NJW 2000, 1904.

293 Das Existenzminimum wird allerdings durch den Betreuungsfreibetrag (Fn. 154) u. a. sog. Kinderadditive (siehe *Tipke/Lang*, Steuerrecht [Fn. 16], § 9 Rz. 91) aufgestockt.

294 Siehe oben S. 116 f.

295 Dazu *G. Krings*, Die „eingetragene Lebenspartnerschaft" für gleichgeschlechtliche Paare, Der Gesetzgeber zwischen Schutzabstandsgebot und Gleichheitssatz, ZRP 2000, 409; *H.-J. Kanzler*, Erste Überlegungen zur Einkommensbesteuerung der Lebenspartnerschaft nach dem Entwurf des Lebenspartnerschaftsgesetzes, FR 2000, 859, sowie *ders*. in diesem Buch, S. 442 ff.

296 So die am Leistungsfähigkeitsprinzip und am *Unterhaltsrecht* (Einheit der Rechtsordnung!) orientierte dogmatische Begründung eines Realsplittings. Hierzu *W. Lingemann*, Familienbesteuerung (Fn. 291); *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 16), § 1 Rz. 31 (Einheit der Rechtsordnung), § 9 Rz. 74, Rz. 88 ff., und eindringlich *W. Zeidler*, Ehe und Familie, in: Benda/Maihofer/Vogel, Handbuch des Verfassungsrechts der BRD, Berlin/New York 1983, 555, 604: Die Rechtsordnung könne nicht, „ohne in einen massiven inneren Widerspruch zu verfallen, einerseits rechtliche Unterhaltspflichten statuieren und ihnen andererseits die steuerrechtliche Beachtlichkeit versagen . . .".

gelegten Benachteiligungsverbots[297] auf das *Familien-Realsplitting*[298] zubewegt.

V. Systematische Zuordnung von Annexsteuern (Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) und kommunalen Realsteuern

Die zu versteuernden Einkommen werden nicht nur mit Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, sondern zusätzlich mit *Annexsteuern* (§ 51a Abs. 1 Satz 1 EStG: Zuschlagsteuern) belastet. Zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer wird als Ergänzungsabgabe i. S. d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ein *Solidaritätszuschlag* erhoben (§ 1 SolZG). Angehörige von Religionsgemeinschaften i. S. d. Art. 137 Abs. 6 der Weimarer Verfassung vom 11. 8. 1919 i. V. m. Art. 140 GG haben zusätzlich zur Einkommensteuer *Kirchensteuer* zu entrichten und Gewinne aus Gewerbebetrieb sind zusätzlich mit *Gewerbesteuer* belastet (§ 7 ff. GewStG).

a) Der *Solidaritätszuschlag* soll die Lasten des wirtschaftlichen Aufbaus in den neuen Bundesländern „solidarisch" auf Bürger und Unternehmen verteilen[299]. Eine ausschließliche Verwendung des Aufkommens aus dem Solidaritätszuschlag für Investitionen in den neuen Bundesländern ist rechtlich nicht vorgeschrieben, da der Solidaritätszuschlag keine Sonderabgabe darstellt. Wie jede Steuer dient der Solidaritätszuschlag der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs. Sein Name soll einen *vorübergehenden* staatlichen Mehraufwand signalisieren. Mithin besteht lediglich eine *politische* Verpflichtung, den Solidaritätszuschlag nach Wegfall des Sonderaufwandes abzuschaffen. Wann dies der Fall sein wird, läßt der Leviathan gerne offen. Aus steuerwissenschaftlicher Sicht sollte die Steuerrechtsordnung von *haushaltspolitisch begründeten Annexsteuern möglichst freigehalten* werden, da diese die Transparenz der Steuerbelastung erheblich stören. Letztlich sind alle Steuern „Solidar"abgaben.

297 Besonders wenn man der Lehre vom sog. *Schutzabstandsgebot* folgt, nach der Art. 6 Abs. 1 GG Ehe und Familie Schutz (vor Benachteiligung) gewährt, der anderen Lebensformen nicht eingeräumt ist. Dazu m. w. N. *G. Krings*, Lebenspartnerschaft (Fn. 295), S. 411 ff.

298 Zum Familienrealsplitting insb. *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 1), S. 650 ff.; *ders*., Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 66), §§ 106; 134; 60. Deutscher Juristentag (Fn. 291); *W. Lingemann*, Familienbesteuerung (Fn. 291).

299 So u. a. die Zielsetzung des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms, in: BT-Drucks. 12/4748 v. 20. 4. 1993, S. 1 (Verteilung der Lasten aus der „Finanzierung des Aufholprozesses in Ostdeutschland").

b) Die *Kirchensteuer* ist ein staatskirchenrechtlich besonders gerechtfertigtes Instrument der Finanzierung von Religionsgemeinschaften[300]. Solange diese staatskirchenrechtlich fundierte Steuer beibehalten wird, ist dafür Sorge zu tragen, daß die von Religionsangehörigen erwirtschafteten Einkommen vollständig zur Finanzierung der Religionsgemeinschaften beitragen. Dieses Ziel konterkariert die Sogwirkung eines körperschaftsteuerlichen Niedrigsteuersystems. Somit besteht auch aus kirchensteuerlicher Sicht das Bedürfnis nach einer einkommensteuerlichen Erweiterung des Niedrigsteuersystems, wie sie das Modell der Inhabersteuer bietet.

c) Die Sonderbelastung der gewerblichen Gewinne durch die *Gewerbesteuer* ist weder nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch nach dem Äquivalenzprinzip zu rechtfertigen und verletzt daher den *Gleichheitssatz*[301]. Durch die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG wird die Gewerbesteuerlast auf körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen reduziert und dadurch die Gleichheitswidrigkeit der Gewerbesteuer weiter vertieft[302], so daß das Bedürfnis nach einer *Gewerbesteuerreform* erheblich gewachsen ist. Die Reformvorschläge sind vielfältig[303]. Sie reichen von dem Ersatz der Gewerbesteuer durch die Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer[304] bis hin zur „Revitalisierung" der Gewerbesteuer durch ihren Umbau in eine *Wertschöpfungsteuer*[305], in eine *globale kommunale Unternehmensteuer*[306] oder in eine *globale Einkommen- bzw. Ertragsteuer*[307].

300 Dazu pars pro toto: *P. Kirchhof*, Die Kirchensteuer im System des deutschen Staatsrechts, in: F. Fahr (Hrsg.), Kirchensteuer – Notwendigkeit und Problematik, Regensburg 1996, S. 53; *H. Marré*, Das kirchliche Besteuerungsrecht, in: Listl/Pirson (Hrsg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der BRD, Berlin 1994, S. 1101; *ders.*, § 10 (Kirchensteuer), in: Tipke/Lang (Fn. 16), S. 456 ff. (m. w. N.).

301 Überzeugend Vorlagebeschluß des Niedersächsischen FG v. 23. 7. 1997, 1456, EFG 1998, 1428, bestätigt durch Vorlagebeschluß des Ns. FG v. 24. 6. 1998, EFG 1998, 1428, allerdings als unzulässig verworfen durch die 3. Kammer des Ersten Senats mit Beschluß v. 17. 11. 1998, BStBl. II 1999, 509. Grundsätzlich zuletzt *M. Jachmann*, Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer, BB 2000, 1432.

302 Dazu ausf. *M. Jachmann*, Gewerbesteuer (Fn. 301), S. 1434 f.

303 Siehe *H. Montag*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 16), § 12 Rz. 40 f., sowie den aktuellen Überblick von *M. Jachmann*, Gewerbesteuer (Fn. 301).

304 Für diese Alternative haben sich der Verfassungsgeber (44. ÄndG v. 20. 10. 1997, BGBl. I S. 2470) und der Gesetzgeber (Art. 4; 10; 11 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 1997, BGBl. I S. 2590) zum Ausgleich für die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer entschieden. Ab 1. 1. 1998 sind die Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen beteiligt (Art. 106 Abs. 3 Satz 1, Abs. 5a GG), und zwar nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Finanzausgleichsgesetz in Höhe von 2,2 Prozent.

305 *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der BRD, Heft 31 der BMF-Schriftenreihe, Bonn 1984; *Sachverständigenrat*,

Als Maßstab für kommunale Steuern werden nicht nur das Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern daneben oder gar alternativ das *Äquivalenzprinzip* herangezogen[308]. Nach herrschender steuerjuristischer Auffassung kann jedoch das *Leistungsfähigkeitsprinzip* äquivalenztheoretisch im kommunalsteuerlichen Bereich nicht verdrängt werden[309], so daß die Alternative der Wertschöpfungsteuer auszuscheiden ist, weil sie an leistungsfähigkeitsmindernden Aufwand anknüpft[310]. Unter *Leistungsfähigkeitsaspekt* gibt es grundsätzlich zwei Wege:

aa) Die First-best-Lösung wäre der *gänzliche Verzicht auf die Gewerbesteuer;* dafür könnte nach dem Vorbild von 1997[311] die *Teilhabe der Kommunen am Aufkommen der Gemeinschaftsteuern (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG) nochmals erweitert werden,* und zwar auf die Teilhabe am *Körperschaftsteueraufkommen.* Damit würden die Gemeinden am Aufkommen aller Gemeinschaftsteuern und demzufolge umfassend an Wertschöpfungsfaktoren partizipieren. Davon ausgehend könnten die verfassungsrechtlichen Anforderungen an das *Recht kommunaler Selbstverwaltung* (Art. 28 Abs. 2 GG) durchaus erfüllt und in ein ausgewogenes Verhältnis zueinander gesetzt werden: Zum einen kann ein *Verteilungssystem,* das auf Größen des *örtlichen Steueraufkommens* basiert,

BT-Drucks. 9/2027, Tz. 79 f.; BT-Drucks. 10/2541, Tz. 470; BT-Drucks. 11/3478, Tz. 275 f., Tz. 429 ff.; *Deutscher Städtetag*, in: Deutscher Städtetag, 1986, 776; *Kronberger Kreis*, Steuerreform (Fn. 107), S. 33.

306 Siehe *J. Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform (Fn. 37), S. 53 ff.

307 Zu den verschiedenen Varianten *M. Jachmann*, Gewerbesteuer (Fn. 301), S. 1440 ff., und zu weiteren Reformvorschlägen *H. Montag*, in: Tipke/Lang (Fn. 303).

308 So ist die Wertschöpfungsteuer äuquivalenztheoretisch begründet. Siehe *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern (Fn. 304), S. 32 ff. Zur Relevanz des Äquivalenzprinzips insb. *H. Zitzelsberger*, Grundlegen der Gewerbesteuer, Eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, Köln 1990, S. 146; *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 33), S. 823 ff.

309 *M. Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem (Fn. 31), S. 42 f.; *dies*. Gewerbesteuer (Fn. 301), S. 1433 ff.; *J. Lang*, Unternehmensbesteuerung (Fn. 180), S. 124 f.; *Schemmel/Krahwinkel*, Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer, Darstellung, Kritik, Vorschläge, Heft 57 des vom Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler hrsg. Schriftenreihe, Wiesbaden 1984, S. 22 f.; *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 307); *R. Wendt*, Zur Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1987, 1257.

310 *Schemmel/Krahwinkel*, Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer (Fn. 309), S. 79 f.; *J. Lang*, Unternehmensbesteuerung (Fn. 180), S. 125; *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 33), S. 839 ff.

311 Siehe Fn. 304 (Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform).

Anreize zur Ansiedlung von Einwohnern und Unternehmen schaffen[312]. Zum anderen ist die von örtlichen Infrastrukturen abhängige *unterschiedliche Finanzkraft der Kommunen* ohnehin in einem staatsinternen Verteilungssystem auszugleichen, um den Kommunen die Finanzausstattung zu gewährleisten, die sie für die eigenverantwortliche Erfüllung ihrer Pflichtaufgaben und Wahrnehmung freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben benötigen[313].

Kommunale Annexsteuern stören grundsätzlich das System der Besteuerung von Einkommen. Das gilt besonders für die bisher von der Unternehmensteuerreform verschonte Gewerbesteuer, die zunächst die internationale Wettbewerbsfähigkeit des körperschaftsteuerlichen Niedrigsteuersystems vereitelt[314]. Zudem sorgt die kommunale Annexsteuer schon infolge des Hebesatzes für ungleiche Steuerbelastung der Einkommen. Ihre ungleiche Belastungsrelevanz verursacht zahlreiche Rechtsanwendungsprobleme[315]. Schließlich bereitet die Verwaltung von Grundlagen- und Folgebescheiden für kommunale Annexsteuern im Bereich von *Globalsteuern* einen schwerlich zu rechtfertigenden Aufwand.

bb) Indessen erlaubt das geltende Finanzverfassungsrecht die First-best-Lösung nicht. Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbsatz GG spricht den Gemeinden eine mit *Hebesatzrecht* ausgestattete *wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle* zu[316], so daß eine bloße Beteiligung der Gemeinden am örtlichen Aufkommen der Gemeinschaftsteuern nicht ausreicht[317]. Im übrigen müßte diese Beteiligung *gemeindegebietlich präzisiert*[318] und wohl auch der *kommunale Finanzaus-*

312 Hierzu müßte allerdings das örtliche (Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG: *von den Finanzämtern in ihrem Gebiet vereinnahmten*) Aufkommen aus Einkommensteuer (Inhabersteuer), Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer anteilig den Gemeinden zugewiesen werden, in deren Gebiet das Steueraufkommen entstanden ist.

313 Nach Art. 106 Abs. 7 Satz 2 GG haben die *Länder* die Gesetzgebungskompetenz für den kommunalen Finanzausgleich. Zu den *Prinzipien des Finanzausgleichs* insb. BVerfG v. 11. 11. 1999, BVerfGE 101, 158, die Referate von *F. Kirchhof* und *P. Selmer*, Grundsätze der Finanzverfassung des vereinten Deutschlands, VVDStRL 52 (1993), S. 10, S. 42 ff., S. 71, S. 88 ff., sowie 61. Deutscher Juristentag: Empfehlen sich Maßnahmen, um in der Finanzverfassung Aufgaben- und Ausgabenverantwortung von Bund, Ländern und Gemeinden stärker zusammenzuführen?, München 1996 (Gutachten: *F. Kirchhof*).

314 Siehe oben Fn. 148: Der thesaurierte Gewinn der Kapitalgesellschaft ist mit 39,28 Prozent KSt/GewSt/SolZ belastet.

315 So würde sich z. B. mit dem Fortfall der Gewerbesteuer das Steuerrecht der verdeckten Gewinnausschüttung erledigen. Siehe oben III.4.b)dd), (3).

316 Diesbezüglich wurde Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG im Zuge der „Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“ durch das 44. ÄndG v. 20. 10. 1997 (Fn. 304) ergänzt.

317 So zutr. *M. Jachmann*, Gewerbesteuer (Fn. 301), S. 1440.

318 Siehe Fn. 312.

gleich finanzverfassungsrechtlich genauer und bundeseinheitlich geregelt werden, um die Finanzautonomie der Gemeinden optimal zu gewährleisten. Wenn eine solche Reform der Finanzverfassung[319] nicht geleistet wird, bleibt nur die Alternative kommunaler Annexsteuern mit Hebesatz übrig. Die von *Monika Jachmann*[320] empfohlene *globale Ertragsteuer* würde dem Postulat einer gleichmäßigen Austeilung der kommunalen Steuerlasten am besten entsprechen. Allerdings dürfte die globale, auch die Einkünfte aus *nichtselbständiger Arbeit* erfassende Ertragsteuer kaum lösbare administrative Probleme bereiten. So dürfte es kaum möglich sein, eine hebesatzabhängige Zuschlagsteuer in das Lohnsteuerverfahren zu integrieren.

Demgegenüber erreicht zwar das von mir ausgearbeitete, enger geschnittene Modell einer *globalen Unternehmensteuer*[321] nicht die Gleichheitsqualität der von *Monika Jachmann* präferierten Ertragsteuer. Sie steht dieser jedoch ziemlich nahe, indem sie im Prinzip als Annexsteuer zur Körperschaft- und Inhabersteuer alle *investierten* Einkommen, also auch die der Arbeitnehmer erfaßt. Darüber hinaus sind im Unterschied zu den körperschaft-/inhabersteuerlichen Bemessungsgrundlagen die *Auszahlungen* (Entnahmen, Leistungsvergütungen) an die Inhaber bzw. Anteilseigner in die Bemessungsgrundlage der kommunalen Unternehmensteuer einzubeziehen, damit das Einkommen aus dem Unternehmen kommunalsteuerlich vollständig erfaßt ist und zugleich das oben[322] dargelegte Ziel *rechtsformneutraler* Gleichbehandlung von Auszahlungen erreicht werden kann[323]. Zudem ermöglicht die dadurch gewonnene *„comprehensive tax base"* einen *Steuersatz* bzw. *Hebesatz* in Höhe von etwa *sieben Prozent,* so daß die *Steuerbelastung der Unternehmensgewinne in der Nähe*

319 Zur Reformbedürftigkeit der Finanzverfassung und des Finanzausgleichs siehe BVerfG v. 11. 11. 1999 (Fn. 313) sowie das in Fn. 313 zit. Schrifttum. Das in Fn. 304 zit. Vorbild von 1997 zeigt, daß eine Unternehmenssteuerreform durchaus mit einer Reform der Finanzverfassung einhergehen kann.

320 Gewerbesteuer (Fn. 301), S. 1440 ff.

321 *J. Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform (Fn. 37), S. 53 ff.

322 Siehe oben S. 112.

323 Siehe *J. Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform (Fn. 37), S. 60/61, zur *Bemessungsgrundlage* der kommunalen Unternehmensteuer: Unternehmensgewinn einschließlich *Auszahlungen* an Inhaber/Anteilseigner (zur rechtsformneutralen Ausgestaltung des Auszahlungsbegriffs siehe S. 70 ff.), vermindert um die in anderen Gemeinden versteuerten Gewinnanteile, Verlustabzug und Existenzminimum-Pauschbetrag bei Auszahlungen an natürliche Personen. Infolge der Gleichstellung der Kapitalgesellschaften mit den Personenunternehmen kann der rechtsformabhängige Freibetrag von 48 000 DM (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) entfallen. Durch die Einbeziehung von Auszahlungen wird die kommunalsteuerliche Belastung neutralisiert, so daß das Richterrecht der verdeckten Gewinnausschüttung vereinfacht werden kann. Dazu *J. Lang*, a. a. O., S. 71 ff.

von 15 Prozent angesiedelt werden könnte[324], was im Wettbewerb der Steuersysteme schon mittelfristig erforderlich werden dürfte.

VI. Resümee und Thesen

Betrachtet man nach alledem die Entwicklung der Besteuerung von Einkommen zu Beginn des 21. Jahrhunderts, so schälen sich *zwei Systeme* heraus, ein *Niedrigsteuersystem* für *investierte Markteinkommen,* mit dem die nationale Steuerrechtsordnung international wettbewerbsfähig gemacht wird, und ein *progressives Einkommensteuersystem,* mit dem der Sozialstaat nicht nur seine Gerechtigkeitsvorstellungen verwirklicht, sondern auch den Leviathan füttert. Der Gier des Leviathans entspricht es, das Niedrigsteuersystem möglichst eng begrenzt zu halten: Internationaler Trendsetter ist das *körperschaftsteuerliche* Niedrigsteuersystem, das weitere Niedrigbesteuerungen wie das Nordische Modell der sog. Dual Income Tax oder das niederländische Boxen-System nach sich zieht. Ausgegrenzt bleiben Arbeitseinkommen, die mittlerweile in den meisten Ländern sehr viel höher belastet werden als investierte Einkommen.

Die Phänomene des globalen Wettbewerbs der Staaten um Investitionen sind für den Juristen nicht disponibel. Das Wünschbare ist in das Machbare eingebunden, und Rechtsdogmatik sollte sich auch nicht dem Ziel widersetzen, den Wohlstand einer Nation zu pflegen. So entfalten die globalen ökonomischen Rahmenbedingungen einer Volkswirtschaft für die Normbildung eine „normative Kraft des Faktischen" (*Georg Jellinek*[325]), der sich der Rechtsdogmatiker zu beugen hat. Freilich befindet sich nicht jeder Staat in der gleichen Wettbewerbslage. Eine wirtschaftliche Weltmacht wie die USA mag sich um Wettbewerbsfähigkeit seines Steuersystems nicht scheren. Aber jeder „tax planner" oder Leser des Buches „The Firm" von *John Grisham* weiß, daß Global Players nicht die Steuerlasten tragen, die das amerikanische Steuerrecht auf dem Papier angeordnet hat. Hingegen kommt es für Deutschland als Teil des Europäischen Binnenmarkts, in dem die Steuersysteme besonders intensivem Wettbewerb ausgesetzt sind, schon auf die (für ausländische Investoren nachlesbare) „Papierform" an.

Daher war der mit dem Steuersenkungsgesetz (Fn. 10) geleistete *Einstieg* in das körperschaftsteuerliche Niedrigsteuersystem seit langem überfällig, leidet in-

324 100 000,00 DM Gewinn – 6542,06 DM kommunale Unternehmensteuer (*7 Prozent*) = 93 457,94 DM Bemessungsgrundlage. Steuerbelastung: 9 345,79 DM KSt/Inhabersteuer (*10 Prozent*) + 6542,06 DM kUntSt = 15 887,85 DM (ca. *16 Prozent*). Der Solidaritätszuschlag sollte alsbald abgeschafft werden.

325 Allgemeine Staatslehre (1900), 3. Aufl. 1914 (Nachdruck Darmstadt), S. 337 ff.

dessen unter schweren *Geburtsfehlern:* Wegen der Dominanz der Personenunternehmen erreicht er nur 15 Prozent der Unternehmen und der Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent verstellt den Blick auf das Faktum einer 40-Prozent-Steuerbelastung (Fn. 148), die noch weit von dem Ziel einer Wettbewerbsfähigkeit des Niedrigsteuersystems entfernt ist. Die Steuerrechtswissenschaft wird sich darauf einzustellen haben, daß mittelfristig der seit 1993 halbierte Körperschaftsteuersatz (Fn. 150) noch einmal halbiert werden wird, um das deutsche Steuersystem wettbewerbsfähig zu halten. Die Perspektive einer wettbewerbsfähigen Steuerbelastung von Unternehmensgewinnen dürfte in der Nähe von 15 Prozent angesiedelt sein.

Die Spekulation darüber, ob sich die Politik der Senkung von Steuersätzen für (körperschaftsteuerpflichtige) investierte Einkommen fortsetzen wird oder nicht, entlastet die deutsche Steuerrechtswissenschaft nicht von der Verantwortung, nach Wegen zu suchen, wie die hierzulande und nicht ebenso anderswo (Fn. 15) geltenden Vorstellungen von *Steuergerechtigkeit* im Wettbewerb der Steuersysteme bewahrt werden können. Hierzu sind folgende Erkenntnisse gewonnen worden:

1. Dem Steuerrechtswissenschaftler stellt sich zuallererst die Aufgabe, das Postulat *gleichmäßiger Austeilung der Steuerlasten* nicht preiszugeben. Fundamentaler Maßstab für die gleichmäßige Besteuerung der Einkommen ist das *Leistungsfähigkeitsprinzip.* Es hat den Rang eines *obersten, rechtsgebietprägenden* Rechtsgrundsatzes, vergleichbar dem zivilrechtlichen Grundsatz der Privatautonomie. Daher gewinnt das Leistungsfähigkeitsprinzip seine juristische Operationalität erst im Verein mit anderen, konkretisierenden, zum Teil das Leistungsfähigkeitsprinzip auch einschränkenden Prinzipien. Diese *prinzipienpluralistische* Bildung eines inneren Systems der Besteuerung von Einkommen wird von Gegnern des Leistungsfähigkeitsprinzips häufig verkannt. Kein Zivilrechtler würde auf die Idee kommen, die Privatautonomie als systemtragendes Prinzip des Zivilrechts bestreiten zu wollen, weil der Schutz des Schwächeren den Grundsatz der Privatautonomie einschränkt.

2. *Zuordnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit* sind *natürliche* und *juristische Personen* als *Grundrechtsträger*. Für die Anwendung des Gleichheitssatzes sind zwei Ebenen zu unterscheiden: Auf der Ebene von *Unternehmen* können die rechtlich verselbständigten Unternehmen die Gleichbehandlung der Unternehmen nach dem *Maßstab der objektiven Leistungsfähigkeit* (d. i. der erwirtschaftete Gewinn) verlangen. Hier entfaltet das *Prinzip rechtsformneutraler Besteuerung* seine Wirkkraft. Auf der Ebene von *natürlichen Personen* setzt die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten grundsätzlich ein *synthetisches Einkommensteuersystem* voraus. Bei der Gleichbehandlung von Einkunftsarten können unternehmenssteuerliche Belastungen (insb. die Gewerbe- und Körperschaftsteuerbelastung) nicht ausgeblendet werden. Es muß viel-

mehr grundsätzlich auf die *Gesamtbelastung* der einzelnen Einkunftsarten abgestellt werden.

3. Zunächst wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das *subjektbezogene Universalitätsprinzip* (*alle Einkommensbezieher* sind zu besteuern) und durch das *objektbezogene Totalitätsprinzip* (*alle Einkommen* sind zu besteuern) konkretisiert. Das Totalitätsprinzip wird auf das erwirtschaftete, das sog. *Markteinkommen* bezogen. Der Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer sichert die universelle und totale Besteuerung von Einkommen, auch soweit diese von natürlichen Personen nicht bezogen werden. Jedoch entwickeln sich die Körperschaftsteuersysteme international zu *Niedrigsteuersystemen* für investierte Einkommen mit der Folge einer *partiell nachgelagerten* Besteuerung von Einkommen.

4. Das *Periodizitätsprinzip* ist ein *technisch-budgetäres* Prinzip, das den in einer staatlichen Haushaltsperiode gegebenen Finanzbedarf zu sichern hat. Es schränkt das Leistungsfähigkeitsprinzip insofern ein, als die steuerliche Leistungsfähigkeit idealiter nach der *Lebenszeit* bemessen werden müßte. Daher sind die Vorschriften des *Verlustvor- und rücktrags* nicht als Steuervergünstigungen, sondern als *Fiskalzwecknormen* zu bewerten, die das Nettoprinzip verwirklichen und die Verzerrung des Leistungsfähigkeitsindikators durch den Steuerabschnitt beseitigen. Die lebenszeitliche Konzeption des Leistungsfähigkeitsprinzips führt zur Forderung einer *überperiodischen Gleichbehandlung* der Einkommen in zweierlei Hinsicht: Erstens sind Personen, deren Lebenseinkommen auf *verschieden lange Zeiträume* verteilt ist, unter dem progressiven Tarif gleichzustellen, und zweitens ist dem *überperiodischen Anstieg der Steuerlast* entgegenzuwirken.

5. Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen sind *international immer stärker eingebunden*. Die traditionellen Prinzipien des *Internationalen Steuerrechts* werden durch die *europarechtlichen Diskriminierungsverbote* ergänzt; diese prägen infolge der strengen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zunehmend das nationale Recht der Besteuerung von Einkommen. Im „Wettbewerb der Steuersysteme" haben sich die nationalen Steuerrechtsordnungen international anzupassen (*Prinzip der internationalen Anpassungsfähigkeit*). Diese Notwendigkeit der Anpassung fordert die Steuerrechtswissenschaft dazu heraus, das *innere System des Steuerrechts* zu verteidigen. Die nationale Steuerrechtsordnung muß so geleistet werden, wie sie den Vorstellungen eines prinzipientreuen Rechts am besten entspricht.

6. Der Wettbewerb der Steuersysteme macht auf das *Chaos der Investitionsbesteuerung* aufmerksam, das an Investitionen völlig unterschiedliche Steuerfolgen knüpft und Elemente *„konsumorientierter"* Besteuerung ungeordnet verwirklicht. Diese Ausgangslage birgt die Chance, die *Investitionsbesteuerung im Wettbewerb der Steuersysteme strukturell* zu verbessern, wozu die in

Deutschland steuerjuristisch noch nicht ernsthaft diskutierten Methoden einer „konsumorientierten" Besteuerung von Einkommen dienen können.

7. Die „konsumorientierten" Methoden verwirklichen insofern das *Leistungsfähigkeitsprinzip,* als sie nicht nur für eine *überperiodisch gleichmäßige (intertemporal neutrale), inflations- und konsumneutrale Besteuerung* von Einkommen sorgen; mit ihnen läßt sich auch das Ziel vollständiger Bemessungsgrundlagen *(„Comprehensive Income Tax")* effizienter erreichen als mit den Methoden der traditionellen (im 19. Jahrhundert ausgedachten) Einkommensteuer. Die traditionellen Methoden leiden unter einem starken *überperiodischen Anstieg der Steuerlast.* Danach wächst die *finale Steuerlast* eines vierzigjährigen Sparguthabens von 30 Prozent auf 64,72 Prozent, im Falle progressiver Besteuerung eines vierzigjährigen Unternehmenserfolgs nach Veräußerung des Unternehmens auf sogar *91,6 (!) Prozent* (Fn. 120). Derartige Steuerbelastungen akzeptiert der Steuerzahler nicht; er wird zum Steuerwiderstand und zur Steuerflucht angeregt. Demgegenüber besteht die Intelligenz „konsumorientierter" Methoden darin, investierte Einkommen während der Investitionsphase mit Niedrig- oder gar Nullbesteuerung einzufangen, um sie dann vollständig (einschließlich der Erträge aus den investierten Einkommen) einer abschließenden Progressivbesteuerung zuzuführen.

8. Die Besteuerung von Einkommen hat *hybriden Charakter*; sie ist sowohl *kapital-* als auch *konsum*orientiert. Der Rechtsgedanke der *Konsumleistungsfähigkeit* führt auf den historischen Ursprung der progressiven Einkommensteuer im 18. Jahrhundert zurück. Aber auch die modernen Lehren vom indisponiblen Einkommen, vom privaten Nettoprinzip und vom Prinzip familiärer Einkommensverteilung basieren auf Vorstellungen der Konsumleistungsfähigkeit, so daß letztlich nur die Neuordnung des Steuerobjekts *„Markteinkommen"* zur Diskussion steht; dort ist das Chaos der Investitionsbesteuerung zu bereinigen.

9. Während die „konsumorientierte" Methode der *Zinsbereinigung* international nur relativ wenig Zustimmung in der Gesetzgebungspraxis findet, entfaltet sich die Methode der *Sparbereinigung* als ein immer durchsetzungskräftigeres Prinzip *nachgelagerter Besteuerung*, entweder in Gestalt einer *voll nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften* oder in Gestalt einer *partiell nachgelagerten Besteuerung von Unternehmensgewinnen* durch ein *körperschaftsteuerliches Niedrigsteuersystem* mit abschließend progressiver Besteuerung der Einkünfte aus dem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen. Die reale Entwicklung der Steuerrechtsordnungen legt „mittlere" Lösungen nahe, in denen die traditionelle Besteuerung von Markteinkommen sachgerecht mit Institutionen überperiodischer Steuergerechtigkeit kombiniert wird.

10. Das ab 2001 geltende *Körperschaftsteuersystem* ist nicht nur durch einen *niedrigen Körperschaftsteuersatz,* sondern auch durch die Steuerfreistellung

von Bezügen aus körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen und Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen *(Schachtel-/Veräußerungsprivileg)* geprägt. Dieses Körperschaftsteuersystem wird durch den Grundsatz der *Einmalbesteuerung* und ein *Quellenprinzip* getragen, das zu Lasten des *Nettoprinzips* die internationale Anpassungs- und Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmensbesteuerung optimiert und selbst die Niedrig- oder gar Nichtbesteuerung von Tochterunternehmen in ausländischen Quellenstaaten respektiert, dafür aber *Beteiligungsaufwand* vom Steuerabzug ausschließt.

11. Beim progressiv besteuerten Anteilseigner wird die körperschaftsteuerliche Vorbelastung durch den Ansatz nur der halben Einkünfte (*Halbeinkünfteverfahren* nach den § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) *nicht sachgerecht* berücksichtigt; sachgerecht wäre ein Verfahren der *Teilanrechnung*. Soweit das „shareholder relief" Doppelbelastungen des Einkommens in Kauf nimmt, läßt sich dies nach dem *Trennungsprinzip* allenfalls bei *Publikumsunternehmen* rechtfertigen. Das für *Personenunternehmen* (einschließlich „Einmann-GmbH") sachgerechte *Transparenzprinzip* fordert die vollständige Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung. Da die Körperschaftsteuersubjekte nicht folgerichtig nach dem Trennungsprinzip abgegrenzt sind, wirken besonders die „klassischen" Körperschaftsteuersysteme weder rechtsformneutral noch leistungsfähigkeitskonform.

12. Die gleichheits- und auch freiheitsrechtlichen Vorgaben des deutschen Verfassungsrechts sowie der hohe Anteil der Personenunternehmen in Deutschland verbieten die Beschränkung des Niedrigsteuersystems auf körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen, zumal das Niedrigsteuersystem der *überperiodischen Gleichbehandlung von Einkommen* dient. Die *Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer verletzt den Gleichheitssatz,* weil nicht alle Unternehmen zu dem Niedrigsteuersystem Zugang haben. Die *pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG diskriminiert gleichheitswidrig* die Kapitalgesellschaft. Eine *Saldierung* von Vorteils- mit Nachteilsnormen ist verfassungsrechtlich nicht zulässig. Schließlich ist auch die verschiedene *Besteuerung von Veräußerungsgewinnen* als *gleichheitswidrig* anzusehen.

13. Die *rechtsformneutral-gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit* kann weder durch die *Option für die Körperschaftsteuer* noch durch die *einkommensteuerrechtliche Sondertarifierung* erreicht werden. Demgegenüber genügt das Modell einer *Inhabersteuer*, die besonders auch den Bereich der *privaten Vermögensverwaltung* erfaßt, den strengen Anforderungen des deutschen Verfassungsrechts. Die Inhabersteuer hat die Funktion einer *globalen Investitionseinkommensteuer* für alle Steuerzahler, nicht nur für Personenunternehmer, sondern auch für Arbeitnehmer.

14. *Steuerbilanzprinzipien* sollen die objektive Leistungsfähigkeit von Unternehmen möglichst zutreffend erfassen. Die Verabschiedung des *Maßgeblichkeitsgrundsatzes* erzeugt ein *Prinzipiendefizit,* das nicht durch einen monistischen Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip mit der Forderung, der „volle Gewinn" müsse erfaßt werden, ausgeglichen werden kann. Vielmehr benötigt auch das Steuerbilanzrecht ein *Vorsichtsprinzip,* das an dem *Verbot der Übermaßbesteuerung* auszurichten ist.

15. Die abschließend *progressive* Besteuerung aller Einkommen *einschließlich der investierten Einkommen* ist für das deutsche Verständnis von Gleichheit wesentlich. Der Vereinheitlichung der Investitionsbesteuerung führt die Einkommensteuer zum *synthetischen* System zurück und ermöglicht zudem eine durchgreifende *Vereinfachung des Einkommensteuerrechts*. Die Gesamtheit der Markteinkommen einschließlich der Veräußerungseinkünfte und Abrechnung stiller Reserven am Lebensende kann im *Kirchhof*schen Katalog von *zwei Einkunftsarten* erfaßt werden.

16. Schließlich ist das *zu versteuernde Einkommen* nach dem *privaten Nettoprinzip* und dem *Prinzip familiärer Einkommensverteilung* zu determinieren. Das Realsplitting für die gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft führt unter der Herrschaft des Art. 6 Abs. 1 GG (*Benachteiligungsverbot* und *Schutzabstandsgebot!*) zum *Familien-Realsplitting.* Der Ansatz des Spitzensatzes am oberen Rand der Durchschnittseinkommen ab dem Veranlagungszeitraum *2005* verleiht der Progression den Charakter eines *Übergangstarifs für Durchschnittsverdiener*. Das Ehegattensplitting berücksichtigt nurmehr die *gesetzlich zwangsläufige Unterhaltsgemeinschaft* in einer Ehe mit *durchschnittlichem Einkommen*.

17. *Annexsteuern* sind einer einheitlichen systematischen Qualifikation nicht zugänglich. Der *Solidaritätszuschlag* stört die Transparenz der Steuerbelastung. Letztlich sind alle Steuern „Solidar"abgaben. Die *Kirchensteuer* ist ein staatskirchenrechtlich gerechtfertigtes Instrument der Finanzierung von Religionsgemeinschaften. Die *Gewerbesteuer* ist weder nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch nach dem Äquivalenzprinzip zu rechtfertigen und verletzt daher den Gleichheitssatz. Sie sollte durch eine *kommunale Unternehmensteuer* ersetzt werden.

Diskussion*

zu den Referaten von Prof. Dr. *Paul Kirchhof*, Prof. Dr. *Joachim Wieland* und Prof. Dr. *Joachim Lang*

Leitung
Präsidentin des BFH Dr. *Iris Ebling*

Prof. Dr. Tipke:

Herr Kollege *Wieland*, aufgrund Ihres Referats habe ich – ich sage das ohne jede Wertung – den Eindruck gewonnen, Sie würden sehr gut in den 1. Senat des Bundesverfassungsgerichts hineinpassen, ohne daß es dabei zu Kampfabstimmungen oder zu Sondervoten kommen müßte.

Sie sagen, nach richtigem verfassungsrechtlichen Verständnis müsse man Eigentum verstehen als einzelne, separate Wirtschaftsgüter und nicht als Gesamtvermögen. Die kontroversen Meinungen dazu habe ich auch schon x-mal gelesen und habe mich dann gefragt, wie kommt es zu der Meinung, Eigentum bestehe nur aus einzelnen, separaten Wirtschaftsgütern –, dagegen sei nicht das Gesamtvermögen gemeint, obwohl Gesamtvermögen doch auch aus einzelnen Wirtschaftsgütern besteht? Ein Jurist fragt sich ja oft, wenn er auslegt, und es geht ja hier um Auslegung, was ist denn vernünftig? Meist haben wir es mit Begriffen zu tun, die auslegungsfähig sind, und dann legt man sie so aus, daß etwas Vernünftiges herauskommt oder etwas, was man mindestens dafür hält. Es gibt aber noch etwas anderes: Daß man sich nämlich als Beamter oder als Richter oder als Steuerberater eingestehen muß: Ich bin kein hinreichend informierter Jurist. Herr *Lang* hat vom informierten Juristen gesprochen. Ich würde für mich nicht in Anspruch nehmen, daß ich überall informiert sei. So wird sich wohl auch mancher Richter – auch des Bundesverfassungsgerichts – sagen: Ich bin eigentlich nicht hinreichend informiert oder kompetent, ich kann die Folgen meiner Entscheidung nicht übersehen, ich kann sie auch nicht verantworten. Deswegen interpretiere ich den Artikel so, daß der Steuerpflichtige unterliegt und der Fiskus sein Recht bekommt, daraus kann nichts Böses für das Gemeinwohl entstehen. Ob das zu Art. 14 GG auch so gewesen ist, weiß ich nicht. Ich stelle mir nur vor, daß es doch bei der Mehrheit der Verfassungsrichter auch so ist, daß sie nämlich nicht sagen können, sie verfügten über eine große steuerrechtliche Kompetenz. Auch für Verfassungsrichter wäre es vielleicht sehr glücklich, wenn Herr *Kirchhof* mit einem Steuergesetzbuch herauskäme, das jeder Laie verstehen kann. Das könnte ich mir vorstellen.

* Diskussionsbeiträge wiedergegeben von Frau cand. iur. Gudrun Blail, München.

Wenn ich Sie richtig verstehe, würde es diese Folgen haben: Nehmen wir einmal zunächst die Grundsteuer. Jemand hat nur ein Grundstück, daraus besteht sein Vermögen. Das ist unbestritten ein einzelnes Wirtschaftsgut, das wäre geschützt, auch gegen Besteuerung. Sobald er aber ein größeres Vermögen – bestehend aus verschiedenen Vermögensarten und Wirtschaftsgütern – hat, ist es nicht mehr geschützt, weil der Fiskus ja in jeden Teil des Gesamtvermögens hineinvollstrecken kann. Und nun ist da der Widerspruch, den ich sehe. Sie haben selbst gesagt, die Expropriation oder Konfiskation sei nicht zulässig, auch nicht durch Besteuerung. Warum eigentlich ist sie da nicht zulässig? Die Konfiskation müßte doch auch zulässig sein; denn sie ist ja auch ein Eingriff der Besteuerung in das gesamte Vermögen. Warum macht man aber plötzlich eine Ausnahme, wenn es um die Konfiskation geht, obwohl doch i. d. R. das Gesamtvermögen, bestehend aus mehreren oder vielen Wirtschaftsgütern, konfisziert wird.

Zur Klarstellung: Ich folge nicht dem 1. Senat, auch nicht seiner Begründung, sondern ich bin auf der Seite des 2. Senats, wenn auch nicht in den Details der Begründung.

Prof. Dr. Wieland:

Herr *Tipke*, ich stimme Ihnen im Ansatz selbstverständlich zu. Als Jurist überlegt man sich, wenn man auslegt, was vernünftig ist. Ich würde auch nicht sagen, daß es insoweit ewige Wahrheiten gibt. Nur muß man sich natürlich deutlich vor Augen führen – und darum habe ich Ihnen eingangs auch die drei Sätze von *Forsthoff* zitiert –, daß die Verfassungsordnung lange so verstanden worden ist – und zwar als ganz grundsätzliche Interpretationsmaxime –, daß man trennen muß zwischen der Gewährleistung des Eigentums auf der einen Seite und der Besteuerungshoheit auf der anderen Seite. Das hat meines Erachtens etwas Vernünftiges für sich. Der Staat kann seinen Bürgerinnen und Bürgern gewährleisten, daß sie über einzelne Eigentumsrechte verfügen. Die Entwicklung der Eigentumsgarantie ist im frühen 19. Jahrhundert ganz wesentlich aus dem Gedanken heraus geprägt worden, den Bürger davor zu schützen, daß der Staat etwa auf einzelne Grundstücke zugreift. Das war der eigentliche Anfang des Eigentumsschutzes. Der Staat soll, wenn er enteignen muß, eine Entschädigung gewähren. Dieser Gedanke, einzelne Eigentumsgegenstände können geschützt werden, sollen geschützt werden, ist gerade einer der Hauptzwecke des Staates, steht zumindest, ich sage es jetzt einmal ganz vorsichtig, in einem Spannungsverhältnis zu dem, was auch Herr *Kirchhof* immer ganz nachhaltig betont, was den Steuerstaat ausmacht. Vermögen, verstanden als Gesamtvermögen, kann der Staat dem Bürger nicht prinzipiell gewährleisten, er braucht die Möglichkeit des Zugriffs. Das ist es, was *Forsthoff* gesagt hat: „Der Rechtsstaat ist Sozialstaat nur als Steuerstaat." Er muß

auf das zugreifen können. Und das ist für mich der vernünftige Hintergrund meines Ansatzes: zu unterscheiden zwischen einzelnen Eigentumsgegenständen, die der Staat schützen kann, und dem Vermögen insgesamt, das der Staat als Steuerstaat nicht schützen kann.

Jetzt erwähnen Sie das Beispiel des einen Grundstücks und sagen, da falle es doch letztlich zusammen, da gebe es nur ein Eigentumsrecht und das sei mit dem Vermögen gleichgesetzt. Darauf erwidere ich – das muß jeder Jurist einräumen –, daß es irgendwo Übergänge gibt. Ich erkläre mir auch die Rechtsprechungsergänzung – ich habe das salvatorische Klausel genannt – letztlich so. Zunächst hat der 1. Senat gesagt, Vermögen sei überhaupt nicht geschützt. Dann ist womöglich so ein Beispiel erwähnt worden, und man hat erkannt, es kann Grenzen geben. Die habe ich mit dem Begriff Formenmißbrauch bezeichnet. Den kennen wir auch aus dem Steuerrecht. Es gibt irgendwo eine Mißbrauchsgrenze. Das ändert aber nichts an der grundsätzlich richtigen Anfangsunterscheidung. Und das ist für mich Anlaß zu sagen, ich halte an dem fest, was der 1. Senat macht: Eigentum wird geschützt, aber nicht das Vermögen. Und das ist für mich vernünftig. Daß das mancher anders sehen kann, würde ich ohne weiteres einräumen.

Prof. Dr. Tipke:

Wenn man 90 Prozent wegsteuert, ist das noch keine Konfiskation. Ist das zulässig?

Prof. Dr. Wieland:

Ich habe vorhin mit Herrn *Jochum* darüber gesprochen. Wenn Sie sich das Einkommensteuergesetz anschauen, wie es galt, als das Grundgesetz in Kraft getreten ist, betrug der Spitzensteuersatz 95 Prozent. Das zeigt nur, daß man zumindest einen weiten Weg gehen muß, wenn man sagen will, daß das, was 1949, als das Grundgesetz in Kraft trat, als ganz selbstverständlich akzeptiert worden ist – was dann in der Folge dazu geführt hat, daß Steuersätze immer weiter abgemildert worden sind – heute verfassungswidrig sei. Man kann das so vertreten. Ich würde das gar nicht bestreiten, daß man sagen kann, da finge doch bei 95 Prozent wohl die Konfiskation an. Nur kann ich das mit dem gleichen Verfassungstext nur deshalb, weil ich jetzt bessere Erkenntnisse habe, begründen? Und kann ich dann sogar noch einen Wert festsetzen, indem ich sage, bei 50 Prozent – ungefähr in deren Nähe – liegt die Grenze? Das ist für mich nicht mehr vernünftig, aber das mögen Sie sehen, wie Sie möchten. Ich habe versucht, eine Gegenposition zu dem aufzubauen, was Herr *Kirchhof* vertreten hat, weil ich denke, daß wir vielleicht auch die Diskussion bereichern, wenn man sieht, wo es zum Gegeneinander kommt.

Prof. Dr. J. Lang:

Ich möchte an das anknüpfen, was Herr Professor *Tipke* gesagt hat. Sie haben, Herr *Wieland*, in Ihrem Referat an die traditionelle Verfassungsrechtsprechung angeknüpft. Dazu habe ich zwei Fragen:

Erste Frage: Die traditionelle Dogmatik wird ja bereits in den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Verbot der Erdrosselung aufgegeben. Dort ist ja nicht vom konkreten Vermögensgegenstand die Rede, sondern von einer grundlegenden Beeinträchtigung der *Vermögensverhältnisse*.

Zweite Frage: Wie sieht der Grundrechtsschutz bei der aktuellen Ökosteuer aus? Ist hier nicht schon nach der traditionellen Theorie ein konkretes Wirtschaftsgut betroffen, wenn wir die Steuerbelastung des Benzins betrachten, und verletzt die Steuerbelastung des Benzins nicht das Verbot der Erdrosselungssteuer?

Prof. Dr. Kirchhof:

Ich möchte vier kurze Bemerkungen zu unserer Diskussionsgrundlage machen. Zunächst, Herr *Wieland*, wir teilen alle Ihren Optimismus, daß der Wähler jeweils klug entscheidet und damit die Mächtigen im Staat kontrolliert. Aber wir sind eine konstitutionelle Demokratie, das heißt, die Mehrheit unterwirft nicht die Minderheit, sondern die Minderheit hat in diesem System Grundrechte. Ich glaube, da sind wir uns einig. Sie hatten manchmal Formulierungen, die klangen etwas vorkonstitutionell.

Wir haben diesen Grundrechtsschutz, um ihn gegen die demokratisch legitimierte Staatsgewalt einzusetzen, und ich sehe keinen Gesichtspunkt, weswegen wir dort eine Ausnahme machen sollten, wo dieser Staat besonders mächtig ist, nämlich beim Finanz- und Steuerstaat.

Zweitens: Zum Schutz des Art. 14 GG, zum Schutz des Vermögens, erscheint mir die Kontrastierung zwischen der Rechtsprechung des 1. und 2. Senats überzeichnet. Ich darf Ihnen drei Beispiele nennen. Im 45. Band schützt der 1. Senat den Kaufpreisanspruch als Eigentum, also eine Forderung, die erworben worden ist, im Verhältnis Leistung und Gegenleistung. Im 70. Band schützt der 1. Senat die Fischereirechte, also das Recht, fischen zu dürfen im fließenden Wasser, als Eigentum. Im 89. Band schützt er die Mieterrechte, und im 71. Band den steuerlichen Erstattungsanspruch. Da hatte jemand zu viel gezahlt, und das Gezahlte erhält er zurück aufgrund des Art. 14 GG. Wenn er sich jetzt von Anfang an wehrt, zuviel zahlen zu müssen, sollte das möglicherweise vom Eigentumsschutz ausgenommen sein? Wir stehen tatsächlich in einer gemeinsamen Dogmatik, trotz der Verästelung im Zielbereich. Bei der Olympiade würde man sagen, wir laufen 99 Meter miteinander, und schauen uns nicht mehr um auf die Vergangenheit, ob Eigentum das zivilrechtliche

Sacheigentum ist, da sind wir nun wirklich 30 Jahre darüber hinaus. Bei 99 Metern allerdings geht es auseinander.

Dritter Punkt, da kann ich mich kurz fassen, im Anschluß an das, was Herr *Tipke* und Herr *Lang* gesagt haben. Seit dem zweiten Band sagt das Verfassungsgericht, aus Art. 14 GG ergibt sich das Verbot der erdrosselnden Besteuerung und einer Besteuerung, die die Einkommens- und Vermögensverhältnisse grundlegend verändert. Das heißt, Art. 14 GG ist einschlägig. Art. 14 GG setzt eine Obergrenze, verbietet grundlegende Veränderungen der Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Der 2. Senat hat sich daran gemacht, diese Formel von der grundlegenden Veränderung zu quantifizieren in der Erkenntnis, daß im Steuerrecht nur Recht in Zahlen greift.

Wer sagt, es müsse die Obergrenze der Angemessenheit beachtet werden, findet allgemeine Zustimmung, aber es folgt nichts daraus, weil diese Aussage zu unbestimmt ist. Wer hingegen sagt, die Obergrenze der Angemessenheit verlaufe in der Nähe der hälftigen Teilung, veranlaßt eine wichtige und interessante Diskussion, in der jeder bekennen muß, ob der Erwerb, der aus Kapitalvermögen erzielt worden ist, der Ertrag, noch privatnütziges Eigentum ist, wenn der Staat mehr als die Hälfte wegnimmt. Darüber müssen wir ernsthaft reden. In dieser Grundsatzperspektive geht mein hochgeschätzter Kollege Herr *Böckenförde* uneingeschränkt mit. Er geht nicht mit in der Frage, ob die Vermögensteuer eine Soll-Ertragsteuer ist, und er geht nicht mit in der Frage, ob wir so quantifizieren dürfen. Im übrigen ist die Vermögensteuerentscheidung einstimmig ergangen, da gibt es ein Sondervotum, aber in der Sache ist sie einstimmig ergangen, weil es dort um die Gleichheitsfrage ging. Auch hier muß man die prominenten Namen dort einsetzen, wo sie hingehören.

Vierte und letzte Bemerkung. Herr *Wieland*, wir kommen mit dem Thema Formenmißbrauch nicht zurecht. Entscheidend ist nicht, ob der Staat im Beispiel von Herrn *Tipkes* grundsteuerbelastetem Grundstück, den Bürger Quadratmeter für Quadratmeter jedes Jahr entschädigungslos enteignet oder ob er 3,5% Steuern fordert. Wenn der Steuerschuldner kein anderes Geld, kein anderes Vermögen hat, muß er Quadratmeter für Quadratmeter verkaufen. Das aber ist eigentlich nicht unser Thema. Unsere Frage lautet: Darf der Steuerpflichtige in dieser Intensität belastet werden, gleich in welcher Form? Denn der Grundrechtsschutz ist nicht formengebunden, nur der staatliche Eingriff ist formengebunden. Der Grundrechtsschutz wendet sich, auch da sind wir inzwischen weit gediehen, auch gegen den faktischen Eingriff. Ich hoffe, da haben wir keine große Diskrepanz. Nur waren manche Ihrer Formulierungen vielleicht ein bißchen akzentuiert und auch in der Berufung auf große Autoritäten rhetorisch geschickt, aber vielleicht nicht inhaltlich zielführend: Deswegen wollte ich doch noch ein-

mal fragen, ob dieses eine gemeinsame Grundlage ist, auf der wir möglicherweise die Frage der Lenkung, möglicherweise die Frage der juristischen Person, möglicherweise die Tauglichkeit eines im Binnensystem der Verfassung disziplinierten Steuerrechts gegenüber Europa, gegenüber der globalen Welt beantworten können, möglicherweise auch das Prinzip der Rechtsformneutralität verfassungsjuristisch unterfangen können. Ich meine, daß dies mehr unser Thema ist, als die Frage der alten Schlachten, die wir in Innsbruck 1980 geschlagen haben.

Prof. Dr. Seer:

Herr Professor *Kirchhof*, Sie haben im Grunde das meiste schon gesagt, so daß ich mich sehr kurz fassen kann. Meines Erachtens ist es so, daß gerade dann, wenn eine Steuerbelastung an ein Markteinkommen anknüpft, es natürlich in die Wirtschaftsfreiheit, in die Berufsfreiheit und Eigentümerfreiheit, je nachdem, in welchem Aggregatzustand sich nun das Einkommen befindet, eingreift. Das sind beides Ausprägungen einer meines Erachtens umfassend zu sehenden Wirtschaftsfreiheit. Und wenn man sich darauf einigen kann, dann hat man aber nicht gesagt, daß damit der demokratisch legitimierte Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum hat. Natürlich hat er seinen Gestaltungsspielraum, das zeigt sich ja gerade daran, daß die Berufsfreiheit unter einem Gesetzesvorbehalt steht, und daß beim Eigentum, wie Sie richtig gesagt haben, Herr Kollege *Wieland*, eben der Inhalt und die Schranken durch den Gesetzgeber bestimmt werden. Und dann muß meines Erachtens auf der nächsten Ebene, und das ist Rechtsdogmatik und nicht Rechtspolitik, abgewogen werden. Verhältnismäßigkeitsprinzip und Übermaßverbot müssen beachtet werden. Und dann kommen wir auf dieser nächsten Ebene endlich zu der spannenden Frage, wo denn nun die Grenze des noch Gestaltbaren liegt und wann nun hier das Übermaß beginnt? Wann hat der Gesetzgeber die Freiheitsgrundrechte verletzt? Und da kann man natürlich darüber streiten, das sehe ich auch so, ob sie nun in der Nähe einer hälftigen Teilung liegen muß oder vielleicht mit einem Sicherheitsabstand nach oben oder unten davon liegen kann. Nur meine ich, wenn man die Grundwertung aus freiheitsgrundrechtlicher Sicht sieht, daß jeder erst einmal die für eine private Lebensführung eigene Leistung erbringt, an der dann der Staat teilhat im Sinne eines Steuerstaates. Das ist dann der Ansatz zu sagen, es lasse sich gut hören, daß es dann aber grundsätzlich zumindest nicht über die hälftige Teilung hinweggehen soll. Und dann meine ich, müßte man fragen, in welchen Lagen diese hälftige Teilung überschritten werden kann. Ich habe dafür in meinem Vortrag letztes Jahr das Subsidiaritätsprinzip versucht zu entfalten, um diese 50%-Grenze darzulegen. Davon haben Sie gar nicht gesprochen, Herr *Wieland*, Sie haben diese Idee insoweit

auch gar nicht aufgenommen und sich damit auseinandergesetzt, was ich leider etwas schade finde. Dann muß man meines Erachtens an der nächsten Stelle doch fragen, wann kann die 50%-Grenze, wenn man sie akzeptieren wollte, überschritten werden. Und auch da, würde ich sagen, ist der Gesetzgeber nicht durch eine Betongrenze eingeschränkt in seinem Gestaltungsspielraum. Selbstverständlich, wenn besondere Gründe vorliegen. – Sie haben die Nachkriegszeit gerade eben bemüht –, natürlich nach solch einem – sage ich einmal – Totalruin kann es natürlich sein, daß der Finanzbedarf des Staates als Sonderbedarf einen ganz erheblichen Eingriff in die Freiheitsgrundrechte des jeweiligen Bürgers rechtfertigt. Nur je höher der staatliche Eingriff bezogen auf eine Gesamtsteuerbelastung ist, um so stärker wird auch wiederum die Anforderung an die Rechtfertigung. Und so meine ich, kann man in der Einkommensbesteuerung eben neben dem Gleichheitssatz auch die Freiheitsgrundrechte in einem meines Erachtens durchaus sinnvollen Gebilde aktivieren.

Herr Professor *Tipke*, ich habe die zweite Auflage Ihrer Steuerrechtsordnung natürlich mit Interesse in diesen Abschnitten schon gelesen. Was mich etwas gewundert hat, daß Sie den Gleichheitssatz aktivieren wollen, judical activism, und bei den Freiheitsgrundrechten, obwohl Sie nun den Eingriff in den Schutzbereich anerkennen, sagen wollen, da sei der Gestaltungsspielraum größer, da haben wir ein judical restrain. Das leuchtet mir ad hoc nicht ein. Ich sehe das Problem der 50%-Grenze in der Tat als Wertungsproblem. Nur daß jetzt der Gleichheitssatz in einer strengeren Dichte angewandt werden soll als eben die Freiheitsgrundrechte, das erschließt sich mir ad hoc noch nicht.

Prof. Dr. Wieland:

Zunächst bin ich natürlich froh, wenn Herr *Kirchhof* den Eindruck hat, daß wir 99 Meter gemeinsam gelaufen sind. Olympisch gesprochen würde ich dann noch die Silbermedaille erhalten, damit wäre ich hier in Heidelberg schon ganz glücklich. Das würde dann vielleicht auch die Zweifel an meiner Verfassungstreue wett machen, die mich natürlich sehr nachdenklich stimmen, da ich Beamter bin.

Vielleicht darf ich einfach noch einmal meinen wesentlichen Punkt betonen, damit mein Image als Verfassungsrechtler nicht zu sehr leidet. Ich bin selbstverständlich der Auffassung, daß die Verfassung beachtet werden muß. Wenn ich aber aus Grundrechten etwas ableite, muß ich, nach meinem vielleicht etwas einfachen Verständnis, zunächst einmal fragen, ob der Schutzbereich eines Grundrechts betroffen ist. Dann muß ich einen Eingriff darlegen, und dann stellt sich die Frage der Rechtfertigung. Und das wird meines Erachtens in der steuerrechtlichen Diskussion nicht immer so ganz scharf gesehen, um es vorsichtig zu sagen. Ich bitte um Nachsicht, ich

hätte noch auf viele Argumente von Ihnen und anderen eingehen können, Herr *Seer*, wenn ich genügend Zeit hätte. Es gibt so viel Schrifttum dazu, daß ich einen wesentlichen Teil der letzten Monate mit der Lektüre all dieser Beiträge verbracht habe. Ich habe mich dann aber auf Herrn *Kirchhof*, in gewisser Weise in Verneigung auch vor dem Ort hier, konzentriert. Mir sind die anderen Aufsätze durchaus geläufig.

Ich denke aber, wir müssen darüber sprechen, was in dem Schutzbereich der einzelnen Grundrechte erfaßt ist. Und da sehe ich, anders als Herr *Kirchhof* etwa, immer noch den ganz klaren Unterschied zwischen dem 1. Senat und dem 2. Senat, zwischen der traditionellen Lehre und der heutigen Lehre. Ich will nicht das wiederholen, was ich vorhin zum Unterschied zwischen Eigentum und Vermögen gesagt habe. Ich will nur noch einmal darauf hinweisen, daß es auch dann, wenn man die tradierte Rechtsprechung so versteht, daß es irgendwo – theoretisch jedenfalls – äußerste Grenzen der Besteuerung geben kann, daß es noch ein ganz weiter Weg ist, bis man die Höhe der Besteuerung rechtsstaatlich ableiten kann. Und darauf läuft nach meinem Verständnis der freiheitsrechtliche Ansatz hinaus. Wir sind in Deutschland aufgrund unserer Geschichte sehr fixiert auf rechtsstaatliche Vorgaben. Wir haben lange unser Verfassungsrecht in nicht demokratischen Zeiten entwickelt. Wenn Sie das rechtsvergleichend anschauen – und da verdanke ich wirklich Herrn *Tipke* sehr viel – dann sehen Sie, daß das ein Sonderweg ist. In anderen Ländern vertraut man darauf, daß eine Gleichbehandlung verbunden mit dem Demokratieprinzip auch ein hinreichender Rahmen für das Steuerrecht ist.

Ich möchte Sie bitten, darüber nachzudenken, ob wir wirklich auf dem richtigen Weg sind, wenn wir das Steuerrecht immer stärker aus dem Verfassungsrecht ableiten. Das Steuerrecht macht sich abhängig von einer anderen Rechtsordnung. Solange die Ergebnisse, die aus Karlsruhe kommen, gefallen, mag das erfreulich sein. Das geht mir auch so. Manche Entscheidungen aus Karlsruhe überzeugen mich, weil sie genau meine Meinung bestätigen. Aber wir müssen immer sehen, was verfassungsrechtlich festgezurrt wird, das hat auch Bestand, darüber kann man kaum noch diskutieren. Man kann das nur noch verfassungsrechtlich angreifen, nicht mehr steuerrechtlich. Herr Kirchhof hat 12 Jahre lang an dieser Verfassungsrechtsprechung mitgewirkt. Aber stellen Sie sich vor, jemand anderes würde 12 Jahre mit anderen Betonungen dort wirken. Ich erinnere an die Kontroversen, die Sie, Herr Kirchhof, gerade jetzt in der NJW mit Frau Sacksofsky über Art. 3 und vor allen Dingen über Art. 6 GG haben. Man kann ganz unterschiedliche Auffassungen auch zu Verfassungsrechtsfragen haben; ich möchte gerne das Steuerrecht in seinen eigenen Prinzipien stärken.

Ganz kurz noch zur Frage Erdrosselungssteuer von Herrn *Lang*. Das ist genau der Punkt. Es gibt irgendwo eine Grenze, wo ich auch sagen muß, das wäre ein Mißbrauch. Das ist dann eine Grundrechtsfrage. Aber das ist für mich kein Ansatz dafür zu sagen, ich kann die Höhe der Besteuerung aus den Grundrechten ablesen. Und in der jetzigen Ökosteuer sehe ich keine konfiszierende Wirkung. Tut mir leid, aber das müßte man mir erst noch erklären.

Wenn ich dann noch etwas betonen darf. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip fordert nach meinem Verständnis mehr, Herr *Seer*, als ein allgemeines Abwägen nach Billigkeitsgesichtspunkten. Es wird häufig in der Literatur so benutzt, aber ich denke, verfassungsrechtlich korrekt verstanden heißt es, der Gesetzgeber darf sich einen legitimen Zweck setzen, und wenn der Zweck legitim ist, darf das Verfassungsgericht, darf man von seiten des Verfassungsrechts nur prüfen: Ist die Maßnahme geeignet, ist sie erforderlich? Da beziehe ich mich auf *Papier*, den ich wörtlich zitiert habe und dem ich zustimme. Es gibt also auch andere Stimmen, die das vertreten. Dann darf ich nur noch fragen, ist die Steuerrechtsnorm billig, ist sie angemessen. Aufgabe des Verfassungsrechtlers ist es zu prüfen, ob der Erfolg außer Verhältnis zu der Belastung steht. Und wenn man die Verhältnismäßigkeitsprüfung so formuliert, dann ist es für mich wie für *Papier* nicht einsichtig, warum das Verhältnismäßigkeitsprinzip die Höhe der Besteuerung vorgeben sollte.

Prof. Dr. Raupach:

Also ich bin Skeptiker, was den Halbteilungsgrundsatz betrifft. Ich will auch nichts dazu sagen, ob allgemein die Freiheitsrechte die Wirkung haben könnten, wie das Thema vermuten läßt. Aber was mir ganz ausgesprochene Sorge bereitet, ist, ehrlich gesagt, Ihre Interpretation des Eigentums. Das ist mE ein ganz schwerwiegendes Problem, und wenn wir den Halbteilungsgrundsatz ablehnen, dann gibt es viele Gründe dafür, aber Ihrer ist in meiner Überzeugung der schlechteste. Er ist auch von Ihnen nicht durch Zurückgehen auf den tradierten Begriff belegt worden. Sie haben selbst die Enteignung von Grundstücken im vorigen Jahrhundert genannt, und die soll das rechtfertigen? Unser Problem ist nach Ihrer eigenen Aussage ja aus dem Konnex Sozialstaatsaufgabe und Steuerstaat entstanden, wir sprechen aber im allgemeinen von Steuerstaat erst etwa seit der Zeit nach dem 1. Weltkrieg. Das heißt, daß ein Schutz, der zu ganz anderen Zeiten, unter ganz anderen konstitutionellen Verhältnissen als erforderlich gegolten haben mag oder auch heute noch gilt, sozusagen auf den ersten Blick nicht gerade bei dem Steuerstaat eine Wende erfahren muß.

Und dazu etwas Zweites. Ich glaube, Herr Professor *Tipke* hat am Anfang etwas sehr Richtiges gesagt. Wenn man im Steuerrecht ein wenig unsicher ist,

dann tut und sagt man lieber nichts, dann sind die Folgen geringer. Das kann aber ein erheblicher Irrtum sein. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat zu dieser Konfiskatorik immer gesagt, sie sei ja auch vertretbar und verkraftbar; denn es gäbe ja noch den sachlichen Billigkeitserlaß. Hätte das Verfassungsgericht gewußt, daß der bei uns in Deutschland bei der Vielzahl von typisierenden Fällen überhaupt keine Rolle spielt, dann hätte es diesen Satz nicht ewig judiziert. Dieser Satz ist so neben der Sache, das wird auch jeder Richter hier bestätigen. Das ist ein großes Problem, und ich habe einen der Prozesse begleitet, bevor er zum Verfassungsgericht kam. Da ging es um einen sachlichen Erlaß, und der ist verweigert worden, ganz selbstverständlich. Wir haben damals auch schon gesagt, es nütze gar nichts, diesen Antrag überhaupt zu stellen, wir haben nur darauf hingewiesen, das Verfassungsgericht könne seine Rechtsprechung nur aufrechterhalten, wenn die sachliche Billigkeit eine ganz andere Rolle spielen würde. Also deswegen meine ich, müßten Sie auch in Ihren Satz mit hineinnehmen, daß wir eine ganz andere sachliche Billigkeitsrechtsprechung in der Bundesrepublik haben müßten, wenn wir an dem eingeschränkten Eigentumsbegriff festhalten.

Nun noch etwas zu Ihrem Beispiel mit den 90%. Sie haben gesagt, was man damals hingenommen hat, das würden wir vielleicht heute für verfassungswidrig erklären. Entschuldigen Sie, Herr *Wieland*, man hat es nicht hingenommen. Auch das war eine vorkonstitutionelle Zeit sozusagen, das heißt, hier folgten die Besatzungsmächte Gedanken von *Keynes*: Abschöpfung, Vermeidung einer Inflation, Konsumbremsen und staatliche Investitionen fördern. Das war die Vorstellung. Dagegen sind die parlamentarischen Gremien der Bundesrepublik durch Jahre hindurch Sturm gelaufen, und sie konnten eine wesentliche Minderung der 90% nicht durchsetzen.

Und das, was Herr *Lang* geschildert hat, nämlich unser Steuerchaos, soweit es auf Vergünstigung beruht, ist genau in dieser Zeit geboren. In dieser Zeit der hohen Steuersätze. Jenseits verfassungsrechtlicher Fragen, haben sich drei Dinge entwickelt: Die internationale Steuerflucht, die Steuerflucht durch Verlagerung innerhalb der Familie. Diese Familiensplitting-Idee, die übrigens hier in unserer Vereinigung dazu geführt hat, daß Herr *Ruppe* seinen Vortrag zu diesem Problemkreis hielt. Und der dritte Punkt war unser Chaos, weil wir eine riesige Zahl von Steuervergünstigungen ins Leben gerufen haben. Also ich meine, man muß außerordentlich vorsichtig sein, wenn man anfängt, das Steuerrecht mit Baurecht zu vergleichen, und zwar noch dazu im „Außenbereich".

Prof. Dr. Schön:

Ich hoffe, das Publikum nimmt es mir nicht übel, wenn ich mich nicht zum Eigentumsgrundrecht des Art. 14 GG äußere, wenn ich, um ein Stichwort von

Herrn *Kirchhof* aufzugreifen, nicht die Schlachten des 20. Jahrhunderts schlage, sondern ein wenig über die des 21. Jahrhunderts nachdenke. Und da hat doch der Vortrag, den Herr Kollege *Lang* uns vorgestellt hat, eine Fülle von Fragen aufgeworfen. Eine solche Fülle auch verfassungsrechtlicher Fragen, daß ich glücklich wäre, zu den Fragen, um die es hier geht, Antworten, vielleicht noch etwas zaghafte, aber doch versuchsweise Antworten zu erhalten.

Wenn wir, international betrachtet, nicht nur aufgrund des Drucks des internationalen Wettbewerbs, sondern auch der Verfeinerung finanzwissenschaftlicher Erkenntnisse, etwa aus den USA, solch dramatische Veränderungen im internationalen Steuergefüge wahrnehmen, dann schließen sich daran Fragen an. Ich will einfach nur einmal ein paar Stichworte nennen, die sich mir während Ihres Vortrags aufgedrängt haben.

Wir erkennen zum Teil schon wieder einen Trend zum Sollertrag. Wir haben in den Niederlanden eine Einkommensbesteuerung auf Kapitalvermögen, die als Sollertragsteuer von 30% auf eine fiktive Dividende von 4% des Vermögens = 1,2% Sollertragsteuer ausgestaltet werden soll.

Erste Frage: Dürften wir das überhaupt? Dürften wir sagen, Arbeitseinkommen – Einkommensteuer, Kapitaleinkommen – Vermögensteuer? Und das in einer Finanzverfassung, die das eine als Gemeinschaftssteuer, das andere als Landessteuer ausgestaltet.

Zweiter Punkt: Der Trend zur Schedule, der Trend zur Aufspaltung und differenzierten Belastung von Einkunftsarten. Das nordische Steuersystem hat Herr *Lang* vorgestellt. Arbeitseinkünfte komplett abkoppeln von den unternehmerischen Kapital- und den Vermietungseinkünften. Wir haben bei uns eine, wie ich finde, sehr glückliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in den letzten Jahren, die die Gleichbehandlung der Einkunftsarten betont hat. Auch Herr *Wieland* hat darauf hingewiesen, daß der Art. 3 GG es ist, den wir vielleicht doch in erster Linie fruchtbar machen sollten. Meine Frage ans Podium, und zwar an alle drei Referenten: Ist diese Aufspaltung, die Schedulisierung, etwas, was wir unter Gleichheitsgesichtspunkten zulassen können oder unter Wettbewerbsgesichtspunkten zulassen müssen?

Dritter Punkt: Trend zur Konsumorientierung, zur nachgelagerten Besteuerung, zur Entlastung investierter Gewinne. Herr *Lang* hat die Beispiele von der Absenkung der Körperschaftsteuersätze bis hin zur Rentenbesteuerung genannt. Ist das eine grundsätzliche Umformung des Steuersystems, die etwa eine Änderung der Finanzverfassung erfordert? Ist das noch eine Einkommensteuer im klassischen Sinne der Art. 105, 106 GG? Brauchen wir dafür verfassungsändernde Mehrheiten oder nicht?

Nächster Punkt: Welche Funktion hat die Körperschaftsteuer in dem System? Ist das nun in erster Linie eine Ergänzung zur Einkommensteuer, dann wäre man nahe am Gleichheitssatz. Oder ist es, wie die Sachkenner hier aus dem internationalen Steuerrecht bestätigen können, vielfach auch schlicht die Quellensteuer auf die Einkünfte von Tochtergesellschaften ausländischer Gesellschafter, etwas, was wir dann gar nicht mehr auf den Gesellschafter zurückverfolgen, sondern von vornherein nur als objektivierte Leistungsfähigkeit begreifen? Wo müßte dann die capital gains tax stehen? Bei einem Steuerrecht, das die Dividenden, bevor sie ausgeschüttet werden, weitgehend entlastet, müssen wir da nicht noch ganz andere Fragen an die Gleichbehandlung, was Veräußerungsgewinne angeht, stellen? Das sind nur einige Stichworte. Das Ganze mündet in die Frage, und das ist eine Frage, zu der ich nicht ungern in den ersten Referaten schon etwas gehört hätte, ob das, was Herr *Lang* den Druck des internationalen Steuerwettbewerbs nennt, was er Anpassungsfähigkeit, Flexibilität, Anforderungen an die Steuerpolitik in dem Bereich nennt, eigentlich ein rechtfertigender Grund dafür ist, die vertrauten, die tradierten Gleichheiten unseres Steuersystems aufzubrechen?

Mir ist hier vor jeder eindeutigen Antwort bange. Wenn wir starr festhalten an den klassischen Modellen der synthetischen Einkommensteuer, dann machen wir uns mit Verfassungsprinzipien wettbewerbsuntauglich. Wenn wir aber den internationalen Wettbewerb akzeptieren als Legitimation von Veränderungen des Systems, als Legitimation von Ungleichheit im Binnenbereich, dann haben wir natürlich der Politik und ihrer Gestaltung, dem Druck der politischen und wirtschaftlichen Lobby, enorme Bahnen geöffnet. Ich hätte mich gefreut, wenn man zu diesen Punkten heute morgen schon mehr gehört hätte, aber in der Diskussion bin ich jetzt besonders neugierig, welche Antworten ich bekomme.

Prof. Dr. J. Lang:

Herr *Schön*, Sie haben sehr viele Punkte angesprochen, die ich hier nur sehr knapp aufgreifen kann. Zunächst besteht ein Spannungsverhältnis zwischen dem internationalen Druck, den der Wettbewerb der Steuersysteme erzeugt, und dem sehr strengen Verständnis des Verfassungsrechts in Deutschland, das anderswo so nicht existiert. Daher können wir das niederländische Boxensystem oder die Dual Income Tax hier nicht einführen. Vielmehr hat die Steuerrechtswissenschaft das Problem zu lösen, unter dem internationalen Anpassungsdruck das Steuerrecht prinzipientreu weiterzuentwickeln. Das ist mein Hauptanliegen. Von dem in der Druckfassung meines Vortrages behandelten Themen konnte ich hier nur einen Teil darlegen.

Der Grundsatz besteht darin, ein konsistentes System der Investitionsbesteuerung mit den uns vertrauten Regeln des geltenden Einkommensteuerrechts zu

formulieren. So entspricht zum Beispiel das Modell der nachgelagerten Besteuerung der Überschußrechnung. Im Ergebnis sollen das Investieren und Sparen aller Steuerzahler gleichbehandelt werden.

Die mit dem geltenden Recht konkordante Reform beachtet zum Beispiel die finanzverfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen. Deshalb empfehle ich nicht die komplette Substitution der Körperschaftsteuer durch eine allgemeine Unternehmensteuer; dies wäre mit dem finanzverfassungsrechtlichen Verteilungssystem schwerlich zu vereinbaren.

Eine andere wichtige Rahmenbedingung sind die Doppelbesteuerungsabkommen. Die Substitution der Körperschaftsteuer würde das System der DBAs aufbrechen. Mithin geht es darum, bei weiteren Absenkungen des Körperschaftsteuersatzes das Recht so weiterzuentwickeln, daß im Ergebnis wieder ein synthetisches System der Besteuerung von Einkommen erreicht wird. Für Niederländer, Engländer oder Skandinavier stellt der Abschied vom synthetischen System kein Problem, schon gar kein verfassungsrechtliches Problem dar. Hingegen verlangt das deutsche verfassungsrechtliche Verständnis von Steuergerechtigkeit die Bewahrung des synthetischen Systems. Das ist die Aufgabe der deutschen Steuerrechtswissenschaft. Der internationale Wettbewerb der Steuersysteme gebietet keine Schedulenbesteuerung. Wir können das deutsche Steuerrecht mit einem synthetischen System der Investitionsbesteuerung durchaus wettbewerbsfähig gestalten.

Gewiß ist es nicht einfach, das synthetische System im Wettbewerb der Steuersysteme zu bewahren. Aber im Hinblick auf das konkrete Steuerchaos bietet der Wettbewerb der Steuersysteme die große Chance, durch Abschichtung der Investitionsbesteuerung ein gleichheitskonformes Besteuerungssystem zu schaffen und die Normen einer ganz unterschiedlichen Besteuerung investierter Einkommen, die durch Ausweich- und Widerstandsverhalten entstanden sind, zu eliminieren. Es gibt allzuviele Lücken der Investitionsbesteuerung. Bei Lebensversicherungen können Einzahlungen als Vorsorgeaufwendungen abgesetzt werden; hingegen werden die Auszahlungen nicht besteuert. Zinsen werden zum großen Teil überhaupt nicht versteuert. Meine Idee ist es, die vielfältigen Inkonsistenzen des gegenwärtigen Chaos der Investitionsbesteuerung in ein konsistentes System umzubauen, das von einem einheitsstiften Prinzip geleitet ist; hierzu eignet sich das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung.

Prof. Dr. Kirchhof:

Herr *Schön*, ich habe bewußt diese hochaktuellen, uns alle auf der Zunge liegenden Beispiele nicht gewählt, weil unsere Gesellschaft sich entschlossen hat, im nächsten Jahr in Hamburg sich speziell diesem Thema zu widmen. Ich

fühlte mich da ein bißchen verantwortlich für die Gesamtplanung. Ich meine allerdings, und versuche das in sechs Punkten klarzumachen, daß in den Maßstäben, die ich entwickelt habe, ein Teil ihrer Fragen relativ eckig und kantig beantwortet ist.

Die erste Frage: Entlastung investierter Gewinne. Wenn man den Gleichheitssatz so praktiziert, bezogen auf das Freiheitsprinzip, wie es gegenwärtig in der Verfassungsrechtsprechung geschieht, liegt die Definitionskompetenz, was besser ist, Investition oder Konsum, beim Freiheitsberechtigten und nicht beim Staat. Die Begünstigung des Konsums wäre möglicherweise eine freiheitsrechtliche Bevormundung. Wenn wir dann den Konsum so formal formulieren, daß es Konsum und nicht Investition ist, wenn sich jemand den Gewinn ausschütten läßt und dann vielleicht in eine Aktie investiert oder einen neuen Karl Benz entdeckt und diesen finanziell unterstützt, wird diese Frage zu einem Problem, das zumindest verfassungspolitische, möglicherweise verfassungsrechtliche Implikationen hat.

Zweitens: Nachgelagerte Besteuerung. Ich habe großes Verständnis, wenn es darum geht, höchstpersönliche Ansprüche, Leibrenten, die nicht vererbbar, nicht veräußerbar sind, aber kein Kapital bilden, in der Phase des Sparens zu entlasten, weil nicht disponibles Einkommen gegeben ist, in der Phase des Alters dann aber zu belasten, weil volle Verfügbarkeit und damit finanzielle Leistungsfähigkeit da ist. Ich argumentiere hier noch mit dem Gleichheitssatz. Wenn diese Überlegung aber angewandt werden soll auf die Kapitalbildung, und jede Kapitalbildung ist letztlich irgendwo Altersvorsorge, dann wird es meines Erachtens aus zwei Gründen sehr problematisch. Ich erinnere an meine Ausführungen zur Gleichheit in der Zeit, also zur temporären Gleichheit. Das gegenwärtige Einkommen, die gegenwärtige Marktnutzung muß den gegenwärtigen Staat finanzieren. Zum anderen hat Herr *Lang* die Gleichheit von Kapitaleinkünften und Arbeitseinkünften erwähnt. Was ist mit dem, der – ich sage das jetzt natürlich untechnisch – seine Arbeitskraft investiert und diese veredelt, und dann Ausbildungs- und Fortbildungskosten absetzen will?

Dritte Frage: Körperschaft. Ich hatte in meinem Referat aus meiner Sicht das zentrale, steuerdogmatisch wie verfassungsrechtlich noch völlig ungelöste Problem angesprochen, das Verhältnis von Körperschaft zu Kapitalgeber und die fließenden Übergänge etwa zur Mitunternehmerschaft, die im verfassungsrechtlichen Sinne eine juristische Person im Sinne des Art. 19 III GG sein kann. Mit diesem Ansatz helfen wir auch den ausländischen Kapitalgesellschaften, weil der Art. 19 III GG nur für Grundrechte gilt, also nicht für grundrechtsgleiche Gewährleistungen. Art. 103 II GG

öffnet bei einer Verfassungsbeschwerde die Tore des Gerichts. Auch da hat sich einiges gewandelt.

Viertens: Sollertrag. Wenn die Konzeption, die in das Verfassungsrecht eingebettet nicht aus dem Verfassungsrecht abgeleitet worden ist, auf die Ist-Ertragsteuer anwendbar ist, auf den Zustandstatbestand der Erwerbsquelle, den Handlungstatbestand der Nutzung, den Erfolgstatbestand Gewinn oder Überschuß, dann ist damit eine Antwort gegeben. Ich würde aber einen Vorbehalt machen. Wenn sich zeigen sollte, daß durch die Gestaltungsmöglichkeiten in diesem weltoffenen Staat und die Löcherigkeit unseres Steuerrechts wir faktisch keine Chance mehr hätten, annähernde Gleichheit in der Belastung herzustellen – ich meine zwar, es sei nicht der Fall, aber wenn es so wäre – dann könnte es eine Notkonzeption geben, von der Ist-Ertragsteuer auf die Soll-Ertragsteuer überzugehen.

Fünftens: Schedulsteuer, Gleichbehandlung der Einkunftsarten, aber auch der Rechtsformen. Da hatte ich Ihnen berichtet über die Entscheidung Schwarzwaldklinik, die, für sich genommen, weder die Differenzierung nach der Einkunftsart (Gewerbe oder nicht Gewerbe) noch der Rechtsform (GmbH oder Freiberufler) rechtfertigt. Diese Entscheidung war allerdings auf Umsatzsteuer und Gewerbesteuer bezogen, Thema war nicht Einkommensteuer. Ich meine, das ist eine Maßstabsantwort, die natürlich im Konkreten jetzt noch ausgeformt werden muß.

In meiner letzten Antwort stimme ich Herrn *Lang* nachhaltig zu. Die Anpassungsfähigkeit, der Wettbewerb ist keine Rechtfertigung. Wenn wir von dem Wettbewerb der Systeme sprechen, müssen wir, wenn überhaupt, einen Wettbewerb der Gesamtsysteme, nicht nur des Steuerrechts sehen. Wir müssen das Steuerrecht im Hinblick darauf beurteilen, was der Staat insgesamt für den Steuerpflichtigen leistet. Wenn wir nur unser Steuersystem, ein Mittelhochsteuersystem, vergleichen mit dem eines Schwellenlandes, wo der Staat gerade beginnt zu existieren, der aber keine Infrastruktur anbietet, stellen wir fest, daß dieser Staat natürlich niedrigere Steuersätze haben kann. Von daher sind wir, glaube ich, bei den Systemvergleichen in der thematischen Verengung auf das Steuerrecht oder gar auf die Steuersätze noch nicht bei der Grundlage, die wir brauchen. Ich meine allerdings, und das ist meine kritische Bemerkung zu dem Stichwort Anpassungsfähigkeit der Steuersysteme, wir müssen hier sehr genau darüber nachdenken, ob wir uns unter dem Motto der Anpassungsfähigkeit und dem Einfluß anderer Vorgaben des Steuerrechts von fremden Steuerrechtsordnungen von Rechts wegen unterwerfen müssen oder ob wir unserem Verfassungsstaat hinreichend Eigenständigkeit zusprechen und die Hoffnung pflegen, mit unserem System andere zu beeinflussen und dann möglicherweise einen schonenden Ausgleich, eine praktische Konkordanz der Systeme zu versuchen.

Wenn der Gesetzgeber in die amtliche Begründung hineinschreiben würde, die Abweichung der Behandlung der Schedule Kapitaleinkünfte sei notwendig mit Rücksicht auf den internationalen Wettbewerb, hätte ein Verfassungsbeschwerdeführer doch nicht schon allein deshalb verloren. Das Verfassungsgericht prüft jeden sachlichen Grund, ob er als Rechtfertigungsgrund ausreicht.

Ich darf diese Grundbotschaft hier noch einmal ausdrücklich überbringen: Sowohl das Verhältnismäßigkeitsprinzip, das nicht eine nebulöse Wolke ist, in das man alle Rechtspolitik hineindenkt, sondern das Konzentrat der Freiheitsrechte ist, wie auch der Gleichheitssatz fordern den rechtfertigenden Grund. Und deswegen ist allein der Hinweis auf internationalen Wettbewerb, bei dem ja meistens die Rationalität aufhört, noch nicht ausreichend, sondern da beginnt ein beharrliches rationales Fragen, was dahintersteckt. Es ist von Verfassungs wegen nicht ausgeschlossen, daß unser System einmal besser ist als ein anderes. Hier gibt es viele Anwendungsfälle, vom Körperschaftsteuerrecht bis zum Bilanzrecht.

Prof. Dr. Wieland:

Ich mache es ganz kurz. Ich hätte natürlich auch gerne etwas zu den Gleichheitsfragen gesagt, aber mein Thema war nun einmal freiheitsrechtlich bestimmt, vielleicht mehr mit dem auslaufenden Jahrhundert verbunden. Aber ich würde, wo Sie mich auf die Gleichheitsfragen ansprechen, genauso ansetzen wie Herr *Kirchhof* und sagen, es gehe darum, ob ein rechtfertigender Grund vorhanden ist. Und da kommt es darauf an, was der Gesetzgeber zur Begründung gesagt hat oder was er vernünftigerweise gesagt haben könnte. Und da würde ich etwas großzügiger als meine beiden Vorredner sagen, auch tatsächliche Gegebenheiten außerhalb Deutschlands, die die wirtschaftliche Situation in Deutschland prägend beeinflussen, können sachliche Gründe sein, die im Rahmen des Art. 3 GG Regelungen rechtfertigen. Nicht einfach die bloße Behauptung, da würde ich Ihnen voll zustimmen; es muß vielmehr eigens dargelegt werden; aber hier sehe ich Raum für den Gesetzgeber. Meines Erachtens wäre es verfehlt, unsere Verfassungsrechtsprechung so zu deuten, daß wir sagen, was vor Art. 3 GG Bestand haben kann, muß national begründet sein. Das kann so nicht sein. Und ich wäre, Herr *Kirchhof*, auch zurückhaltend, ob man die Schwarzwaldklinik-Entscheidung zum Umsatzsteuerrecht auf das Einkommensteuerrecht übertragen kann. Da – denke ich – muß man genau sehen, wo die Unterschiede sind, die sich in Argumentationssträngen ergeben können.

Prof. Dr. Raupach:

Ich wollte noch einmal auf die Spreizung hinweisen und darauf, daß diese, wenn ich das recht sehe, ein eminentes verfassungsrechtliches Problem sein

könnte. Die wird uns ja wohl, da es so gut wie keinen Staat gibt, der diese Spreizung zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer nicht hat, sozusagen aufgezwungen. Nun frage ich mich, ob man sie nicht doch rechtfertigen kann, wenn man einmal sieht, wer denn betroffen ist. Es sind Personenunternehmen, also Einzelunternehmer und Personengesellschaften, betroffen. Was die Einzelunternehmer betrifft, ganz konkret am Fall gedacht, müßten das solche sein, die über 25% für die thesaurierten Gewinne bezahlen. Aber da muß man auch sehen, daß sie natürlich für Gehaltszahlungen wiederum gleich behandelt werden. Das heißt, insoweit unterliegen beide der vollen Progression. Und das ist der einzige Punkt, wo ich etwas kritisch bin zu dem, was Herr *Lang* gesagt hat. Ich sehe eigentlich diese „Kultur" der Personenunternehmen in Deutschland nicht so positiv, weil man ja berücksichtigen muß, wie sie entstanden ist. Das hatte ein paar ideologische Gründe im Dritten Reich. An die hat man angeknüpft. Dann war es die Folge der Hochsteuerpolitik, daß man Verluste geltend machen wollte, die man ausgleichen konnte. Dafür hat man selbst den Preis der Haftung in Kauf genommen, auch Familiengesellschaften sind aus diesem Grunde das geblieben, was sie einmal waren, und haben sich nicht zu Kapitalgesellschaften weiterentwickelt. Und wir haben manche weiteren Folgen, die auch dazu geführt haben, nämlich zum Beispiel bei der Erbschaftsteuer, daß wir dort zu Buchwerten vererben könnnen und in anderen Bereichen nicht. Das sind aber alles Dinge, bei denen ich sage, diese „Kultur", die ja auch einzigartig ist in der Welt, wenn ich das so sehe, die ist zum Teil eben auf steuerrechtlichem Boden gewachsen. Wenn die Steuerstruktur sich ändert, wie wir besprochen haben, denke ich, wird das, was Herr *Lang* erwartet, diese Umwandlungswelle, vielleicht nicht so abrupt kommen, aber ganz sicher wird sich das umkehren. Ich würde das im Rahmen dessen ansehen, was, wenn ein vernünftiges Umwandlungsteuergesetz existiert, zumutbar ist.

Prof. Dr. Bareis:

Also ich sage nur einen Satz, ohne ihn zu begründen. Ich würde gerne zu Herrn *Wieland* noch etwas mehr sagen, aber ich glaube die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts des 2. Senats kann man und muß man auch als notwendige Reaktion auf historisch wirtschaftspolitische Entwicklungen sehen. Zum Beispiel als Reaktion auf einen Staat, bei dem die Staatsquote auf über 50% gewachsen ist, obwohl das private Vermögen und das private Einkommen, der private Wohlstand sich verdreifacht haben, das muß man alles sehen, wenn man die 70er Jahre, oder noch vorher, vergleicht mit der Gegenwart. Ich würde es als Ökonom außerordentlich bedauern, wenn das Verfassungsgericht davon Abstand nehmen würde, konstitutionelle Schranken der

Besteuerung einzuführen und wir darüber nicht mehr diskutieren würden. So wenig überzeugend vielleicht dieser Halbteilungsgrundsatz ist, wir brauchen das, weil wir, und da stimme ich *James Buchanan* voll zu, täglich sehen, daß der Leviathanstaat immer noch versucht, Grenzwähler zu gewinnen, Herr *Wieland*, nicht die Mehrheit, sondern Grenzwähler, die ausreichend sind, um die Mehrheit zu bekommen, zu „bestechen", und die Mehrheit, die eigentliche Mehrheit der Bevölkerung, gar keine Möglichkeit hat, sich dem zu widersetzen, weil jede der Parteien in dieser Versuchung steht. Und deshalb würde ich es auch für das 21. Jahrhundert gut finden, wenn diese Rechtsprechung in dieser Tendenz fortgesetzt werden würde.

Prof. Dr. Reiß:

Ich habe soeben mit Interesse zugehört, insbesondere zu der Frage der Grundrechtsfähigkeit von juristischen Personen. Natürlich gilt für die auch der Gleichheitsgrundsatz. Herr Kollege *Kirchhof* hat schon darauf hingewiesen, daß es für die Einbeziehung ausländischer juristischer Personen entsprechende Wege gibt. Aber trotzdem, Herr Kollege *Lang*, mich hat dann doch bei Ihrem Vortrag etwas gereizt. Sind die Grundrechte nicht doch in erster Linie solche Grundrechte, wenn ich beim speziellen Gleichheitssatz bleibe, die auf die Gleichbehandlung von Menschen abzielen? Und geht es bei der Gleichbehandlung von juristischen Personen nicht letztlich darum, daß auch auf diese Art und Weise die Gleichbehandlung der dahinterstehenden Menschen bewirkt wird? Und von daher gesehen sehe ich große Probleme, auch bei Ihren Vorschlägen zur konsumorientierten Besteuerung, wenn das in die Richtung Rechtsform gehen sollte. Die letzte Frage dazu. Persönlich kann ich mit einer Rechtsformneutralität als solches überhaupt nichts anfangen. Solange Menschen gleich behandelt würden, darauf beziehe ich das, solange wäre mir eine Rechtsformneutralität völlig egal.

Prof. Dr. Vorwold:

Kurz zum Hintergrund: Ich war im letzten Jahr fünf Monate in den USA und habe dort geforscht, und zwar haben mich tax accounting und financial accounting beschäftigt. Und in diesem Sommer war ich noch einmal dort und habe mich beschäftigt mit der Problematik, die wir jetzt diskutieren, die andere wird ja morgen erörtert. Ich möchte jetzt einige Anmerkungen zu den amerikanischen Verhältnissen machen, und zwar einmal ein paar facts und dann zu der amerikanischen Wissenschaft.

Erstens, und da möchte ich bei Herrn *Schön* anknüpfen, bezogen auf die Besteuerung von Personengesellschaften: In den USA ist es nach meiner Überzeugung so, daß GmbHs eigentlich überhaupt keine Rolle mehr spielen. Das heißt, in den USA gibt es inzwischen die LLC, das ist die sogenannte limited

liability company. Das ist eine Personengesellschaft, die nur beschränkt haftet. Das ist ein neues Konstrukt, was im Grunde unsere GmbH & Co KG ersetzt, das heißt, man braucht nicht eine GmbH als persönlich Haftende, sondern es ist eine Personengesellschaft mit beschränkter Haftung. Das ist zur Zeit das Modell im Mittelstand in Amerika.

Vielleicht zum background, die Amerikaner haben ja grundsätzlich bei Aktiengesellschaften und GmbHs eine satte Doppelbesteuerung, also nicht eine Besteuerung wie bei uns mit dem Halbeinkünfteverfahren, sondern volle Doppelbesteuerung. Vermeidungsstrategien sind einmal jetzt die LLC; denn diese Personengesellschaft ist eine pass through entity, das heißt, nur die Anteilseigner werden besteuert und nicht die Personengesellschaft, genauso wie bei uns. Zusätzlich gibt es in Amerika schon lange, besonders seit 1954, die „S" corporations. Das heißt, bei der „S" corporation besteht ein Wahlrecht, daß man bei GmbHs Besteuerung wählen kann wie bei Personengesellschaften. Die „S" corporation war interessant, aber jetzt seit Einführung der LLC ist natürlich dieses Modell bevorzugt. Also von daher denke ich einmal, es wäre vielleicht eine Idee, daß man sagt, wir haben die Aktiengesellschaften nach wie vor mit einer Doppelbesteuerung, aber die Normal-GmbHs behandeln wir ebenfalls wie in den USA als pass through entities, das heißt, wir besteuern nur die Anteilseigner und verhindern damit auch bei GmbHs eine Doppelbesteuerung. Das jetzt zu den amerikanischen facts.

Dann zu der amerikanischen Wissenschaft. Ich freue mich sehr, Herr *Kirchhof*, daß auf dem nächsten Kongreß das Thema replacement of income tax, sprich consumtion tax, das Thema sein soll. Es ist in der amerikanischen Wissenschaft ein sehr großes Thema, und vielleicht sind es vom Grundsatz her zwei Modelle, die die Amerikaner zur Zeit befürworten.

Das eine ist, daß es eine deduction gibt für savings, und das andere, daß die savings komplett nicht versteuert werden. Und wenn man zum letzten Modell geht, das heißt, income minus savings ist consumtion, consumtion wird versteuert, dann sagen die amerikanischen Wissenschaftler und jetzt eher die Ökonomen, dieses Modell hat einfach den großen ökonomischen Vorteil, daß die heutigen Ersparnisse, die man begünstigt, die Basis für den Wohlstand von morgen sind.

Dr. Haas:

Herr *Wieland* hat in seinen Eingangsworten den Eindruck erweckt, als bestehe eine tiefe Kluft zwischen der Rechtsprechung des 1. und des 2. Senats, insbesondere sei der 1. Senat in seiner Rechtsprechung nicht der Rechtsauffassung des 2. Senats gefolgt. Dazu wollte ich nur sagen, daß der 1. Senat in den vergangenen Jahren, seit der Entscheidung des 2. Senats, überhaupt keine

einzige steuerrechtliche Entscheidung getroffen hat, in der der Art. 14 GG und das Vermögen inmitten gewesen ist. Das gilt für die Senatsentscheidungen, das gilt aber auch und kann natürlich auch nur für die Kammerentscheidungen gelten. Im übrigen weise ich auf folgendes hin: Sollte der 1. Senat in der Tat eine andere Rechtsauffassung vertreten, als der 2. Senat seinerzeit vertreten hat, dann wird der 1. Senat wohl das Plenum anrufen müssen, weil die Ausführungen des 2. Senats für die Rechtsfolgenabwägung durchaus ein Gewicht beanspruchen, über das man nicht ohne weiteres hinweggehen kann. Das Plenum muß nur dann nicht angerufen werden, wenn es sich um ein obiter dictum handelt. Das wird man aber bei den Ausführungen, um die es hier geht, nicht sagen können.

Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität

Dr. *Johanna Hey*
Köln

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Grundlagen eines Gebots der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung
1. Der Grundsatz der Rechtsformneutralität als ökonomisches Postulat
a) Rechtsformneutralität als Teilaspekt des Gebots der Neutralität der Besteuerung
b) Rechtsformneutralität und Wettbewerbsneutralität
2. Rechtsformneutralität als verfassungsrechtliches Postulat
a) Rechtsformneutralität in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs
b) Der allgemeine Gleichheitssatz als Gebot der Rechtsformneutralität
c) Freiheitsrechte und Rechtsformneutralität
d) Bedeutung der Finanzverfassung für das Gebot der Rechtsformneutralität
III. Konkurrierende Prinzipien; Rechtfertigung einer nicht neutralen Besteuerung
1. Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede
2. Rechtsformabhängige Belastungsunterschiede als Ausdruck des Verbots der Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem und der Einheit der Rechtsordnung?
3. Besteuerung von Unternehmen als Verstoß gegen das einkommensteuerrechtliche Prinzip der Besteuerung individueller persönlicher Leistungsfähigkeit?
4. Rechtfertigung rechtsformabhängiger Besteuerung als Sozialzwecknorm?
5. Rechtsformanknüpfung als zulässige Typisierung?
6. Rechtsformneutralität als Optimierungsgebot
IV. Zwischenergebnis: Rechtsform*gerechtigkeit* als verfassungsrechtlicher Maßstab der Besteuerung von Unternehmensgewinnen
V. Faktoren der Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform 2000
1. Überblick
2. Steuertarif
a) Ausmaß der Steuersatzspreizung
b) Rechtfertigung der Steuersatzspreizung
3. Ermittlung des Unternehmensgewinns
a) Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen
b) Steuerliche Anerkennung von Pensionsrückstellungen
c) Zuordnung von Wirtschaftsgütern
d) Behandlung von Verlusten
4. Besteuerung ausgeschütteter/entnommener Gewinne beim Unternehmer

5. Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von (Beteiligungen an) Unternehmen
6. Die Rolle der Gewerbesteuer nach der Unternehmenssteuerreform 2000 unter besonderer Berücksichtigung von § 35 EStG
VI. Zusammenfassende Bewertung der Unternehmenssteuerreform 2000 im Hinblick auf das Kriterium der Rechtsformneutralität
1. Institutionalisierung der Rechtsformabhängigkeit
2. Das ungelöste Problem der Steuersatzspreizung
VII. Wege zur Verwirklichung von Rechtsformneutralität
1. Das Kernproblem: Einbeziehung des Einzelunternehmers
2. Korrekturen *im* System
a) Rechtsformneutralität durch Einebnung aller Unterschiede zwischen den Einkunftsarten
b) Rechtsformabhängige Korrekturen der Rechtsformabhängigkeit
c) Rechtsformneutralität durch Optionsangebote?
3. Korrektur *des* Systems: Überwindung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung
a) Annäherung der Kapitalgesellschaft an das Personenunternehmen: Teilhabersteuer
b) Annäherung des Personenunternehmens an die Kapitalgesellschaft: Betriebsteuer/Unternehmensteuer
VIII. Zusammenfassende Thesen

I. Einleitung

Die Forderung nach rechtsformneutraler Besteuerung von Unternehmensgewinnen ist so alt wie das Nebeneinander von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer[1]. Mit dem Regierungswechsel des Jahres 1998 schien die Überwindung der rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede kurzfristig in greifbare Nähe zu rücken. Hatte die aus SPD und Bündnis 90/Die Grünen gebildete Regierung doch angekündigt, ein rechtsformneutrales Unternehmenssteuerrecht einzuführen[2]. Doch – um dies vorwegzunehmen – das hohe Ziel wird durch die Unternehmenssteuerreform 2000 nicht erreicht. Im Gegenteil: Die bestehenden Rechtsformunterschiede werden noch vertieft[3].

Bemerkenswert ist, daß die Klage über dieses Fehlschlagen leiser ausfällt, als man hätte erwarten dürfen. Das gescheiterte Bemühen um Rechtsformneutralität scheint das Postulat selbst in Frage zu stellen[4]. Hat sich die Forderung

1 S. etwa *G. v. Schanz*, Die Steuern in der Schweiz I, 1890, S. 91; *E. Becker* u. *M. Lion*, 33. DJT (1924), S. 429 ff.; hierzu auch *Chr. Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, S. 31 f., 35 ff. und passim.

2 Koalitionsvereinbarung vom 20. 10. 1998: „Ziel ist ein Unternehmensteuerrecht, das alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 Prozent besteuert . . .".

3 So wohl die ganz überwiegende Einschätzung s. etwa *J. Sigloch*, StuW 2000, 160, 171; *W. Reiß*, DStR 1999, 2011, 2012.

4 Kritisch in jüngster Zeit etwa *R. Seer*, Handelsblatt vom 18. 7. 2000 „Steuerreform könnte in Karlsruhe kippen"; *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 187; *W. Reiß*, DStR

nach rechtsformneutraler Besteuerung überlebt? Ist das Postulat der Rechtsformneutralität eine Schimäre? Ein unerreichbares Ideal? Oder möglicherweise noch nicht einmal das?

II. Grundlagen eines Gebots der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung

1. Der Grundsatz der Rechtsformneutralität als ökonomisches Postulat

a) Rechtsformneutralität als Teilaspekt des Gebots der Neutralität der Besteuerung

Das Gebot der Rechtsformneutralität konkretisiert den ökonomischen Grundsatz der Neutralität der Besteuerung. Es ist Teilaspekt[5] der Wettbewerbsneutralität[6]. Auf derselben Stufe wie das Gebot der Rechtsformneutralität, aber von diesem zu unterscheiden, stehen als weitere tatbestandliche Konkretisierungen des allgemeinen Neutralitätsgebots die Postulate der Finanzierungs- und Verwendungsneutralität. Rechtsformneutralität besagt als Ausfluß eines betriebswirtschaftlichen Neutralitätsverständnisses, daß das Steuerrecht die Entscheidung zwischen unterschiedlichen Rechtsformen nicht beeinflussen darf[7]. Finanzierungsneutralität beschreibt demgegenüber die steuerlich unbeeinflußte Wahl zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung[8], Verwendungsneutralität die Entscheidung zwischen Thesaurierung und Ausschüttung/Entnahme. Finanzierungs- und Verwendungsneutralität weisen nur insoweit einen Bezug zur Rechtsformneutralität auf, als Verzerrungen der Finanzierungs- und Verwendungsentscheidung häufig rechtsformabhängig erfolgen. So verzerrt ein klassisches Körperschaftsteuersystem die Finanzierungsentscheidung zwischen Fremd- und Eigenfinanzierung rechtsformabhängig zu Lasten letz-

1999, 2011 f.; *W. Schön*, StbJb. 1998/99, 57, 64; *ders*., Stbg. 2000, 1, 5 („rechtspolitische Forderung"); schon früher ablehnend *W. R. Walz*, 53. DJT 1980, Gutachten F; *H. Weber*, JZ 1980, 545, 549; *ders.*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, S. 61 ff., 149, 150 ff.; *C. Flämig*, ZRP 1980, 237, 242 ff.

5 *K. D. Haase*, in FS G. Rose, S. 239, 241; ferner *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 187; *D. Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 1992, S. 745 ff.

6 Von Wettbewerbsneutralität der Besteuerung wird gesprochen, wenn die Neutralitätsfrage im Zusammenhang mit der Entstehung von Einkommen am Markt erörtert wird, s. *Elschen/Hüchtebrock*, FinArch. N.F. 41 (1983), 253, 257.

7 *K. D. Haase*, in FS G. Rose, S. 239, 243; *O. Jacobs*, ZGR 1980, 289 ff.; *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl., 1993, S. 1 ff.; *M. Ohmer*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1997, S. 82.

8 Ausführlich hierzu *L. Fischer*, ZfB 1970, 313 ff.

terer[9], bewirkt ein gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz niedrigerer Körperschaftsteuersatz Verzerrungen der Gewinnverwendungsentscheidung nur für Kapitalgesellschaften. Alle diese Konkretisierungen des Neutralitätsgebots dienen aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre der Herstellung von Entscheidungsneutralität[10], aus der Sicht der Finanzwissenschaft der effizienten Allokation von Produktionsfaktoren[11].

b) Rechtsformneutralität und Wettbewerbsneutralität

Rechtsformneutralität ist ein Gebot der Wettbewerbsneutralität zwischen natürlichen Personen, Personenvereinigungen und juristischen Personen[12]. Dennoch sind Rechtsformneutralität und Wettbewerbsneutralität keine Synonyme[13]. Werden alle Rechtsformen gleich behandelt, so ist zwar Rechtsformneutralität verwirklicht, nicht zwingend aber zugleich auch Wettbewerbsneutralität. Eine progressive Besteuerung aller Unternehmen entsprechend der persönlichen Verhältnisse der an ihnen beteiligten Unternehmer wäre rechtsformneutral[14], aber nicht wettbewerbsneutral[15]. Denn die Anwendung eines pro-

9 *L. Fischer*, ZfB 1970, 313, 315 f.; *G. Wöhe*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 1. Halbbd. 6. Aufl. 1988, S. 286. Allerdings können exakte Aussagen über Vor- und Nachteilhaftigkeit von Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung nur unter Berücksichtigung des Verhältnisses von Einkommensteuerspitzensatz zum körperschaftsteuerlichen Thesaurierungssatz getroffen werden, vgl. *F. W. Wagner*, DB 1999, 1520, 1527 f.

10 Hierzu *F. W. Wagner*, FinArch. N.F. 44 (1986), 32, 38.

11 *Elschen/Hüchtebrock*, FinArch. N.F. 41 (1983), 253; *H.-W. Sinn*, Kapitaleinkommensbesteuerung, 1985, S. 5; *F. K. Mann*, in FS F. Neumark, 1970, S. 67 ff.; *St. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl. München 2000, S. 328 spricht insofern in Abgrenzung zu dem aus seiner Sicht unerreichbaren Postulat der Entscheidungsneutralität von „optimaler Verzerrung", um die sich die Finanzwissenschaft bemüht.

12 *F. W. Wagner*, FinArch. N.F. 44 (1986), 32, 38; *M. Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 18; *J. Pezzer*, DStJG 20 (1997), S. 5, 14; *K. Tipke*, StRO Bd. II, S. 1032.

13 Hierzu *Elschen/Hüchtebrock*, FinArch. N.F. 41 (1983), 253, 257; Gleichsetzung von Rechtsform- und Wettbewerbsneutralität dagegen bei *O. H. Jacobs*, WPg. 1980, 705 ff.

14 Zutreffend *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 187.

15 Bedenken gegen die Anwendung des Prüfungsmaßstabes der Wettbewerbsneutralität könnten sich aus dem Umstand ergeben, daß das Unternehmenssteuerrecht, jedenfalls soweit es der Einkommensteuer unterliegende Unternehmen betrifft, ohnehin nicht wettbewerbsneutral ausgestaltet ist. Die Belastung von Personenunternehmen mit gleichem Gewinn kann zwischen 0% und dem Einkomensteuerspitzensatz differieren, obwohl beide in derselben Wettbewerbsposition sind, so *J. Pelka*, StuW 2000, 389, 395 f., der hieraus allerdings folgert, unternehmerisches Handeln sei nicht vergleichbar. Doch kann aus der wettbewerbs*a*neutralen Besteuerung der Personenunternehmen untereinander nicht abgeleitet werden, der Gesetzgeber sei

gressiven Tarifs verzerrt die Wettbewerbsposition, wie sie sich am Markt ohne Steuern herausgebildet hat[16]. Während also die Forderung nach einer rechtsform- *und* wettbewerbsneutralen Besteuerung zwangsläufig eine von den persönlichen Verhältnissen der Unternehmenseigner abgeschichtete proportionale Besteuerung des Unternehmensergebnisses nach sich zieht – dies ist die Konzeption der Betriebsteuerprotagonisten[17] –, legt das Gebot der Rechtsformneutralität isoliert betrachtet lediglich den Vergleichsmaßstab fest, ohne zugleich eine inhaltliche Gestaltungsaussage zu treffen. Rechtsformneutralität besagt nur, daß die Rechtsform kein sachgerechtes Differenzierungskriterium unterschiedlich hoher Steuerlasten ist[18].

Im Tatsächlichen ist die Vorfrage angesiedelt, inwieweit eine rechtsformabhängige Gewinnbesteuerung überhaupt die relative Wettbewerbsposition von Unternehmen beeinflussen kann. In der juristischen Literatur wird der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität vielfach auf die indirekten Steuern beschränkt[19]. Nahrung findet diese Ansicht in der Rechtsprechung des BVerfG, das das Gebot wettbewerbsneutraler Besteuerung in der Vergangenheit überwiegend – wenngleich keineswegs ausschließlich[20] – bei der Ausgestaltung der indirekten Steuern zur Anwendung gebracht hat[21]. Diese Zurückhaltung liegt daran, daß

auch im Verhältnis von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen nicht an das Gebot der Wettbewerbsneutralität gebunden.

16 *P. Kirchhof*, StuW 1984, 297, 305; *Elschen/Hüchtebrock*, FinArch. N.F. 41 (1983), 253, 267; *F. Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 188, der allerdings gegenüber der ethischen Überlegenheit einer dem Markt überlassenen Herausbildung der relativen Wettbewerbsposition Zweifel anmeldet.

17 Insbesondere *B. Knobbe-Keuk* (Fn. 7), S. 5 mwN Fn. 5; s. ferner *M. Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 104, die ebenfalls zwischen Rechtsformneutralität und Wettbewerbsneutralität nicht deutlich differenziert.

18 So zutreffend *W. R. Walz*, 53. DJT (1980), Gutachten F, S. 114 Empfehlung C.

19 So etwa *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 58; *K. Littmann*, 53. DJT (1980), Bd. II, S. O 38 ff.; *P. Kirchhof*, HStR IV, 1990, § 88 Rz. 187; *ders.*, StuW 1984, 297, 306.

20 Gewerbesteuer: BVerfG v. 13. 7. 1965 – 1 BvR 771/59 u. a., BVerfGE 19, 101, 114 f. (Zweigstellensteuer Wareneinzelhandel); BVerfG v. 21. 12. 1966 – 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54, 71 (Lohnsummensteuer); BVerfG v. 14. 2. 1967 – 1 BvR 25/64 u. a., BVerfGE 21, 160, 167 ff. (Zweigstellensteuer Banken); BVerfG v. 22. 5. 1963 – BvR 78/56, BVerfGE 16, 147, 166 f. (Werkfernverkehrsteuer); BVerfG v. 19. 4. 1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 222 (§ 34c EStG), wo explizit festgestellt wird, daß durch Ausnahmetatbestände bedingte Belastungsunterschiede im Rahmen der Einkommensteuer zu Wettbewerbsverzerrungen führen können.

21 BVerfG v. 16. 5. 1961 – 2 BvF 1/69, BVerfGE 12, 341, 348 f. (Textilunternehmen); BVerfG v. 20. 12. 1966, – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12 (Leitsatz), 19 (Allphasenbruttoumsatzsteuer); BVerfG v. 28. 1. 1970 – 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375,

direkte Steuern erst durch Überwälzung zu wettbewerbsrelevanten Kostenfaktoren werden. Anders als bei den indirekten Steuern ist die Überwälzung der direkten Steuern jedoch vom Gesetzgeber nicht intendiert; sie ist unbeabsichtigter Nebeneffekt, so daß sich die Frage stellt, ob dieser Effekt dem Gesetzgeber bei der verfassungsrechtlichen Würdigung zugerechnet werden darf bzw. muß. Während *Klaus Tipke* für Zwecke der Steuerrechtfertigung grundsätzlich auf den tatsächlichen Steuerträger abstellt[22], wird zum Teil danach differenziert, ob die Überwälzung vom Gesetzgeber gewollt ist und dies im Steuertatbestand zum Ausdruck kommt[23]. Wenn Gewinnsteuern entgegen der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers überwälzt würden, so sollen ihm hierdurch hervorgerufene Wettbewerbsverzerrungen nicht zugerechnet werden können. Meines Erachtens kann es für die Steuerrechtfertigung – unabhängig von den Intentionen des Gesetzgebers – nur auf den tatsächlichen Steuerträger ankommen. Allerdings muß dieser mit Sicherheit feststellbar sein[24]. Eine Steuerrechtfertigung kann nicht auf unsicherer, nur vermuteter Inzidenz aufbauen[25]. An gesicherten Erkenntnissen über den tatsächlichen Steuerträger wird es aber aufgrund der in den unterschiedlichsten Richtungen denkbaren Überwälzungsvorgänge bei den Gewinnsteuern regelmäßig fehlen[26]. Geht man davon aus, daß Unternehmen auf die Maximierung ihrer Nachsteuergewinne bedacht sind, so ist keineswegs sicher, ob Steuervorteile im Rahmen der erfolgsabhängigen Gewinnsteuern überhaupt in Form niedrigerer Preise an den Abnehmer weitergegeben werden.

Daß unterschiedlich hohe Steuerlasten dennoch die Wettbewerbsposition verändern und daß damit eine rechtsformabhängige Gewinnbesteuerung stets auch wettbewerbsverzerrend wirkt, läßt sich jedoch mit den unterschiedlichen Reinvestitionsmöglichkeiten begründen. Eine niedrigere Nettorendite bei gleichem Ausgangsgewinn korrespondiert mit schlechteren Investitions- und Expansionsmöglichkeiten. Auch wenn es nicht zur Weitergabe von Steuervorteilen in Form niedrigerer Preise kommt, so erleichtert ein größerer Nachsteuer-

385 (Nachsteuer); BVerfGE v. 26. 10. 1976 – 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58, 70 (Laborgemeinschaften); BVerfG v. 5. 3. 1974 – 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321, 334 (Schallplatten).

22 S. *K. Tipke*, StRO Bd. I, 1. Aufl. 1993, S. 351.

23 *H. G. Bader* (Fn. 19), S. 55 mit Fn. 197.

24 Dies ist etwa bei der typischerweise auf den Mieter überwälzten Grundsteuer der Fall, s. *K. Tipke*, StRO Bd. II, S. 814, 818; *R. Seer*, StuW 1993, 114, 138.

25 *W. A. Klein*, Wisconsin Law Review 1965, 576, 601.

26 S. hierzu die sehr ausführliche US-amerikanische Diskussion, z. B. *R. Goode*, University of Chicago Law Review 32 (1965), 410, 411 ff.; *A. Harberger*, Journal of Political Economics 70 (1962), 215 ff.; *Krzyzaniak/Musgrave*, Shifting of the Corporation Income Tax, Baltimore 1963; wiedergegeben bei *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, S. 241 ff.

gewinn Investitionen, die der Festigung und dem Ausbau der Marktposition dienen[27]. Wer die Wettbewerbsrelevanz rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede negiert, setzt sich zudem in einen kaum auflösbaren Widerspruch[28] mit der Bedeutung, die dem Gebot der Wettbewerbsneutralität allgemein im Verhältnis zwischen privaten und öffentlichen bzw. gemeinnützigen Unternehmen – und zwar auch für die Körperschaftsteuer – beigemessen wird[29]. Dabei besteht zwischen Nicht- und niedrigerer Besteuerung nur ein quantitativer, nicht aber ein qualitativer Unterschied.

2. Rechtsformneutralität als verfassungsrechtliches Postulat

Zunächst sind Neutralitätspostulate steuerpolitische Gestaltungsmaximen. Ihre Beachtung ist ein Gebot politischer Vernunft. Unter Ökonomen besteht Konsens, daß Neutralität und damit auch Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung ein unverzichtbares Gestaltungskriterium der Steuergesetzgebung ist[30]. Welche rechtliche Dimension dem Grundsatz der Rechtsformneutralität zukommt, ist jedoch keineswegs klar. So stellt sich insbesondere die Frage, ob die Verwirklichung von Rechtsformneutralität lediglich Ausdruck der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist oder ob es sich um ein verfassungsrechtliches[31] Gebot handelt.

27 Ebenso *H. G. Bader* (Fn. 19), S. 54.

28 Hierzu *B. Kugel*, Die Besteuerung öffentlicher Betriebe, 1989, S. 99.

29 Wettbewerbsneutralität als Rechtfertigung der Körperschaftsteuerpflicht von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, vgl. etwa BFH v. 28. 10. 1960, BStBl. III 1961, 109; BFH v. 21. 8. 1985, BStBl. II 1986, 92; BFH v. 23. 11. 1988, BStBl. II 1989, 391, 393; *K. Tipke*, NJW 1980, 1079; ausführlich z. B. *R. Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 116 ff.; bzgl. des Betriebs gewerblicher Art etwa *M. Siegel*, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art" im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 204 ff.; ferner *Selmer/Schulze-Osterloh*, DÖV 1978, 381, 382 m. w. N.; a. A. für die Gewinnsteuern der öffentlichen Hand *Bader* (Fn. 19), S. 58.

30 S. z. B. *O. H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl. 1998, S. 98 ff.; *G. Schmölders*, Finanzpolitik, 1970, S. 358 f.; *F. W. Wagner*, FinArch. N.F. 44 (1986), 32, 37; *D. Kiesewetter*, StuW 1997, 24, 25; s. aber auch *D. Schneider* (Fn. 5), S. 745 ff. Juristen, gerade wenn sie sich der Interdisziplinarität verpflichtet fühlen, übernehmen dieses Postulat, s. vor allem *J. Lang*, StuW 1989, 3, 6 f.; *ders.*, StuW 1990, 107, 115 f.; *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rz. 358 f.; *ders.*, Harzburger Steuerprotokoll 1999, S. 33, 47 ff.; s. auch *K. Tipke*, NJW 1980, 1079: Wettbewerbsneutralität als juristisches Postulat.

31 S. hierzu auch *W. R. Walz* (Fn. 18), S. 29 u. *H. Weber*, JZ 1980, 545, 546, die zwischen verfassungspolitischen und verfassungsrechtlichen Gestaltungsgrundsätzen im Sinne einer Vorher-/Nachhersicht unterscheiden. Bei der nachträglichen Überprüfung gelte ein großzügigerer Maßstab des eben noch Vertretbaren.

a) Rechtsformneutralität in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs

(1) Bundesverfassungsgericht

Das BVerfG hat die Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung bis in jüngste Zeit nie grundsätzlich beanstandet[32], sondern die gesetzgeberische Entscheidung der Anknüpfung an die Zivilrechtsform als vorgegeben hingenommen[33]. Die verfassungsrechtliche Integrität des dualistischen Unter-

32 In den vom BVerfG entschiedenen Fällen war der Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer allerdings nie streitentscheidend. Insbesondere hatte das Gericht nicht zu entscheiden, ob unter der Prämisse gleicher Bemessungsgrundlage unterschiedliche Belastungen gerechtfertigt werden können. Vielmehr ging es meist um die Frage, ob innerhalb der Gruppe der Kapitalgesellschaften Differenzierungen zwischen personenbezogenen und anonymen Kapitalgesellschaften zulässig sind, was in der Regel – allerdings auch im Hinblick auf die Vergleichbarkeit ersterer mit Personengesellschaften – abgelehnt wurde; so etwa die zentrale Entscheidung BVerfG v. 24. 1. 1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 339 f., 347 f.; ferner BVerfG v. 11. 7. 1967 – 1 BvR 495/63, BVerfGE 22, 156, 160; für eine Differenzierung und Abkehr vom zivilrechtlichen Ordnungssystem zur Erfassung des „wahren" wirtschaftlichen Sachverhalts hingegen BVerfG v. 11. 11. 1964 – 1 BvR 488/62 u. a., BVerfGE 18, 224, 233 ff.; für eine Gleichbehandlung der Gruppe der Personengesellschaften, evtl. auch in Abweichung von den zivilrechtlichen Haftungsnormen (steuerlicher Durchgriff auch gegenüber dem Kommanditisten) BVerfG v. 25. 7. 1968 – 1 BvR 58/67, BVerfGE 24, 112, 11 ff.; ferner BVerfG v. 26. 3. 1969 – BvR 512/66, BVerfGE, 25, 309, 313; BVerfG v. 15. 7. 1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327, 335 (Sonderbetriebsvermögen), wo es nicht um einen Vergleich mit der Situation der Kapitalgesellschaft ging, sondern der Beschwerdeführer eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips geltend gemacht und der Vergleich mit dem Einzelunternehmer angegriffen wurde (a. a. O., S. 330 f.); gegen die Rechtsform als Anknüpfung von Differenzierungen vgl. auch die außersteuerlichen Entscheidungen BVerfG v. 3. 6. 1954 – 1 BvR 183/54, BVerfGE 3, 383, 392; BVerfG v. 24. 6. 1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, 64.

33 Deutlich in der Entscheidung zur unterschiedlichen Ausgestaltung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs v. 18. 6. 1975, BVerfGE 40, 109, 116: „Diese verschieden hohe Besteuerung ergab sich aus dem System der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Regelung. Der Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, auf diesem Gebiet der zivilrechtlichen Einteilung der Gesellschaften zu folgen und Personengesellschaften der Einkommensteuer und Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Diese Unterscheidung, deren Verfassungsmäßigkeit bisher nicht ernsthaft in Zweifel gezogen wurde und die auch der Rechtsprechung des BVerfG zugrunde liegt (BVerfG v. 24. 1. 1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 ff.), berücksichtigt unter anderem, daß bei Personengesellschaften den persönlichen Verhältnissen der Steuerpflichtigen in größerem Umfang Rechnung getragen werden kann als bei juristischen Personen." Ebenfalls ohne Begründung hat das BVerfG auch in BVerfGE 26, S. 327, 335 (Bilanzbündel-Theorie), die Entscheidung des Gesetzgebers für das dualistische Unternehmenssteuersystem für verfassungskonform erachtet.

nehmenssteuersystems wurde den zu beurteilenden Fragen als petitio principii zugrundegelegt, wobei einzelne Abweichungen von dieser Grundentscheidung unter dem Aspekt wirtschaftlicher Betrachtungsweise ebenfalls für zulässig erachtet wurden. Dies hat die wohl herrschende Lehre[34] zum Anlaß genommen, die Anknüpfung unterschiedlicher Besteuerungsfolgen an das zivilrechtliche Ordnungssystem als zulässige Ausübung gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit zu betrachten.

Daß die zunächst rein technische Anknüpfung an die Zivilrechtsform auch zu grundlegend unterschiedlichen Belastungsergebnissen führen darf, ist verfassungsrechtlich indes nicht erwiesen. Die Frage nach der Zulässigkeit unterschiedlicher Steuerlasten bei gleichem wirtschaftlichen Sachverhalt, aber unterschiedlicher Zivilrechtsform hat sich dem Verfassungsgericht, was den Vergleich von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen angeht, nie mit dieser Deutlichkeit gestellt[35]. Ohnehin stammt die zentrale, auch im Schrifttum noch heute als Beleg bemühte Entscheidung im 13. Band aus einer Zeit, in der das BVerfG das Steuerrecht noch als eine Art unselbständiges Folgerecht zum Zivilrecht einordnete und im Interesse der Einheit der Rechtsordnung eine Anknüpfung an die Zivilrechtsform nicht nur für zulässig, sondern sogar für geboten erachtete[36]. Von diesem Verständnis ist das Gericht jedoch im Laufe der Zeit abgerückt. Mehr und mehr versteht es Zivil- und Steuerrecht als zwei *nebengeordnete* Rechtsgebiete, die denselben Sachverhalt aus unterschiedlichen Perspektiven bewerten[37]. Hinzu kommt, daß die frühe Rechtsprechung des BVerfG zum Steuerrecht von größter Nachsicht gegenüber dem

34 Etwa *D. Birk*, StuW 2000, 328, 333; *J. Pelka*, StuW 2000, 389, 392 ff.; *M. Mössner*, Gutachten zur Tarifspreizung (unveröffentlicht), S. 29 ff.; *H. Weber*, JZ 1980, 545, 549; *ders.*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971, S. 64 ff., der die Rechtsformabhängigkeit nicht nur für eine zulässige Ausübung der Gestaltungsfreiheit, sondern aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Unterschiede zwischen den Rechtsformen sogar für verfassungsrechtlich, zumindest aber verfassungspolitisch geboten hält; a. A. – mit Hinweis auf die abweichende BVerfG-Rechtsprechung – *K. Tipke*, StRO Bd. II, S. 1031.

35 In den in Fn. 32 aufgeführten Entscheidungen haben die Beschwerdeführer die unterschiedliche Behandlung von körperschaftsteuer- und einkommensteuerpflichtigen Unternehmen nicht zum Gegenstand ihrer Beschwerde gemacht.

36 BVerfG v. 24. 1. 1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 340.

37 BVerfG v. 27. 12. 1991, StuW 1992, 186, 187 (mit Anm. *J. P. Meincke*). So ansatzweise schon BVerfGE 24, 113, 117: „Wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts braucht der Gesetzgeber bei der Bestimmung der Steuerschuldnerschaft für die Gewerbesteuer nicht durchgängig an die bürgerliche Rechtsordnung anzuknüpfen." Dabei fällt allerdings auf, daß das Gericht die Abweichung von der Zivilrechtsform noch als eine rechtfertigungsbedürftige Ausnahme ansah.

gesetzgeberischen Gestaltungswillen geprägt war. Dies ist heute nicht mehr der Fall[38].

So hat das BVerfG Ende letzten Jahres den Grundsatz rechtsformneutraler Besteuerung – wenn auch nur im Hinblick auf die Umsatzsteuer – in der sogenannten Schwarzwaldklinik-Entscheidung höchstrichterlich etabliert[39]. Es hat ausgeführt, daß die Rechtsform kein geeigneter Anknüpfungspunkt unterschiedlicher Steuerlasten sei, soweit der Belastungsgrund bzw. der Entlastungszweck keinen Bezug zur jeweiligen Rechtsform unternehmerischer Betätigung hat. Mit dieser Begründung scheinen die Ausführungen des Gerichts zwanglos auch auf die direkten Steuern übertragbar zu sein[40]. Einkommen- und Körperschaftsteuer belasten Einkommen[41] als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit[42]. Sie bemessen sich nach dem Erfolg wirtschaftlicher Betätigung, nicht aber nach der Art der Betätigung. Die Höhe des Einkommens weist keinen Bezug zur Rechtsform auf.

Auf eine längere Gerichtspraxis schaut zudem das Gebot der Wettbewerbsneutralität zurück, das – wie dargelegt – den Grundsatz der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung einschließt[43]. Durch das Steuerrecht verursachte Wettbewerbsverzerrungen hat das Gericht mehrfach für verfassungswidrig erklärt[44]. Dabei läßt es dem Gesetzgeber gewisse Freiräume, indem es nicht jede Wettbewerbsbeeinflussung verbietet, sondern Art. 3 Abs. 1 GG erst durch einen qualifizierten Verstoß aktiviert sieht. Die Wettbewerbs-

38 Siehe exemplarisch BVerfG v. 10. 11. 1998, BVerfGE 99, 216, 242 ff. (Betreuungs- und Erziehungsaufwand), mit präzisen Gestaltungsvorgaben des Gerichts an den Gesetzgeber; ebenso BVerfGE 93, 121 u. 165.

39 BVerfG v. 29. 10. 1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151; s. hierzu *H.-J. Tehler*, UR 2000, 235 ff.

40 Zur Übertragbarkeit dieser Entscheidung auf andere Steuerarten s. den Berichterstatter der Entscheidung *P. Kirchhof*, FAZ v. 24. 7. 2000, S. 17; a. A. *D. Birk*, StuW 2000, 328, 333 Fn. 56.

41 Ökonomen verneinen zwar, daß Körperschaften als nichtphysische Personen Einkommen erwirtschaften können und über eigene Leistungsfähigkeit verfügen (*St. Homburg* [Fn. 11] S. 314; *R. Elschen*, Institutionale oder personale Besteuerung, 2. Aufl. 1994, S. 316; *H. Haller*, StbJb. 1970/71, 15, 22; Inst.FuSt, Heft 100 Bd. 6 [1976], S. 15). Doch auch wenn man der Kapitalgesellschaft die Fähigkeit zur Erzielung von Einkommen abspricht, verliert die Körperschaftsteuer nicht ihre Begründung als Steuer auf das Einkommen, sondern es treten nur die hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen stärker in den Vordergrund.

42 *P. Kirchhof*, in Kirchhof/Söhn, § 2 Rdnr. A 81 ff., 88; *K. Tipke*, StRO Bd. II, S. 560 ff.

43 S. oben unter II.1.b.

44 Etwa BVerfG v. 13. 7. 1965 – 1 BvR 771/59 u. a., BVerfGE 19, 101, 114 f. (Zweigstellensteuer Wareneinzelhandel); BVerfG v. 14. 2. 1967 – 1 BvR 25/64 u. a., BVerfGE 21, 160, 167 ff. (Zweigstellensteuer Banken); BVerfGE v. 26. 10. 1976 – 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58 (Laborgemeinschaften).

neutralität soll erst dann verletzt sein, wenn eine Gruppe von Steuerpflichtigen in eine „*empfindlich* ungünstigere Wettbewerbslage" gebracht wird[45]. Überhaupt dient der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität dem Gericht eher als Indikator eines Gleichheitssatzverstoßes, denn als eigenständiges verfassungsrechtliches Postulat. Daher wäre es wohl falsch, von einem höchstrichterlich anerkannten verfassungsrechtlichen Gebot der Wettbewerbsneutralität zu sprechen[46].

(2) Bundesfinanzhof

Anders als das BVerfG hat der BFH in der Vergangenheit verschiedentlich ausdrücklich zum Grundsatz der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung Stellung bezogen. Die Aussagen sind jedoch recht heterogen. Einerseits findet sich auch noch in jüngerer Zeit – unter Berufung auf die einschlägigen Entscheidungen des BVerfG – die Feststellung, Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen seien nicht vergleichbar[47]. Andererseits unternimmt der BFH in ständiger Rechtsprechung Versuche, rechtsformabhängige Belastungsunterschiede im Wege richterlicher Rechtsfortbildung zu glätten[48].

45 BVerfG v. 20. 12. 1966, – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12, 27 f. (Allphasenbruttoumsatzsteuer); BVerfG v. 28. 1. 1970 – 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, 389 (Nachsteuer); BVerfG v. 5. 3. 1974 – 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321, 334 (Schallplatten); *P. Kirchhof*, StuW 1984, 297, 305. Meines Erachtens ist diese Einschränkung als Voraussetzung für die Annahme einer gleichheitsrechtlich relevanten Wettbewerbsverzerrung nicht zu rechtfertigen. Die Schwere der Verzerrung kann erst auf der Ebene der Verhältnismäßigkeit eine Rolle spielen. Ohne sachlichen Grund sind auch geringfügige Wettbewerbsverzerrungen nicht zu rechtfertigen; kritisch auch *P. Selmer*, AöR 101 (1976), 399, 451 f.

46 Zutreffend *P. Selmer*, AöR 101 (1976), 399, 452; *H. Montag*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 17 Rz. 2; dagegen sieht *K. Tipke*, Die Steuerprivilegien der Sparkassen, 1972, S. 25 die Grundlage des Gebots der Wettbewerbsneutralität in Art. 3 Abs. 1 GG; ebenso *A. Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, S. 58; dagegen *K. H. Friauf*, in Friedrich/Kupsch (Hrsg.), Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, 1981, S. 57, 82: Wegen seiner formalen Struktur erlaube der allgemeine Gleichheitssatz keine inhaltlichen Aussagen zu den Bedingungen der Gleichbehandlung in einzelnen Lebensbereichen. Allerdings leitet *Friauf* (a. a. O., S. 84) aus Art. 2 Abs. 1 GG eine verfassungsgesetzgeberische Grundentscheidung für freien Wettbewerb ab, die ihrerseits das Wertungsvakuum des Art. 3 Abs. 1 GG ausfülle. S. auch den Überblick zum Einfluß körperschaftsteuerlicher Grundsätze auf die Rechtsprechung zur Mitunternehmerbesteuerung in JbFSt. 1998/199, 269 ff. (5. Generalthema).

47 BFH v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 758; BFH v. 14. 12. 1994 – XI R 37/94, BStBl. II 1995, 329, 330; aus der älteren Rechtsprechung etwa BFH v. 4. 11. 1958 – I 141/57 U, BStBl. III 1959, 50, 51.

48 S. etwa BFH GrS 7/89 v. 25. 2. 1991, BStBl. II 1991, 691, 702 (Beschluß zur doppelstöckigen Personengesellschaft): „Wegen des Grundsatzes der Gleichmäßig-

Zum Anlaß einer Richtervorlage nach Art. 100 GG hat er die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede meines Wissens bisher nicht genommen. In der Richtervorlage des X. Senats des BFH zu § 32c EStG wird das Problem rechtsformabhängiger Besteuerung zwar thematisiert und ein Gebot rechtsformneutraler Besteuerung ausdrücklich bejaht, jedoch wird die Frage nicht zum Gegenstand der Vorlage gemacht[49], sondern – m.E. zutreffend – eine Rechtfertigung von § 32c EStG als Kompensation rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede aufgrund der ungenauen Wirkweise der Vorschrift verworfen[50].

b) Der allgemeine Gleichheitssatz als Gebot der Rechtsformneutralität

Die – wenngleich nur zögerliche – Anerkennung des Postulats der Rechtsformneutralität durch die Rechtsprechung ist unter dem Aspekt einer gleichmäßigen und leistungsfähigkeitskonformen Besteuerung zu begrüßen. Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn der Gesetzgeber eine Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen ungleich behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können (sog. neue Formel[51]). Belastungsunterschiede *allein* aufgrund der Rechtsform verstoßen gegen Art. 3 Abs. 1 GG[52]. Selbst wenn dem Gesetzge-

keit der Besteuerung ist das Steuerrecht in besonderem Maße gehalten, wirtschaftlich gleiche Tatbestände auch gleich zu behandeln. Maßgebend für die steuerrechtliche Qualifizierung muß der wirtschaftliche Gehalt der Betätigung der Personengesellschaft sein, nicht die Rechtsform der Gesellschaft oder der – die Rechtsform beeinflussende – Umfang ihrer Tätigkeit."

49 BFH Vorlage-Beschluß vom 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 463: „Der erkennende Senat folgt jedenfalls *in dieser Hinsicht* [scil.: der ausgeschütteten/entnommenen Gewinne] nicht der zu Unrecht verallgemeinernden Auffassung, Einzelunternehmen (ebenso wie Personengesellschaften) und Kapitalgesellschaften seien aufgrund ihrer Rechtsform und der sich daraus ergebenden rechtlichen Unterschiede *nicht* vergleichbar.

50 BFH Vorlage-Beschluß vom 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 459 f.

51 St. Rspr. z. B. BVerfG v. 7. 10. 1980 – 1 BvL 50/79 u. a., BVerfGE 55, 72, 88; BVerfG v. 9. 11. 1988 – 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, 121 f.; BVerfG v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/86 u. a., BVerfGE 82, 60, 86 (Familienexistenzminimum); BVerfG v. 26. 1. 1993 – 1 BvL 38/92 u. a., BVerfGE 88, S. 87, 96; BVerfG v. 10. 1. 1995 – 1 BvL 20/87 u. a., BVerfGE 91, S. 389, 401; BVerfG v. 8. 4. 1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 316 f. (LPG-Altschulden).

52 Demgegenüber verkennt *D. Schneider* (Fn. 5), S. 744 („Rechtsformneutralität läßt sich nicht aus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ableiten, weil ethische Maßstäbe nur auf natürliche Personen anwendbar sind, nicht auf Rechtsformen von zu Erwerbszwecken gebildeten Institutionen."), daß Personenvereinigungen zum einen über Art. 19 Abs. 3 GG unmittelbar grundrechtsberechtigt sind, und daß zum anderen rechtsformabhängige Belastungsunterschiede auch auf die Ebene der natürlichen Person durchschlagen.

ber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes seitens des Verfassungsgerichts größtmögliche Gestaltungsfreiheit eingeräumt wird, so ist er verpflichtet, einmal getroffene Belastungsentscheidungen konsequent und folgerichtig umzusetzen[53]. Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer besteuern nicht Rechtsformen, sondern Einkommen bzw. Ertrag als Ergebnis wirtschaftlicher Betätigung. Deshalb muß gleich hohes Einkommen unabhängig davon, in welcher Rechtsform es erwirtschaftet wird, grundsätzlich gleich besteuert werden. Das Einkommensteuerrecht fragt nicht danach, auf welche Weise Einkommen erwirtschaftet wurde, weder mit welchen Mühen noch mit welchem Risiko[54]. Ein gleich großer wirtschaftlicher Erfolg – ausgedrückt in der steuerlichen Meßgröße Gewinn – wird nicht mehr oder weniger besteuerungswürdig, weil er in unterschiedlichen Rechtsformen erwirtschaftet worden ist oder weil er als Kapital- oder Arbeitseinkommen auf die Ebene des Unternehmer transferiert wird. Andernfalls könnte der Einkommensteuergesetzgeber auch zwischen den Einkünften unterschiedlicher Berufe differenzieren. Demnach weckt nicht die Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsform als solche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des dualistischen Unternehmenssteuersystems, wohl aber, wenn die ungleiche Behandlung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte das Gebot der Rechtsformneutralität *als* Besteuerungsgleichheit verletzt[55]. Wählt der Gesetzgeber Einkommen zum Besteuerungsmaßstab, so muß er begründen, warum er Einkommen je nach der Rechtsform, in der es erwirtschaftet wird, unterschiedlich besteuert.

(1) Rechtsformneutralität und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Um das Gebot der Rechtsformneutralität aus dem ökonomischen Nexus in ein Konzept verfassungsrechtlicher Prüfmaßstäbe zu integrieren, ist es hilfreich, Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit dem als Grundprinzip einer gleichheitskonformen Besteuerung anerkannten Leistungsfähigkeitsprinzip zu analysieren.

53 StRspr. insb. BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 – 1. Leitsatz (Erbschaftsteuer); zuletzt BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95.

54 Ebensowenig wie § 19 EStG zwischen den Einkünften von Beamten und Angestellten differenziert, obwohl sich beide Gruppen in einer durchaus auch die Höhe des erzielbaren Einkommens beeinflussenden Weise unterscheiden (Beamte: unkündbar, nicht tarifgebunden, kein Streikrecht, keine Überstundenvergütung) darf das Unternehmenssteuerrecht die zivilrechtliche Rechtsform der wirtschaftlichen Betätigung zum Anknüpfungspunkt von Differenzierungen nehmen.

55 *K. Tipke*, StRO Bd. II, S. 1030 f.; *R. Wendt*, StuW 1992, 75; *H. Montag*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 17 Rn. 2; *A. Graß* (Fn. 46), S. 90; *J. Lang*, StuW 1989, 7; *OECD*, Taxing Profits (1991), S. 31 f.

Rechtsformneutralität der Besteuerung bedeutet nicht, Rechtsformen ohne Ansehung des wirtschaftlichen Sachverhalts gleich zu behandeln und Unterschiede einzuebnen[56]. Dies fordert auch das ökonomische Postulat der Entscheidungsneutralität nicht. Im Gegenteil, die steuerliche Mißachtung bestehender wirtschaftlicher Unterschiede wäre ihrerseits aneutral, weil sie die Rechtsformwahlentscheidung neuerlich verzerren würde. Insofern deckt sich der Inhalt des Gebots der Entscheidungsneutralität nicht nur mit dem Gebot der Gleichbehandlung von wesentlich Gleichem, sondern auch mit dem Verbot der Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem. Eine rechtsformneutrale Besteuerung kann durchaus rechtsformabhängige Unterschiede aufweisen, soweit diese Ausdruck unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sind. Der Begriff Rechtsformneutralität ist irreführend, soweit er Einebnung jeglicher Besteuerungsunterschiede suggeriert. Vielmehr muß Rechtsformneutralität als rechtsform*gerechte* gleichmäßige Besteuerung verstanden werden. Als Rechtsform*gerechtigkeit* kann die Forderung nach rechtsformneutraler Besteuerung gleichgesetzt werden mit gleichmäßiger Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit[57].

Demgegenüber ergibt sich mit dem Gebot subjektiver Leistungsfähigkeit – zumindest wenn Rechtsformneutralität in einen engen Kontext mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität gestellt wird – nicht nur keine Übereinstimmung, sondern ein Spannungsverhältnis. Soweit die nach dem Prinzip subjektiver Leistungsfähigkeit steuerlich abzubildenden persönlichen Merkmale der Unternehm*er* die steuerliche Situation des Unternehm*ens* beeinflussen, erfolgt die Besteuerung nach unternehmensfremden Merkmalen, die keine Beziehung zu der Marktposition des Unternehmens aufweisen[58].

(2) Vergleichbarkeit von einkommen- und körperschaftsteuerlichen Sachverhalten

Gegen die Einordnung der Forderung rechtsformneutraler Besteuerung als verfassungsrechtliches Postulat wird eingewendet, Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen seien aufgrund der steuerstrukturellen Unterschiede von Einkommen- und Körperschaftsteuer ertragsteuerlich nicht vergleichbar.

56 Deutlich *J. Lang*, Harzburger Steuerprotokoll 1999, S. 33, 49: „Die Unternehmensbesteuerung ist nicht dann rechtsform- und entscheidungsneutral, wenn sie unterschiedslos ist. Vielmehr ist sie es nur dann, wenn die verschiedenen wirtschaftlichen Wirkungen des Zivilrechts beachtet werden."

57 S. *K. Tipke*, StRO Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 325; *St. Bach*, DIW Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, Schwerpunktheft Steuerreform, 1997, 329, 332; *A. Graß* (Fn. 46), S. 54 f.; *M. Jachmann* (Fn. 17), S. 60 ff.; *dies*, DStJG 23 (2000), 19 f.; offengelassen bei *W. Schön*, StuW 2000, 151, 152.

58 *B. Knobbe-Keuk* (Fn. 7), S. 4.

Am deutlichsten werde die Verschiedenartigkeit der Sachverhalte an der Artverschiedenheit von Körperschaft- und Einkommensteuertarif[59].

In der Tat stellt sich bei dem Vergleich von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften das Problem, daß die Körperschaftsteuer nur das Unternehmen erfaßt, während der Besteuerung von Personengesellschaften das Transparenzprinzip[60] zugrundeliegt, so daß wie beim Einzelunternehmer Unternehmen und Unternehmer steuerlich zusammengefaßt werden. Indes handelt es sich hierbei nicht um vorrechtliche, sondern vom Gesetzgeber selbst gesetzte Unterschiede. Zwar ist der Gesetzgeber nicht auf die Anknüpfung an vorgefundene, quasi vorrechtliche Ungleichheiten beschränkt. Vielmehr ist der regelnde und gestaltende Staat frei, Unterschiede, an die er später anknüpft, selbst zu schaffen[61]. Deshalb ist die unterschiedliche Besteuerung entsprechend der zivilrechtlichen Rechtsform, auch wenn Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen in gleicher Weise am Markt konkurrieren, nicht per se verfassungswidrig. Indessen muß die Unterschiedlichkeit, die der Gesetzgeber selbst setzt, ihrerseits durch externe Zwecke gerechtfertigt sein[62]. Und dabei genügen nicht irgendwelche Zwecke[63], sondern Zwecke, die im Hinblick auf die Belastungsentscheidung, die durch Einkommen vermittelte Leistungsfähigkeit zu erfassen, die Ungleichbehandlung rechtfertigen.

Etwaige Belastungsunterschiede sind nicht allein aufgrund der Entscheidung des Gesetzgebers für ein duales System der Unternehmensbesteuerung der verfassungsrechtlichen Überprüfung entzogen. Denn trotz der Regelung in zwei unterschiedlichen Gesetzen mit unterschiedlicher Struktur handelt es sich bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften auf der einen und Personenunternehmen auf der anderen Seite nicht um voneinander unabhängige Systeme. Schon anhand der Entwicklungsgeschichte von KStG und EStG läßt sich nachweisen, daß das KStG nicht *neben*, sondern *aus* dem EStG entstanden ist. Auch stellen beide Steuern als Steuerobjekt auf das Einkommen bzw. den Ertrag ab, so daß die unterschiedliche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften als Teilsysteme des dualistischen Gesamtsystems der Unternehmensbesteuerung einzuordnen sind.

59 BT-Drucks. 14/2683, 96; gestützt auf BVerfG v. 24. 1. 1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 353; z. T. zustimmend aufgenommen in BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 462.

60 *R. Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2000 (im Druck), S. 150 ff.

61 *Pieroth/Schlink*, Grundrechte, Staatsrecht II, Rn. 484.

62 *St. Huster*, Rechte und Ziele, 1993, S. 165 ff.

63 Eindringlich *K. Tipke*, Die Steuerprivilegien der Sparkassen, 1972, S. 19.

(3) Ermittlung der für die Verwirklichung von Rechtsformneutralität relevanten Vergleichssachverhalte

Rechtsformneutralität ist eine auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen zugeschnittene Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes. Darüber hinaus wirkt sich das Gebot der Rechtsformneutralität aber auch auf die Besteuerung der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen aus. Gleichheitsrechtlich ergeben sich dabei zwei Perspektiven auf das Gebot der Rechtsformneutralität[64]. Rechtsformneutralität kann sowohl im Hinblick auf den einbehaltenen als auch auf den ausgeschütteten Gewinn sowohl allein aus der Sicht des Unternehmens als auch allein aus der Sicht der Unternehmensbeteiligten betrachtet werden. Zunächst lassen sich Belastungsunterschiede des einbehaltenen Gewinns aus der Perspektive des Unternehmens als Grundrechtsträger (Art. 19 Abs. 3 GG) und Zuordnungssubjekt objektiver Leistungsfähigkeit[65] auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG überprüfen[66]. Ebenso kann aber auch eine unterschiedliche Belastung ausgeschütteter/entnommener Gewinne als Ungleichbehandlung des Unternehmens selbst interpretiert werden, da sie sich auf dessen Möglichkeiten zur Beschaffung von Eigenkapital auswirkt. Aus der Sicht der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen sticht unter dem Aspekt der Gleichbehandlung mit anderweitigen Einkünften zunächst die gleichheitsrechtliche Relevanz der Behandlung ausgeschütteter/entnommener Gewinne ins Auge. Doch auch die unterschiedliche Behandlung thesaurierter/einbehaltener Gewinne läßt sich als ein auf die hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen bezogenes Gleichheitssatzproblem formulieren[67]. Denn die steuerliche Verschonung thesaurierter Gewinne einzelner Rechtsformen bleibt in Form eines Zinsvorteils auch bei späterer Ausschüttung erhalten, selbst – bzw. gerade – wenn ausgeschüttete/entnommene Gewinne wie im Anrechnungsverfahren unabhängig von der Rechtsform gleich hoch, d. h. unter Anrechnung einer etwaigen Vor-

64 Siehe auch *H. Weber*, JZ 1980, 545.

65 *K. Tipke*, StRO Bd. II, S. 1031; *W. Flume*, DB 1971, 692, 693; *B. Knobbe-Keuk*, 53. DJT (1980), Sitzungsbericht O, S. 9; *J. Hey* (Fn. 26), S. 254. Teilweise wird dagegen – insbesondere von Ökonomen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip opfertheoretisch formulieren – die Anerkennung objektiver Leistungsfähigkeit von Unternehmen abgelehnt mit dem Argument, Einkommen als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit könne nur von Individuen erwirtschaftet werden s. etwa *H. Haller*, Die Steuern, 1981, S. 176 f.; *R. Elschen* (Fn. 41), S. 316 ff.; Inst.FuSt Heft 100 (1976), S. 15; dagegen *R. Walz* (Fn. 18), S. 40.

66 Dieser Aspekt dominiert in der Schrift von *M. Jachmann* (Fn. 17), S. 60–108.

67 Aus ökonomischer Sicht kommt es sogar allein auf die Perspektive der natürlichen Person an, weil sie alleiniger Entscheidungs- und Steuerträger ist, s. *M. Rose*, BB 2000, 1062; *F. W. Wagner*, StuW 2000, 109, 116.

belastung aber ohne Berücksichtigung von etwaigen Zinseffekten, belastet werden.

Rechtsformneutralität läßt sich demnach nicht auf „Thesaurierungsneutralität“[68] reduzieren. Vielmehr sind auch die am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen hinsichtlich ihrer im Unternehmen erwirtschaften Erträge gleichzustellen. Im Sinne von Transferneutralität, müssen deshalb auch die steuerlichen Folgen des Transfers von Gewinnen auf die außerbetriebliche (Konsum)ebene rechtsformneutral ausgestaltet sein[69]. Dieser Transfer kann durch Ausschüttungen/Entnahmen, Leistungsvergütungen oder die Veräußerung von Unternehmensanteilen stattfinden.

c) Freiheitsrechte und Rechtsformneutralität

Rechtsformabhängige Belastungsunterschiede tangieren neben Art. 3 Abs. 1 GG auch die Freiheitsrechte. *Dieter Birk* hat in seiner Münchner Habilitationsschrift nachgewiesen, daß Steuern, die über ihre bloße Belastungswirkung hinaus den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten veranlassen, Gestaltungswirkungen entfalten. Diese sind – unabhängig davon, ob es sich hierbei um eine vom Gesetzgeber intendierte Lenkung handelt – an den Freiheitsrechten zu messen[70]. Genau um den Ausschluß derartiger Gestaltungswirkungen geht es auch den ökonomischen Neutralitätspostulaten[71]. Die Steuererhebung soll, abgesehen von dem zwangsläufigen Effekt des Entzugs disponibler Mittel durch die Steuerzahlung, das Entscheidungsverhalten der Steuerpflichtigen nicht beeinflussen[72]. Während die Perspektive des allgemeinen Gleichheitssatzes eine eher statische ist, bei der auf die absolute Höhe der – im Rahmen der Einkommensteuer als Durchschnittssteuersatz zu ermittelnden – Steuerlast abzustellen ist, nehmen die Freiheitsrechte das dynamische Element steuerbeeinflußter ökonomischer Entscheidungen in sich auf. Dies gebietet im Rahmen der Einkommensteuer eine Grenzsteuersatzbetrachtung. Belastungsunterschiede zwischen den Rechtsformen verzerren die Rechtsformentschei-

68 *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 187; zu diesem Begriff s. *J. Lang*, in Harzburger Steuerprotokoll 1999, 33, 47 u. 57.

69 Wie hier *W. Schön*, StuW 2000, 151, 152; *J. Lang*, in Harzburger Steuerprotokoll 1999, 33, 47; *M. Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 18; allgemeiner auch *F. W. Wagner*, StuW 2000, 109, 118 f.

70 *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 194 ff.; im Anschluß an diesen s. auch *Vogel/Waldhoff*, in Bonner Kommentar (Stand Dez. 1997) Vorbem. z. Art. 104–115, Rz. 561; *K. H. Friauf*, DStJG 12 (1989), S. 3, 26.

71 Zur freiheitsrechtlichen Wurzel des Neutralitätsgebots: *J. Lang*, StuW 1990, 107, 115; *J. Hey*, in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KSt (Stand: Sept. 1999) Anm. 32.

72 *D. Kiesewetter*, StuW 1997, 24.

dung und reduzieren damit mittelbar die aus Art. 12[73], 14 und Art. 2 Abs. 1 GG abgeleitete ökonomische Handlungsfreiheit[74].

Kürzlich ist von *Paul Kirchhof*[75] Art. 9 Abs. 1 GG als weitere freiheitsrechtliche Grundlage des Gebots rechtsformneutraler Besteuerung in die Diskussion eingebracht worden. Die Vereinigungsfreiheit des Art. 9 Abs. 1 GG gewährleiste dem Einzelunternehmer als negative Vereinigungsfreiheit, nicht in eine Vereinigung gedrängt zu werden, und beinhalte daneben den Schutz der einmal gewählten Rechtsform auch gegenüber dem faktischen Umwandlungszwang einer veränderten Steuerrechtslage. Die Anwendung von Art. 9 Abs. 1 GG würde die Anforderungen an die Rechtfertigung rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede deutlich verschärfen, weil die Vereinigungsfreiheit außer den in Art. 9 Abs. 2 GG aufgeführten Verbotstatbeständen nicht unter einem ausdrücklichen Gesetzesvorbehalt steht, sondern nur den verfassungsimmanenten Schranken unterliegt[76]. Doch selbst wenn man sich der wohl herrschenden Auffassung anschließt, daß Art. 9 Abs. 1 GG auch wirtschaftli-

73 *H. Weber*, JZ 1980, 545, 547; *M. Jachmann* (Fn. 17), 2000, S. 62 mit Fn. 368 u. 369: als Organisationsfreiheit (*R. Scholz*, in Maunz/Dürig, Art. 12 Abs. 1 Rz. 124, 185; *R. Breuer*, in HStR VI § 147 Rz. 62), zur Anwendung von Art. 12 Abs. 1 GG auf juristische Personen s. BVerfG v. 1. 3. 1979 – 1 BvR 532/77, BVerfGE 50, 290, 363 (Mitbestimmung); zurückhaltend gegenüber der Bedeutung von Art. 12 Abs. 1 GG für die Unternehmensbesteuerung demgegenüber *A. Graß* (Fn. 46), S. 61; kritisch zur restriktiven Handhabung von Art. 12 GG im Hinblick auf Steuerrechtsnormen durch das BVerfG: *Vogel/Waldhoff*, in Bonner Kommentar (Stand Dez. 1997) Vorbem. z. Art. 104–115, Rz. 561 ff.; *P. Selmer*, AöR 101 (1976), 399, 423 ff.

74 BVerfG v. 7. 8. 1962 – 1 BvL 16/60, BVerfGE 14, 263, 282; BVerfG v. 1. 3. 1979 – 1 BvR 532/77, BVerfGE 50, 290, 366. Zwar hat das BVerfG in seinen bisherigen Entscheidungen die Freiheitsrechte zur Überprüfung rechtsformabhängiger Steuernormen nie herangezogen. Auch die jüngste Entscheidung zum Umsatzsteuerrecht (BvR 2861/93 v. 10. 11. 1999 [„Schwarzwaldklinik"], BVerfGE 101, 151) operiert ausschließlich mit Art. 3 Abs. 1 GG. In außersteuerlichen Zusammenhängen hat es neben Art. 3 Abs. 1 GG aber auch Art. 12 Abs. 1 GG als Grundsatz der Wettbewerbsneutralität etabliert (BVerfG v. 8. 2. 1972 – 1 BvR 170/71, BVerfGE 32, 311, 317; BVerfG v. 12. 10. 1977 – 1 BvR 217/75 u. a., BVerfGE 46, 120, 137 f.; außerdem BVerwG v. 18. 4. 1985 – 3 C 34. 84, BVerwGE 71, 183, 191 ff.); *D. Birk*, StuW 2000, 328, 333 f., möchte sogar anstelle von Art. 3 Abs. 1 GG vorrangig die Freiheitsrechte heranziehen, um einer Ungleichbehandlung von Unternehmensformen Grenzen zu setzen.

75 *P. Kirchhof*, StuW 2000, 221, 230; ebenso *Chr. Waldhoff*, StuW 2000, 217, 220; zuvor schon *H. Weber*, JZ 1980, 545, 547; *ders.*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971, S. 55 ff., 80 ff., der einen Verstoß gegen Art. 9 Abs. 1 GG dann annimmt, wenn die Belastung extreme Höhen erreicht.

76 *R. Scholz*, in Maunz/Dürig Art. 9 GG Rz. 149 (Febr. 1999). Die in Art. 9 Abs. 2 GG abschließend aufgezählten Verbotsgründe erlangen im Hinblick auf die Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung keine Bedeutung.

che Vereinigungen[77] umfaßt, liegt wohl zumindest der Schwerpunkt einer Prüfung an den Freiheitsrechten nicht auf der Vereinigungsfreiheit, sondern auf Art. 12, 14 und Art. 2 Abs. 1 GG[78]. Art. 9 Abs. 1 GG gewährt nicht den Schutz bestimmter Rechtsformen, sondern nur den Zusammenschluß zu einer Vereinigung als solcher. Gewährleistet wird die kollektive Meinungsbildung, Selbstdarstellung und Interessenvertretung[79]. Mag hiervon auch die wirtschaftliche Betätigung umfaßt sein, so greift die rechtsformabhängige Besteuerung nicht in die Art und Weise des kollektiven Willensbildungsprozesses ein, sondern beeinflußt lediglich den Inhalt ökonomischer Entscheidungen. Man mag Art. 9 Abs. 1 GG heranziehen, wenn bestehende Vereinigungen durch die Besteuerung zur Auflösung gezwungen werden bzw. ein Zwang zur Vereinigung aufgebaut wird. Schutz vor Wettbewerbsverzerrungen bietet Art. 9 Abs. 1 GG jedoch nicht.

d) Bedeutung der Finanzverfassung für das Gebot der Rechtsformneutralität

Fraglich ist, ob auch der Finanzverfassung Anhaltspunkte über den verfassungsrechtlichen Stellenwert des Gebots der Rechtsformneutralität zu entnehmen sind. Immerhin werden Körperschaft- und Einkommensteuer in Art. 106 Abs. 3 GG separat aufgeführt.

Indes kann der Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer durch die Nennung beider Steuern in Art. 106 GG schon deshalb nicht legitimiert werden, weil den finanzverfassungsrechtlichen Kompetenz- und Verteilungsvorschriften eine materielle Aussagekraft nicht zukommt[80]. Für die Feststellung,

77 So z. B. *W. Löwer*, in v. Münch/Kunig, 5. Aufl. 2000, Art. 9 Rz. 31; *H. Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971, S. 55; sehr streitig für Kapitalgesellschaften, zumindest bezogen auf diese a. A. BVerfG v. 20. 7. 1954 – 1 BvR 459/52 u. a., BVerfGE 4, 7, 26 (Investitionshilfe); *E. Stein*, Lehrbuch des Staatsrechts, 16. Aufl. 1998, § 15 II; *Th. Kunze*, Unternehmensrechtsreform 1976, S. 18 f.; *J. Rübenach*, „Wirtschaftliche Vereinigungsfreiheit" und Vereinsfreiheit, 1984, S. 172 ff.; offengelassen in BVerfG v. 1. 3. 1979 – 1 BvR 532/77, BVerfGE 50, 290, 355 f. (Mitbestimmung).

78 *M. Kemper*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, Das Bonner Grundgesetz, 4. Aufl. 1999, Art. 9 Rz. 128; ähnlich *W. Löwer*, in v. Münch/Kunig, 5. Aufl. 2000, Art. 9 Rz. 31; *P. Selmer*, Unternehmensentflechtung und Grundgesetz, 1981, S. 95; a. A. *R. Scholz*, in Maunz/Dürig, Art. 9 Abs. 1 GG Rz. 93 (Stand: Februar 1999), der bei Aktiengesellschaften eine Idealkonkurrenz von Art. 9 GG und Art. 14 GG annimmt.

79 *Th. Kunze*, Unternehmensrechtsreform 1976, S. 18.

80 Während etwa *Klaus Vogel* (*Vogel/Waldhoff*, in Bonner Kommentar (Stand Dez. 1997) Vorbem. z. Art. 104–115 Rz. 577 ff.; ferner *Chr. Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland–Schweiz, 1997, S. 186 f.; *K. Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, S. 1152; *H. J. Bonk*, FR 1999, 443, 448; zurückzuführen auf *G. Wacke*, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, 1950, S. 62 ff.) in den verfassungsrechtlichen Ein-

daß die Rechtsformanknüpfung der Besteuerung nicht per se einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nach sich zieht, bedarf es des Rekurses auf Art. 106 GG nicht[81]. Diese Feststellung ist allein am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG zu entwickeln. Ebensowenig läßt sich, selbst wenn man dem in Art. 105 ff. GG enthaltenen Kompetenz- und Verteilungssystem Hinweise auf einen historischen Bestand der Steuern entnehmen wollte, aus der Nennung der Körperschaftsteuer neben der Einkommensteuer darauf schließen, durch dieses Nebeneinander verursachte Belastungsunterschiede seien damit automatisch legitimiert[82]. Schließlich enthält sich die Finanzverfassung jeder Aussage zum Verhältnis beider Steuern zueinander und zu ihrer konkreten Ausgestaltung. Gerade die historische Perspektive beweist, daß der Gesetzgeber mit der Einführung der Besteuerung der Kapitalgesellschaften keineswegs eine Ungleichbehandlung intendierte, sondern auf die Herstellung von Wettbewerbsgleichheit abzielte[83].

Mithin sind die Art. 105 ff. GG für die verfassungsrechtliche Bewertung des existierenden Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer unergiebig[84]. Insbesondere ergibt sich aus Art. 106 GG nicht, daß die Einführung einer allgemeinen, rechtsformunabhängigen Unternehmensteuer verfassungswidrig wäre. Auch im Hinblick auf die Gewerbesteuer läßt sich weder Art. 106 Abs. 6 GG noch Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG eine Festschreibung rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede entnehmen. Vielmehr ist eine Bereinigung der Gewerbesteuer von den vorhandenen rechtsformabhängigen Belastungsunterschieden finanzverfassungsrechtlich ebenso unbedenklich wie ihr Ausbau zu einer kommunalen Unternehmensteuer[85].

III. Konkurrierende Prinzipien; Rechtfertigung einer nicht neutralen Besteuerung

Die Anerkennung eines verfassungsrechtlichen Gebots der Rechtsformneutralität führt nicht automatisch zur Verfassungswidrigkeit jedes rechtsformab-

zelsteuerbegriffen eine inhaltliche Festlegung des Gesetzgebers auf bestimmte Steuertypen sieht, bestreitet *Klaus Tipke* (StRO Bd. III, S. 1088 ff.) zu Recht den materiellen Gehalt von Art. 106 GG.

81 So aber *Chr. Waldhoff*, StuW 2000, 217, 219 u. 220.

82 *K. Kruis*, Gutachten zur Rechtssetzungsgleichheit im Einkommensteuerrecht, im Auftrag der Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft, 1999, S. 48: Der kompetenzrechtliche Bestand des Bundes wird entsprechend dem gebotenen Verständnis der Verfassung als normativer Einheit vom allgemeinen Gleichheitssatz umgriffen.

83 *Chr. Rasenack* (Fn. 1), S. 19 ff.

84 Dagegen *Chr. Waldhoff*, StuW 2000, 217, 219.

85 So zutreffend *J. Lang*, in Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1 S. 53 ff.

hängigen Belastungsunterschiedes. Vielmehr ist stets zu prüfen, ob Belastungsunterschiede als Fiskalzwecknormen zur Abbildung unterschiedlicher steuerlicher Leistungsfähigkeit *geboten* sind beziehungsweise als Sozial- oder Vereinfachungszwecknormen *gerechtfertigt* werden können.

1. Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede

Welche Anforderungen an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung zu stellen sind, richtet sich nach der Intensität der Beeinträchtigung. Die Anforderungen an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung steigen, je weniger der Betroffene das Kriterium der Ungleichbehandlung beeinflussen kann und je mehr die Ungleichbehandlung den Gebrauch grundrechtlicher Freiheiten beeinträchtigt[86]. Bei Ungleichbehandlungen geringer Intensität beschränkt das Verfassungsgericht die Rechtfertigungsprüfung auf eine Evidenzkontrolle und reduziert den Gleichheitssatz auf ein Willkürverbot. Bei Ungleichbehandlungen größerer Intensität ist eine Verhältnismäßigkeitsprüfung anzustellen (sog. neue Formel[87]).

In diesem Zusammenhang ist der Hinweis zu würdigen, daß das Ausmaß der Belastung des Unternehmensgewinns durch die Wahl der Rechtsform beeinflußbar ist[88]. Daß der Betroffene die Möglichkeit hat, der gleichheitswidrigen Benachteiligung auszuweichen, wirkt sich nach der sog. neuen Formel des 1. Senats lediglich auf die *Intensität der Beeinträchtigung* und die Anforderungen an die Rechtfertigung aus, schließt aber einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht aus. Zwar erweist sich die Rechtsform aus der Sicht der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen als ein *abänderbares verhaltensbezogenes* Merkmal. Dennoch würde die Reduzierung des Prüfungsmaßstabes auf eine bloße Willkürkontrolle dem freiheitsrechtlichen Aspekt der Rechtsformabhängigkeit nicht gerecht. Denn der Steuerpflichtige kann der Ungleichbehandlung nur um den Preis einer rein steuerlich ausgerichteten Ausübung seiner Unternehmerfreiheit ausweichen. Bezieht man den Grundsatz der

86 Ähnlich der Zweite Senat BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6 (Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag); BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 94 (§§ 22 Nr. 3 S. 3 EStG); Grundlage dieser Differenzierung ist ein Hinweis auf die in Art. 3 Abs. 3 GG genannten Merkmale, hierzu *R. Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 1999 S. 205 f.

87 Sog. „neue Formel", s. Nachweise in Fn. 51.

88 *Chr. Watrin*, DStZ 1999, 238, 241; ferner Brühler Empfehlungen III. 1., BB 1999, S. 1188, 1189; in diese Richtung auch BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 463.

Rechtsformneutralität im Hinblick auf Art. 19 Abs. 3 GG[89] auf das Unternehmen selbst, so betrifft die Ungleichbehandlung nach Maßgabe der Unternehmensform ein *unabänderliches personenbezogenes* Merkmal, so daß bereits aus diesem Grunde ein strenger Maßstab anzulegen ist. Freie Rechtsformwahl und die Möglichkeit steuerneutraler Umwandlung sind nicht mit Rechtsformneutralität zu verwechseln, noch handelt es sich hierbei um einen Rechtfertigungsgrund.

2. Rechtsformabhängige Belastungsunterschiede als Ausdruck des Verbots der Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem und der Einheit der Rechtsordnung?

Die Gegner rechtsformunabhängiger Besteuerung sehen in einer einheitlichen Besteuerung aller Rechtsformen eine unzulässige Nivellierung der zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften bestehenden zivilrechtlichen, wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Unterschiede[90]. Ebenso wie das Trennungsprinzip der rechtlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft Rechnung trage, entspreche das Konzept steuerlicher Transparenz dem wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Sachverhalt der Personengesellschaft, der durch unmittelbare Zurechnung von Unternehmensvermögen und Gewinn sowie durch (unbeschränkte) persönliche Haftung gekennzeichnet sei[91]. Noch viel mehr gelte dies für den Einzelunternehmer, dem eine Trennung von Unternehmen und Unternehmerebene noch nicht einmal im Wege entsprechender schuldrechtlicher Verträge möglich sei[92].

Die Liste der zivil-, handels-, kapitalmarkt- und mitbestimmungsrechtlichen Unterschiede zwischen Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmern, aber auch innerhalb dieser Gruppen, läßt sich nahezu beliebig erweitern. Doch ist mit der bloßen Aufzählung beliebiger Unterschiede ein Legitimationsnachweis für unterschiedlich hohe Steuerlasten noch nicht angetreten. Einkommen- und Körperschaftsteuer sind keine Merkmalssteuern, sondern erfassen den in Einkommen gemessenen Erfolg wirtschaftlicher Betätigung. Wäre mit bestimmten Rechtsformen eine gesteigerte Leistungsfähigkeit verbunden, so würde diese zwangsläufig in einem höheren Einkommen und damit auch in einer höheren Steuer resultieren[93]. Soweit sich die zivil-

89 So insb. *M. Jachmann* (Fn. 17), S. 16 ff., 61 f., 104 f.; zustimmend *Chr. Waldhoff*, StuW 2000, 217, 218.

90 So z. B. *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 187 f.; *Schredelseker*, FinArch 1972/73, 27, 35 und insbesondere *H. Weber*, JZ 1980, 545, 549 u. 551.

91 *W. Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 9.

92 *W. Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 10.

93 So auch sehr deutlich *St. Homburg* (Fn. 11), S. 348.

rechtlichen Unterschiede zwischen den Rechtsformen nicht in unterschiedlich großem wirtschaftlichen Erfolg niederschlagen, rechtfertigen sie eine dauerhaft unterschiedliche Belastung nicht[94], schon gar nicht erzwingen sie eine solche[95].

Zu Recht aus der Mode gekommen sind daher die Versuche, eine höhere Belastung des in Kapitalgesellschaften erwirtschafteten Gewinns mit deren gesteigerter Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen. Dieser Rechtfertigungsansatz dürfte sich schon deshalb überholt haben, weil es mittlerweile eher darum geht, die niedrigere Besteuerung der Kapitalgesellschaft zu rechtfertigen. Im übrigen ist das Bild der steuerlichen Vor- und Nachteile der verschiedenen Rechtsformen einschließlich ihrer vielfältigen Mischformen mittlerweile so heterogen, daß alle traditionellen, am Dualismus von Kapitalgesellschaft und Personenunternehmen[96] ausgerichteten Begründungsversuche zwangsläufig scheitern müssen.

3. Besteuerung von Unternehmen als Verstoß gegen das einkommensteuerrechtliche Prinzip der Besteuerung individueller persönlicher Leistungsfähigkeit?

Das Kernproblem rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung liegt in der Frage der Einbeziehung der natürlichen Person. Unternehmen und Unternehmer bilden im Einkommensteuerrecht mangels eigenständiger Unternehmensebene eine Einheit, die eine Trennung zwischen der objektiven Leistungsfähigkeit des Unternehmens und der subjektiven Leistungsfähigkeit des Unternehmers de lege lata nicht zuläßt[97]. Rechtsformneutralität, jedenfalls wenn man sie mit Wettbewerbsneutralität gleichsetzt, tritt in Konflikt mit dem Grundsatz, daß natürliche Personen nach der individuellen Leistungsfähigkeit besteuert werden[98]. Eine rechtsformneutral nur an der Leistungsfähigkeit des Unterneh-

94 *B. Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern, 1902, S. 189; *R. Schuler*, Körperschaftsteuerliche Aspekte der geplanten Unternehmenssteuerreform, 1990, S. 33.

95 So aber *H. Weber*, JZ 1980, 545, 49; *ders.* (Fn. 77), S. 65 ff.

96 Auch die Konzepte einer stärkeren Differenzierung etwa durch Sonderregeln für personenbezogene Kapitalgesellschaften und Publikums-KGs (so etwa *W. R. Walz* [Fn. 18], S. 90 ff.; *H. Weber*, JZ 1980, 545, 553) können nicht überzeugen, weil sie die Abgrenzungen lediglich anders ziehen, ohne jedoch eine Rechtfertigung dafür zu liefern, warum bei gleich hohem Gewinn unterschiedlich hohe Steuerlasten anfallen sollen; vgl. auch *St. Homburg* (Fn. 11), S. 314 u. 347 f.: auch die Publikumskapitalgesellschaft führt aus ökonomischer Sicht kein Eigenleben.

97 S. etwa *R. Voß*, ZRP 2000, 253, 255, der hieraus aber auch ableitet, daß eine entsprechende Trennung de lege ferenda verfassungswidrig wäre.

98 Zu diesem Dilemma zwischen dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität und dem Gebot der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit auch *P. Kirchhof*, StuW 1984, 297, 305 f.

mens ausgerichtete Besteuerung müßte zumindest vorübergehend die individuellen Verhältnisse der hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen ausblenden[99]. Der Konflikt zwischen dem Geboten der Rechtsformneutralität und der nach individuellen Merkmalen erfolgenden Besteuerung der natürlichen Person muß aber nicht zur vollständigen Verdrängung eines der beiden Ziele führen. Gleichmäßige Besteuerung von Unternehmen und gleichmäßige Besteuerung natürlicher Personen nach der individuellen Leistungsfähigkeit sind zwei gleichrangige Subprinzipien von Art. 3 Abs. 1 GG, die, soweit sie konfligieren, zu einem angemessenen Ausgleich zu bringen sind.

4. Rechtfertigung rechtsformabhängiger Besteuerung als Sozialzwecknorm?

Unterschwellig ist die Diskussion um die Unternehmensbesteuerung von bestimmten Werturteilen über Unternehmensformen beherrscht. So wird die persönliche Verbindung des Personenunternehmers mit seinem Unternehmen und das besondere Verantwortungsgefühl, das den Unternehmer zur Übernahme persönlicher Haftung veranlasse, positiv hervorgehoben. Kapitalgesellschaften seien dagegen die „anonymere Form des Wirtschaftens“[100]. Daneben schwingen auch auf die Unternehmensgröße bezogene Förderabsichten mit, wenn „mittelständische Unternehmen“ entlastet werden sollen[101].

Dennoch wäre es verfehlt, rechtsformabhängige Belastungsunterschiede als Lenkungsnormen zugunsten oder zu Lasten einzelner Unternehmensformen einordnen zu wollen. Ein legitimes Lenkungsziel läßt sich nicht identifizieren[102]. So dürfte es schwer fallen, Personenunternehmen wegen der persönlichen Haftung des Unternehmers als ethisch höherstehend zu bewerten. Genauso gut könnte man im Hinblick auf die internationale Verbreitung der Kapitalgesellschaft das Personenunternehmen als unpraktisches Auslaufmodell ansehen. Dem Steuerrecht die Rolle des Gralshüters der Personenunternehmung zuzuweisen, scheint zudem schon deshalb zweifelhaft, weil sich kaum ausmachen läßt, ob die weite Verbreitung der Personengesellschaft – man denke insbesondere an die GmbH & Co. KG – nicht ihrerseits steuerliche Gründe hat[103]. Doch selbst wenn man dem Gesetzgeber die Freiheit zugestehen würde, eine Rechtsform zu präferieren, so ist gerade nach der Unterneh-

99 Kritisch deshalb *H. Weber* (Fn. 77), S. 75.

100 S. etwa *P. Kirchhof*, FAZ v. 24. 7. 2000, S. 17, der hierauf aufbauenden steuerlichen Lenkungsmaßnahmen allerdings zurückhaltend gegenübersteht; deutlich auch *H. Weber* (Fn. 77), S. 432 ff., 463 ff.

101 Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 37 f.

102 Zweifelnd auch *H. Weber*, JZ 1980, 545, 549 f.

103 *K. Schmidt*, JbFSt. 1999/2000, 405, 415; ähnlich *F. W. Wagner*, FinArch. N.F. 44 (1986), 32, 47.

menssteuerreform 2000 nicht deutlich, ob und welche Rechtsform der Gesetzgeber begünstigen will. Die Einordnung als Lenkungsmaßnahme zugunsten einer Rechtsform würde aber voraussetzen, daß der Lenkungszweck mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet ist[104]. Dies ist gerade nicht der Fall, wenn der Gesetzgeber in einem Konglomerat von sich gegenseitig teilweise aufhebenden Vor- und Nachteilen eine klare Präferenz zugunsten einer Rechtsform oder einer Unternehmensgröße nicht erkennen läßt.

5. Rechtsformanknüpfung als zulässige Typisierung?

Auch als eine aus Praktikabilitätsgründen zulässige Typisierung lassen sich rechtsformabhängige Belastungsunterschiede gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte nur sehr bedingt rechtfertigen. Typisierungen sind nur dann zulässig, wenn durch sie hervorgerufene Ungleichbehandlungen lediglich Ausnahmefälle betreffen und eine exaktere Lösung, die Härten vermeidet, nur unter Schwierigkeiten durchführbar wäre[105]. Zudem muß Klarheit darüber herrschen, welcher Sachverhalt der ihm zugeordneten Rechtsfolge typisierend zugrunde gelegt wird. Nur wenn aus der Verwirklichung bestimmter äußerer Tatbestandsmerkmale tatsächlich typischerweise auf einen bestimmten Sachverhalt steuerlicher Leistungsfähigkeit zurückgeschlossen werden kann, ist die Anknüpfung an äußere Merkmale zulässig.

Die Rechtsformanknüpfung darf demnach nur insoweit zu unterschiedlichen Belastungsergebnissen führen, als unterschiedliche Rechtsformen typischerweise unterschiedliche Leistungsfähigkeit indizieren[106]. Unklar ist jedoch bereits, welcher Lebenssachverhalt durch die Rechtsformanknüpfung typisiert werden soll. So stehen sich Einmann-GmbH und Einzelunternehmer wirtschaftlich betrachtet näher als Einmann-GmbH und internationaler Konzern, sind Familien-AG und Familien-KG sicherlich eher vergleichbar als Familien- und Publikums-KG. Zwar gewährleistet die Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsform Rechtssicherheit[107]. Indes erlaubt die Rechtsform keine Rückschlüsse auf den wirtschaftliche Erfolg eines Unternehmens[108]. Schließlich

104 BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 148 (Vermögensteuer).

105 BVerfG v. 20. 12. 1966, – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 27 f. (Allphasenbruttoumsatzsteuer); BVerfG v. 14. 1. 1969 – 1 BvL 4/96, BVerfGE 27, 220, 230 (Wohngeld); BVerfG v. 8. 2. 1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119, 128 f.; BVerfG v. 8. 10. 1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 360 (§ 7b EStG).

106 BT-Drucks. 14/2683, 93/94; *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144, 147.

107 BVerfG v. 24. 1. 1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 340; BFH v. 4. 11. 1958 – I 141/57 U, BStBl. III 1959, 50; *H. Weber*, JZ 1980, 545, 551; *R. Voß*, ZRP 2000, 253, 255.

108 Betriebsteuerausschuß, StuW 1949, Sp. 929, 943; *M. Jachmann* (Fn. 17), S. 62; *dies.*, DStJG 23 (2000), S. 9, 23; a. A. *Vogel/Waldhoff*, Bonner Kommentar Vor-

können auch erfassungstechnische Unterschiede[109] allenfalls marginal unterschiedliche Belastungsergebnisse rechtfertigen.

6. Rechtsformneutralität als Optimierungsgebot

Neutralitätspostulate sind Optimierungsgebote[110]. Sie beanspruchen keine absolute Geltung, sondern sind zum Ausgleich zu bringen mit widerstreitenden Prinzipien, etwa mit den Grundsätzen steuerlicher Redistribution[111] und Vereinfachung. Es geht daher bei dem Gebot der Rechtsformneutralität nicht um die Herstellung absoluter Neutralität im Hinblick auf die Rechtsformwahl, sondern nur um die Identifikation und Beseitigung „vermeidbarer Neutralitätsverletzungen"[112].

Andererseits sind, ohne daß ein Konflikt mit anderen Besteuerungsprinzipien vorliegt, Abstriche bei der Verwirklichung der Herstellung von Belastungsgleichheit nicht zulässig. Die Zurücknahme des Gebots der Rechtsformneutralität auf einen Optimierungsauftrag, setzt die Existenz widerstreitender gleichrangiger Prinzipien voraus. Optimierung ist kein Freibrief für mangelnde Exaktheit ohne legitimen Grund. Optimierung erfordert zudem größtmögliche Anstrengung, um widerstreitende Prinzipien zum *best*möglichen – und nicht zu irgendeinem – Ausgleich zu bringen.

IV. Zwischenergebnis: Rechtsform*gerechtigkeit* als verfassungsrechtlicher Maßstab der Besteuerung von Unternehmensgewinnen

Aus ökonomischer Sicht besagt das Gebot der Rechtsformneutralität der Besteuerung, daß die Entscheidung zwischen unterschiedlichen, wirtschaftlich gleichwertigen Rechtsformen nicht durch unterschiedliche Besteuerungsfolgen verzerrt werden darf. Verfassungsrechtlich läßt sich das Gebot der Rechtsformneutralität vorrangig in Art. 3 Abs. 1 GG, daneben in Art. 12, 14, 2 Abs. 1 GG absichern. Rechtsformneutralität deckt sich mit dem Gebot gleichmäßiger

bem. z. Art. 104–115 GG Rz. 554, die den in BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121 u. 165 (Vermögens- und Erbschaftsteuer) verwendeten Begriff des mittelständischen Unternehmens anhand der Rechtsform konkretisieren wollen, dabei allerdings letztlich nur die börsennotierte Aktiengesellschaft von vornherein aus der Mittelstandsdefinition ausnehmen und das Ergebnis für die GmbH und die nicht börsennotierte AG offenlassen.

109 *F. W. Wagner*, FinArch. N.F. 44 (1986), 32, 37.

110 *R. Alexy*, Theorie der Grundrechte, S. 75 f.

111 *K. D. Haase*, BB 1990, 112, 1113; *F. W. Wagner*, FinArch. N.F. 44 (1986), 32, 42 f.; zum Redistributionspostulat allgemein *F. Neumark* (Fn. 16), S. 186 ff.

112 *F. W. Wagner*, FinArch. N.F. 44 (1986), 32, 43.

Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit. Daher ist weder ökonomisch noch verfassungsrechtlich eine vollständige Gleichbehandlung aller Rechtsformen geboten. Richtig verstanden muß Rechtsformneutralität als Rechtsformgerechtigkeit steuerlich relevante Unterschiede zwischen den Rechtsformen auch steuerrechtlich abbilden.

V. Faktoren der Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform 2000

1. Überblick

Die Unternehmenssteuerreform 2000 läutet ein neues Kapitel rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede ein. Im Hinblick auf die zum Teil grundlegenden Änderungen des Systems müssen die Parameter der Rechtsformentscheidung neu bestimmt werden. Zu einer Verschiebung führen vor allem folgende Elemente des Steuersenkungsgesetzes:

- die Verschärfung der Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz bei gleichzeitiger Abschaffung von § 32c EStG;
- die Berücksichtigung der gewerbesteuerlichen Vorbelastung im Rahmen der Einkommensteuer durch § 35 EStG;
- der Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren für Dividenden und
- die Neuregelung der Veräußerungsgewinnbesteuerung.

2. Steuertarif

Ausgangspunkt und Kern der derzeitigen Kontroverse um die Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung[113] ist die Spreizung von Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerspitzensatz.

a) Ausmaß der Steuersatzspreizung

Dabei wirft die durch das Steuersenkungsgesetz geschaffene Tarifgestaltung mit einem Körperschaftsteuersatz von 25% und einem Einkommensteuerspitzensatz von 48,5% bzw. 42% (2005) und die hierdurch bewirkte Steuersatzspreizung von 23,5% bzw. 17% eine Reihe von Fragen auf.

113 Kritisch etwa *R. Voß*, ZRP 2000, 253, 254 ff.; *Wagner/Baur/Wader*, BB 1999, 1296, 1297 ff.; *R. Seer*, FAZ v. 22. 12. 1999, S. 18; *W. Reiß*, DStR 1999, 2011, 2012 ff.

(1) Einbeziehung der Gewerbesteuer in den Belastungsvergleich

Zweifel am Ausmaß der Spreizung weckt § 35 EStG. Bisher wurde die Gewerbesteuer beim Vergleich von Körperschaft- und Einkommensteuertarif zwar regelmäßig ausgeklammert und die gewerbesteuerlichen Belastungsunterschiede isoliert betrachtet, weil sowohl die Erträge von Kapitalgesellschaften als auch von Personenunternehmen der Zusatzbelastung unterlagen. Die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer durch § 35 EStG erfordert jedoch ein Umdenken. Der Gesetzgeber hat § 35 EStG im Hinblick auf die Spreizung von Körperschaft- und Einkommensteuerspitzensatz geschaffen[114]. Die Ermäßigungsvorschrift soll im Interesse der Rechtsformneutralität die Tarifunterschiede reduzieren. Sie kann aufgrund des ausdrücklichen Bezugs zur gewerbesteuerlichen Vorbelastung nicht als einseitige einkommensteuerrechtliche Privilegierung gewerblicher Einkünfte interpretiert werden[115]. Eine isolierte Betrachtung von § 35 EStG verstieße gegen die Grundsätze historischer und systematischer Interpretation[116].

114 BT-Drucks. 14/2683 v. 15. 2. 2000, S. 97. Daß die Gewerbesteuer fortan als Ausgleich für den niedrigen Körperschaftsteuersatz zu sehen ist, hat sich insbesondere auch daran gezeigt, daß die – nicht Gesetz gewordene – Option zur Körperschaftsteuer auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Gewerbesteuerbelastung nach sich ziehen sollte (§ 2 Abs. 2 S. 1, 2. HS. GewStG in der Fassung des Gesetzentwurfs vom 15. 2. 2000, BT-Drucks. 14/2683), vgl. auch *G. Müller-Gatermann*, GmbHR 2000, 650, 653; *W. Schön*, StuW 2000, 151, 156; ferner BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 463: „Rechtsformabhängige Unterschiede in der Besteuerung können . . . dann als ‚Verrechnungspotential' in eine Beurteilung der Gesamtregelung einbezogen werden, wenn sie in einem inneren Zusammenhang zueinander stehen und eine kohärente Besteuerung sicherstellen".

115 So – wenig überzeugend – *R. Voß*, ZRP 2000, 253, 256. Insofern ist m. E. auch der BFH-Vorlage zu § 32c EStG (Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 460 f.) nur bedingt zuzustimmen. Der BFH sah in § 32c EStG auch im Vergleich mit anderen (nicht mit Gewerbesteuer vorbelasteten) Einkommensbeziehern, deren Einkünfte über 100 278 DM (Kappungsgrenze) liegen, einen Verstoß gegen die horizontale Besteuerungsgleichheit. Ausschlaggebend war für diese Bewertung, daß der BFH von der Verfassungsmäßigkeit der Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte ausging (a. a. O., S. 460) und deshalb ein Entlastungsbedürfnis verneinte. Sieht man hingegen die Gewerbesteuer als gleichheitswidrige Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte an (wohl mittlerweile h. M. im Schrifttum, s. pars pro toto *H. Montag*, in Tipke/Lang, § 12 Rz. 40 m. w. N. in Fn. 144; außerdem FG Niedersachsen, FR 1998, 1041, 1050), dann kann dem BFH nur insoweit gefolgt werden, als er seine Kritik an der ungenauen und auf Bezieher höherer gewerblicher Einkünfte beschränkten Wirkung des § 32c EStG festmachte; dazu auch *B. Paus*, BB 1994, 2389, 2390 u. 2392 f.

116 Für die Saldierungsthese spricht auch § 10 Abs. 2 AStG, der eine „Ersatzkörperschaftsteuer" in Höhe von 38% anordnet und dabei ganz selbstverständlich von der Zusammenfassung von Körperschaft- und Gewerbesteuer ausgeht.

Die Entlastung von der Gewerbesteuer ist auch nicht per se verfassungswidrig[117]. Selbst wenn man mit dem BVerfG von der Verfassungsmäßigkeit der höheren Belastung gewerblicher Einkünfte durch die Gewerbesteuer ausgeht[118], so ist es dem Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit doch grundsätzlich unbenommen, diese Zusatzbelastung zu beseitigen[119]. Mögen die Regelungen im Detail auch fragwürdig sein, so dürfte die Ermäßigungsvorschrift nur dann nicht in den Tarifvergleich einbezogen werden, wenn sie ohne Korrekturmöglichkeit für verfassungswidrig befunden würde. Ein verfassungswidriger Entlastungsmechanismus kann nicht herangezogen werden, um eine andernfalls verfassungswidrige Tarifspreizung zu kompensieren[120].

§ 35 EStG bewirkt, daß gewerbliche Einkünfte von Personenunternehmen cum grano salis vollständig von der Gewerbesteuer entlastet werden. Anders als § 32c EStG führt § 35 EStG für Personenunternehmen aller Einkommensteuertarifstufen zu einer nahezu vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuer. Demgegenüber tritt die Gewerbesteuer für Kapitalgesellschaften ohne Entlastungsmöglichkeit zur Körperschaftsteuer auf den thesaurierten (und ausgeschütteten) Gewinn hinzu. Von ihren Belastungswirkungen her wandelt sich die Gewerbesteuer damit zu einer Art kommunaler Körperschaftsteuer.

Zwar erreicht § 35 EStG schon aufgrund der inkongruenten Steuergegenstände von Gewerbe- und Einkommensteuer keine exakte Entlastung[121], weil nicht die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer angerechnet bzw. vergütet wird. Doch steht dies ihrer Einbeziehung in den Belastungsvergleich nicht entgegen. Mag

117 Hierzu ausführlich IV. 7.

118 Jüngst BVerfG v. 17. 11. 1998 – 1 BvL 10/98, FR 1999, 528 ff. zur Vorlage des Niedersächsischen FG.

119 Ob er dabei mit einer pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer den steuersystematischen Königsweg eingeschlagen hat, mag hier zunächst dahinstehen.

120 So Vorlage BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 459 f. Indes – hierauf wird noch zurückzukommen sein – hält die wohl h. M. zumindest eine exakte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer für verfassungskonform, s. z. B. *K. Kruis*, Gutachten zur Rechtssetzungsgleichheit im Einkommensteuerrecht, im Auftrag der Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft, 1999, S. 39; *M. Wendt*, in Hermann/Heuer/Raupach EStG/KStG § 32c Anm. 5; *M. Jachmann*, BB 2000, 1432, 1435: Der Anrechnung steht die Unterschiedlichkeit der Steuerarten nicht entgegen, weil beide auf die gleiche objektive Leistungsfähigkeit zugreifen.

121 Die Unterschiede der Besteuerungsobjekte durch Hinzurechnungen und Kürzungen machen sich bemerkbar in Form von Anrechnungsüberhängen, s. *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192, 1197, 1201 f. Ferner kann es zu Verschiebungen kommen, weil der Gewerbesteuer der einzelne Gewerbebetrieb unterliegt, während für die Anwendung der Ermäßigung des § 35 EStG alle gewerblichen Einkünfte zusammengefaßt werden.

insbesondere die Hinzurechnung der Hälfte der Fremdkapitalzinsen (§ 8 Nr. 1 GewStG) in der Mehrzahl der Fälle zu abweichenden Bemessungsgrundlagen führen, so ist ansonsten der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer weitgehend zugunsten einer reinen Ertragsbesteuerung zurückgedrängt[122]. Zudem wirken sich die durch Hinzurechnungen bedingten Steuerbelastungsverschiebungen nicht allein bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG aus, sondern auch bei der Kapitalgesellschaft, so daß sich dieser Effekt im Rahmen des Rechtsformenvergleichs ausgleicht[123]. Ebensowenig schließt die im Laufe des Vermittlungsverfahrens beschlossene Absenkung des Anrechnungsfaktors vom Zweifachen[124] auf das 1,8fache des Gewerbesteuer-Meßbetrags die Einbeziehung der Gewerbesteuer aus. Zwar kommt es selbst bei durchschnittlichen Hebesätzen nicht mehr zu einer vollständigen Kompensation der Gewerbesteuer[125], die Gesamtbelastung der Körperschaft ist aber ebenso hebesatzabhängig. Die fehlende Berücksichtigung unterschiedlicher Hebesätze im Rahmen von § 35 EStG macht sich nur bezüglich des Ausmaßes der Entlastung im Verhältnis zum regulären Einkommensteuertarif bemerkbar, nimmt aber auf das Ausmaß der Spreizung keinen Einfluß[126]. Schließlich kann der Berücksichtigung der Gewerbesteuer auch nicht entgegengehalten werden, daß vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften aufgrund der Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 GewStG nicht der Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer unterliegen, so daß hier allein der Körperschaftsteuersatz in Höhe

122 *D. Gosch*, DStZ 1998, 327, 328.

123 Deshalb ist die zunächst unbillig erscheinende Begrenzung der Ermäßigung des § 35 EStG auf die auf gewerbliche Einkünfte im selben Veranlagungszeitraum anfallende Einkommensteuer sogar in besonderem Maße erforderlich, um Rechtsformneutralität hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Wirkungen der Hinzurechnungstatbestände zu schaffen.

124 So noch der Gesetzentwurf vom 15. 2. 2000, BT-Drucks. 14/2683.

125 Beispiel: Für Personenunternehmer mit EStSatz von 42% kommt es im Fall eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400% zu einer Belastung von 44,17%, d. h. einer Mehrbelastung gegenüber anderen Einkünften von 2,17 Prozentpunkten; bei einem Hebesatz von 500% erhöht sich die Mehrbelastung auf 4,4 Prozentpunkte (46,4% gegenüber 42%). Zu einer vollständigen Kompensation der Gewerbesteuer führt § 35 EStG bei einem Einkommensteuersatz von 42% nur im Fall eines Hebesatzes von 310%.

126 Zu vernachlässigende Verschiebungen ergeben sich aufgrund der in Abhängigkeit zum Hebesatz unterschiedlich starken Auswirkungen des Gewerbesteuerabzugs von der Bemessungsgrundlage. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% (500%) ergibt sich im Jahr 2005 folgende Situation: Gesamtbelastung Personenunternehmen nach Ermäßigung: 44,17% (46,4%); Kapitalgesellschaften: kumulierte Belastung aus GewSt und KSt: 37,5% (40%), Demnach beträgt die Spreizung bei einem Hebesatz von 400% 6,67 Punkten, bei einem Hebesatz von 500% reduziert sie sich auf 6,4 Punkte.

von 25% den Vergleichspunkt bildet[127]. In Frage zu stellen ist insoweit nur die Kürzungsvorschrift, nicht aber die generelle Einbeziehung der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung in den Tarifvergleich. Zudem läßt sich das Gleichheitssatzproblem insoweit auf die Vergleichsgruppen vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften und vermögensverwaltende Personenunternehmen verengen.

Integriert man demnach die Gewerbesteuer in den Vergleich der Steuersätze[128], so schmilzt die Spreizung auf rd. 12 Prozentpunkte[129] im Jahr 2001 und rd. 6,5 Prozentpunkte im Jahr 2005 zusammen.

(2) Schrittweise Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes

Dabei interessiert für die Rechtfertigung bereits heute in erster Linie die geringere Spreizung im Jahr 2005. Für den Übergangszeitraum bis 2005 können größere Verzerrungen hingenommen werden. Das BVerfG hat wiederholt für zulässig erachtet, Vergünstigungen zunächst nur einzelnen Personengruppen zuzuerkennen, solange eine Tendenz zu einer gleichheitskonformen Ausweitung besteht[130]. Folglich begründet die größere Spreizung bis zum Jahr 2005 für sich betrachtet keinen Verfassungsverstoß, da der Plan des Gesetzgebers, die Spreizung zu reduzieren, eindeutig erkennbar und sogar bereits gesetzgeberisch umgesetzt ist[131].

(3) Orientierung des Körperschaftsteuersatzes am Einkommensteuerspitzensatz

Die verbleibende Spreizung wirft die Frage auf, ob das Postulat der Rechtsformneutralität eine Orientierung des Körperschaftsteuersatzes am Einkom-

127 Von *W. Schön*, Stbg. 2000, 1, 16 zu Recht als massives Gleichbehandlungsproblem gerügt.

128 So auch beispielsweise *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144, 147. Hingegen nimmt *R. Voß*, ZRP 2000, 253, 256 den Tarifvergleich ohne die Gewerbesteuer vor.

129 2001: Gesamtbelastung Personenunternehmen nach Ermäßigung: 49,6% (51,6%); Kapitalgesellschaften: kumulierte Belastung aus GewSt. (400%) und KSt.: 37,5% (40%).

130 BVerfG v. 22. 5. 1963 – BvR 78/56, BVerfGE 16, 147, 188 f. (Werkfernverkehrsteuer); BVerfG v. 19. 3. 1974 – 1 BvR 416/68 u. a., BVerfGE 37, 38, 56 (Kleinunternehmer); BVerfG v. 11. 3. 1975 – 1 BvL 13/73, BVerfGE 39, 148, 153 (Personennahverkehr); BVerfG v. 7. 7. 1992 – 1 BvL 51/86, BVerfGE 87, 1, 43 ff., wo das Gericht sogar selbst eine stufenweise Umsetzung der realitätsgerechten Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten anregt.

131 Aufgrund der Hinwendung zum Halbeinkünfteverfahren, in dem der niedrige Körperschaftsteuersatz Systembestandteil ist (BT-Drucks. 14/2683, 94), bot sich als Alternative auch nicht eine ebenfalls nur schrittweise Absenkung des Körperschaftsteuersatzes, weil es andernfalls in der Übergangszeit zu noch eklatanteren Mehrbelastungen ausgeschütteter Gewinne gekommen wäre.

mensteuerspitzensatz bedingt oder ein niedrigerer Durchschnittssteuersatz zugrundezulegen ist. Gegen den Vergleich des Körperschaftsteuersatzes mit dem Einkommensteuerspitzensatz ist verschiedentlich eingewendet worden, hierbei werde die progressive Ausgestaltung der Einkommensteuer vernachlässigt. Der proportionale Körperschaftsteuersatz müsse mit der einkommensteuerlichen Durchschnittsbelastung verglichen werden, die stets unter dem Spitzensteuersatz liege[132]. Zu einer Annäherung des Durchschnittssteuersatzes an den Einkommensteuerspitzensatz komme es nur bei wenigen großen Personenunternehmen. Deshalb sei es nicht zu beanstanden, wenn der Körperschaftsteuersatz einige Prozentpunkte hinter dem Einkommensteuerspitzensatz zurückbleibe.

Abgesehen davon, daß es *den* Durchschnittssatz der Einkommensteuer nicht gibt, kann die Argumentation mit dem niedrigeren Durchschnittssteuersatz unter dem Gesichtspunkt der Entscheidungsneutralität jedoch nicht überzeugen. Die Rechtsformentscheidung wird verzerrt, sobald der Körperschaftsteuersatz unter dem Einkommensteuerspitzensatz liegt[133]. Denn Parameter der Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform ist der Grenz- und nicht der Durchschnittssteuersatz[134]. Daß es im Hinblick auf den selbst bei hohen Einkünften[135] deutlich günstigeren Durchschnittssteuersatz der Einkommensteuer nicht zu einer Benachteiligung von Personenunternehmen komme, ist zudem jedenfalls dann nicht zutreffend, wenn man die Möglichkeit der Kapitalgesellschaft, zur Steueroptimierung Leistungsvergütungen einzusetzen, mitberücksichtigt[136].

Um in einem dualen Unternehmenssteuersystem mit einem Nebeneinander von progressivem Einkommensteuertarif und proportionalem Körperschaftsteuersatz Rechtsformneutralität zu gewährleisten, muß folglich der Körperschaftsteuersatz dem Einkommensteuer*spitzen*satz und nicht einem wie auch immer gearteten Durchschnittssatz angepaßt sein.

132 *G. Müller-Gatermann*, GmbHR 2000, 650, 653; *Mühl/Schuster*, BB 1985, 1191; *H. Mösbauer*, FR 1987, 49, 52.

133 *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144, 148; *F. Neumark* (Fn. 16), S. 398.

134 *D. Schneider*, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 1994, S. 281; *P. Bareis*, StbKongrRep. 1987, 33, 69; *R. Wendt*, in FS für K. H. Friauf, 1996, S. 859, 884 Fn. 68; *H. Pollak*, Sondervotum zu Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 27; *W. Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 20 (unter der Prämisse, daß die Rechtsformwahl als punktuelle Investitionsentscheidung angesehen wird).

135 Im Tarif 2005 wird ein Durchschnittssteuersatz von 38% erst bei rd. 250 000 DM (Ledige), bzw. 500 000 DM (Zusammenveranlagte) erreicht.

136 Hierzu s. Beispielsrechnungen bei *J. Schiffers*, GmbHR 2000, 205, 211; *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 184 Fn. 11; *Bauer/Eggers*, StuB 2000, 459, 461.

(4) Keine Kompensation niedriger Thesaurierungsbelastung durch höhere Belastung ausgeschütteter Gewinne

Schließlich könnte man in Erwägung ziehen, in der Mehrbelastung von Ausschüttungen durch das Halbeinkünfteverfahren einen Ausgleich der niedrigeren Thesaurierungsbelastung zu sehen. Anders als die pauschale Gewerbesteueranrechnung ist diese Mehrbelastung jedoch nicht Systembestandteil der Besteuerung einbehaltener Gewinne, sondern betrifft mit der Ausschüttung einen inkongruenten Sachverhalt. Zudem lassen sich noch nicht einmal annäherungsweise Aussagen über die Höhe der Mehrbelastung treffen. Denn ob es zu einer Kompensation der niedrigeren Thesaurierungsbelastung der Kapitalgesellschaft kommt, hängt von der Länge der Thesaurierungsperiode und dem individuellen Steuersatz des Anteilseigners ab. Eine vorübergehend günstigere Besteuerung könnte allenfalls dann im Hinblick auf eine spätere Mehrbelastung gerechtfertigt werden, wenn es zu einer exakten Kompensation des Zinsvorteils käme. An der wettbewerbsverzerrenden Wirkung ungleicher Thesaurierungsbelastungen könnte aber auch eine solche ausgleichende Nachbelastung im Ausschüttungsfall nichts ändern. Sie würde lediglich einen Verstoß gegen den Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung aus der Sicht des Unternehmers abwenden.

b) Rechtfertigung der Steuersatzspreizung

Im Ergebnis läßt sich festhalten, daß die durch die unterschiedlichen Tarife bedingten Rechtsformunterschiede mit rd. 6,5 Prozentpunkten im Endstadium der Reform weniger groß sind als gelegentlich angenommen. Dies heißt aber nicht, daß die Tarifgestaltung den Anforderungen einer gleichmäßigen und rechtsformneutralen Besteuerung genügten[137]. Auch eine Spreizung von 6,5 Prozentpunkten[138] ist rechtfertigungsbedürftig. Gerade an die Rechtsform-

137 So aber scheinbar *W. Schön*, StuW 2000, 151, 153, der das Spreizungsproblem bei einem Einkommensteuerspitzensatz zwischen 40 und 45% für vernachlässigbar hält.

138 Eine weitere Tarifdifferenz (immerhin rd. 3 Prozentpunkte) ergibt sich zu Lasten des Personenunternehmens durch die Kirchensteuer. Während die Kirchensteuer im Fall der Kirchenzugehörigkeit der Unternehmer auf den gesamten, d. h. auch den reinvestierten Gewinn des Personenunternehmens erhoben wird, fällt für thesaurierte Gewinne von Kapitalgesellschaften keine Kirchensteuer an. Ob diese ungleiche Zusatzbelastung mit dem Hinweis auf die Freiwilligkeit der Kirchenzugehörigkeit und damit auch der Steuerzahlung negiert werden darf, erscheint unter dem Aspekt der Rechtsformneutralität fraglich (so wohl auch *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1081). Jedenfalls steht das Ziel, als Personenunternehmen im Wettbewerb mit Kapitalgesellschaften eine möglichst niedrige Steuerbelastung aufzuweisen, mit der individuellen Entscheidung des Unternehmers, in Ausübung der Religionsfreiheit einer Kirche anzugehören, in einem Spannungsverhältnis.

neutralität der Ausgestaltung des Tarifs sind strenge Anforderungen zu stellen. Eine Spreizung der Tarife läßt sich nicht mit den zivilrechtlichen Unterschieden zwischen den Rechtsformen begründen, da es auf die Leistungsfähigkeit keinen Einfluß nimmt, ob der Gewinn in einer Kapitalgesellschaft oder einem Personenunternehmen erwirtschaftet worden ist[139]. Nicht haltbar ist ferner der Rekurs auf die vom BVerfG postulierte steuerliche Verschonung von Betriebsvermögen im Rahmen der Erbschaftsteuer[140]. Dieser Grundsatz ist schon für die Erbschaftsteuer als Substanzsteuer umstritten[141], entbehrt aber im Hinblick auf die Besteuerung des laufenden Unternehmensgewinns jeder Berechtigung[142] und läßt sich schon gar nicht auf die Kapitalgesellschaft beschränken. Daß nur der in Kapitalgesellschaften unternehmerisch gebundene Gewinn steuerlich verschont werden soll, kann insbesondere nicht mit der fehlenden zivilrechtlichen Verfügungsbefugnis des Anteilseigners über den thesaurierten Gewinn der Kapitalgesellschaft begründet werden, denn bzgl. des thesaurierten Gewinns geht es um die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und nicht des Anteilseigners.

Ebensowenig ist die Spreizung einer Rechtfertigung als Sozialzwecknorm zugänglich[143]. Zwar ist auch unter Ökonomen anerkannt, daß zum Ausgleich von Marktversagen Eingriffe in die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts zulässig sind[144] und können Belastungsunterschiede als Sozialzwecknormen verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden, wenn sie ein legitimes gesetzgeberisches Ziel verfolgen. Die einseitige Bevorzugung des in Kapitalgesellschaften thesaurierten Gewinns läßt ein solches aber nicht erkennen. Daß arbeitsmarktpolitische Zielsetzungen jedenfalls eine einseitige Begünstigung thesaurierter Kapitalgesellschaftsgewinne nicht rechtfertigen können, braucht nicht näher erörtert zu werden[145]. Plausibler ließe sich die einseitige Begünstigung von Kapitalgesellschaften mit dem Ziel begründen, die Attraktivität des Standorts

139 Ebenso *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144, 148.

140 So aber Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 36 f.

141 Statt vieler *R. Seer*, StuW 1997, 283, 293 ff.

142 Zweifelnd auch *R. Hüttemann*, DStJG 23 (2000), 127, 140.

143 Wie hier – allerdings noch bezogen auf die generelle Begünstigung unternehmerischer Gewinne – *R. Voß*, ZRP 2000, 253, 256 ff.; *Chr. Watrin*, DStZ 1999, 238, 240; *Dorenkamp/Hey/Raber*, DStJG-Arbeitsgruppe Steuerreform, (unveröffentlichtes) Votum zur Verfassungsmäßigkeit der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns, 1999, S. 13 ff. Die Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 14/2683 v. 15. 2. 2000, 95 und 96) vermischt in unzulässiger Weise Fiskal- und Sozialzweckargumente, wenn einerseits aus der angeblich geringeren Verfügbarkeit eine geminderte Leistungsfähigkeit abgeleitet wird, andererseits aber von einem Anreiz zur Thesaurierung gesprochen wird.

144 So insbesondere *F. Neumark* (Fn. 16), S. 33 ff.

145 *Wagner/Baur/Wader*, BB 1999, 1297, 1299; *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144, 148; *D. Löhr*, StuW 2000, 33, 36.

Deutschland für ausländische Investoren zu erhöhen[146]. Da ausländische Unternehmen ganz überwiegend in der Form der Kapitalgesellschaft organisiert sind, würde insofern eine einseitige Absenkung des Körperschaftsteuersatzes genügen[147]. Bei Einordnung als Sozialzwecknorm wäre die Beschränkung auf Kapitalgesellschaften sogar zu begrüßen, da der Anwendungsbereich von Sozialzwecknormen möglichst eng sein sollte, um Mitnahmeeffekte zu verhindern[148]. Gleichwohl greift auch diese Rechtfertigung nicht durch. Selbst wenn man die Legitimität des Ziels und die Eignung der Maßnahme unterstellt, so hätte es mit der Beibehaltung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes mildere Mittel gegeben, das angestrebte Ziel zu verwirklichen. Da ausländische Investoren sich vorrangig am niedrigeren Ausschüttungssteuersatz orientieren, hätte eine alleinige Absenkung des Ausschüttungssteuersatzes auf 25% aus standortpolitischer Sicht einen vergleichbaren Effekt gehabt, ohne die Rechtsformentscheidung flächendeckend zu verzerren[149].

3. Ermittlung des Unternehmensgewinns

Über der Spreizungsdebatte etwas in den Hintergrund gerückt sind die Unterschiede bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage[150]. Gerade diese Unterschiede verdeutlichen aber, daß sich das Problem rechtsformabhängiger Besteuerung nicht allein durch eine der Thesaurierungsbelastung entsprechende Absenkung des Einkommensteuerspitzensatzes lösen läßt. Ihre Ursache hat die Rechtsformabhängigkeit der Bemessungsgrundlage in erster Linie in der einkommensteuerrechtlichen Ungleichbehandlung der Einkunftsarten sowie in der Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte durch die Gewerbesteuer[151].

a) Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen

So verursacht die unterschiedliche Behandlung von Leistungsvergütungen Belastungsdifferenzen vornehmlich im Rahmen der Gewerbeertragsteuer. Leistungsvergütungen, die eine Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter zahlt, mindern die Bemessungsgrundlage der Körperschaft- *und* Gewerbesteuer und führen bei den Gesellschaftern zu Einkünften nach §§ 18 ff. EStG. Die von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 2. Alt. EStG angeordnete Zuordnung der Leistungsvergütungen eines Mitunternehmers zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zog hingegen (bisher) die Belastung mit Gewerbesteuer nach sich. Für den Einzel-

146 Vgl. Gesetzesbegründung BT-Drucks. 14/2683, 93.
147 A. A. *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144, 148.
148 *K. Tipke*, StRO Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 345.
149 So auch *Maiterth/Semmler*, BB 2000, 1377, 1383.
150 Hierzu u. a. *M. Jachmann* (Fn. 17), S. 89.
151 *W. Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3.

unternehmer folgt dies aus der fehlenden Abzugsfähigkeit eines Unternehmerlohns im Rahmen der Gewerbesteuer. Daneben nehmen sich einkunftsartenabhängige Unterschiede im Rahmen der Einkommensteuer, etwa die Anwendung des Arbeitnehmerpauschbetrages (§ 9a S. 1 Nr. 1 EStG) oder des Sparerfreibetrages (§ 20 Abs. 4 EStG), eher unbedeutend aus.

Bereits in der Vergangenheit versuchte der Gesetzgeber, diese rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede rechtsformabhängig zu mildern, indem er Personenunternehmen den Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG in Höhe von 48 000 DM einräumte[152]. Nunmehr werden die Belastungsunterschiede, die sich durch die Anerkennung bzw. Nichtanerkennung von Vertragsverhältnissen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern ergeben, durch die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) weitgehend eingeebnet[153].

Die weitgehende Angleichung der steuerlichen Behandlung von Leistungsvergütungen beseitigt eine nicht zu rechtfertigende Diskriminierung von Personenunternehmen. Aus der Sicht des im Unternehmen mitarbeitenden Unternehmers gibt es keine Rechtfertigung für unterschiedliche Steuerlasten. Betragsmäßig identische Leistungsvergütungen führen unabhängig davon, ob sie von einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft gezahlt werden, beim Empfänger zu einem identischen Leistungsfähigkeitszuwachs. Dasselbe gilt auch für den Unternehmerlohn des Einzelunternehmers. Daß dieser keine Verträge mit sich selbst abschließen kann, rechtfertigt eine höhere Belastung desselben wirtschaftlichen Sachverhalts nicht.

Den exakteren Weg, rechtsformabhängige Belastungsunterschiede schuldrechtlicher Sonderverbindungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter im Rahmen der Gewerbesteuer zu vermeiden, der darin bestanden hätte, Leistungsvergütungen auch bei der Personengesellschaft zum Abzug zuzulas-

152 Eine weitere auf Personenunternehmen zugeschnittene Erleichterung bringt der Staffeltarif des § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG. Dabei ist die Bewertung dieser Maßnahmen umstritten. Während etwa *R. Seer*, StuW 1993, 114, 120 f.; *H. Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 275 in ihm eine – unzureichende (*W. Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 26) – Kompensation der Belastungsfolgen von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sehen, hält *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1083, die Beschränkung des Freibetrags auf Personenunternehmen für eine ungerechtfertigte Diskriminierung der Kapitalgesellschaft.

153 Scheinbar a. A. *J. Sigloch*, StuW 2000, 160, 171. Zur Aufteilung der Ermäßigungsbeträge zwischen Mitunternehmern im Fall der Sondervergütung s. *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1728. Trotz § 35 EStG wird der Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG nicht funktionslos, weil die Anrechnungsquote in Höhe des 1,8fachen des für den betreffenden Erhebungszeitraum festgesetzten Gewerbesteuer-Meßbetrages (§ 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG) in der Mehrzahl der Fälle nicht zu einer vollständigen Entlastung führt.

sen[154], ist der Gesetzgeber nicht gegangen – möglicherweise, weil er für den Einzelunternehmer keine entsprechende Lösung sah. Umgekehrt wurde in der Vergangenheit gelegentlich vorgeschlagen, Leistungsvergütungen von Kapitalgesellschaften zu Zwecken der Gleichstellung im Rahmen der Gewerbesteuer der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen[155].

Die Lösung des Problems weist § 35 EStG, auch wenn die Ermäßigungsvorschrift durch die Gefahr von Anrechnungsüberhängen im Fall von Sondervergütungen[156] zu einer Diskriminierung der Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer führt. Dennoch scheint § 35 EStG ein wichtiger Schritt in die richtige Richtung, das heißt zur Abschaffung der Gewerbesteuer. Alle anderen Lösungen kranken daran, daß einerseits die Berücksichtigung eines von der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbaren Unternehmerlohns für den Einzelunternehmer nur im Wege pauschaler Kürzungen möglich ist und andererseits bei Hinzurechnung von Leistungsvergütungen zum Gewerbeertrag der Kapitalgesellschaft der Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und die mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbare Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte[157] noch ausgeweitet würde.

b) Steuerliche Anerkennung von Pensionsrückstellungen

Nicht nur im Rahmen der Gewerbesteuer, sondern auch bei der Einkommensteuer wirkt sich die unterschiedliche Behandlung von Pensionszusagen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter aus. Sie dürfte auch nach der Unternehmenssteuerreform 2000 ein ganz wesentlicher Faktor bei der Rechtsformwahl bleiben. Während Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ihre Altersvorsorge aus unversteuertem Einkommen aufbauen können, weil Zuführungen zur Pensionsrückstellung sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Gewerbesteuer mindern (§ 8 Abs. 1 KStG, § 5 Abs. 1 S. 1, § 6a EStG) und der Zufluß

154 Hierfür plädiert etwa *R. Seer*, StuW 1993, 114, 117.

155 S. *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1082, der diesen Schritt der Kürzung des Gewerbeertrags um Leistungsvergütungen an Personengesellschafter vorzieht, weil es andernfalls zur Benachteiligung des Einzelunternehmens komme; ferner *M. Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 34/35; *J. Lang*, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1 S. 60 für Zwecke einer kommunalen Unternehmensteuer. Diese Variante hätte allerdings den Nachteil, die Verletzung des objektiven Nettoprinzips (Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben) noch zu verschärfen und das Problem der Ungleichbehandlung gegenüber anderen Einkunftsarten nicht zu lösen.

156 *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1728, 1731 ff.

157 Diese Alternative wäre zudem im ab 2001 geltenden System der auf Einkünfte nach § 15 EStG beschränkten pauschalen Gewerbesteueranrechnung nicht geeignet, Rechtsformneutralität herzustellen, wenn nicht der Anwendungsbereich der Ermäßigungsvorschrift ausgedehnt würde.

im Rahmen der Einkommensteuer erst im Zeitpunkt der Zahlung der Pension angenommen wird (§ 19 Abs. 1 Nr. 2, § 11 Abs. 1 S. 1 EStG), steht Gesellschaftern von Personengesellschaften aufgrund der kompensatorischen Erfassung in der Sonderbilanz hierfür nur das versteuerte Einkommen zur Verfügung. Hierdurch werden für den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft beträchtliche Zinsvorteile begründet[158].

Die angefeindete Rechtspraxis der kompensatorischen Behandlung von Pensionszusagen in der Sonderbilanz des Personengesellschafters ist auf das Dilemma der Stellung der Personengesellschaft zwischen Kapitalgesellschaft und Einzelunternehmer zurückzuführen, wenngleich nicht durch diese zu rechtfertigen. Eine saubere Lösung unter Einbeziehung des Einzelunternehmers stößt zivilrechtlich auf kaum überwindbare Schwierigkeiten. Denn der Einzelunternehmer kann wegen § 181 BGB sich selbst gegenüber keine zu einer Rückstellung berechtigende Pensionsverpflichtung begründen[159]. Lösen ließe sich das Problem jedoch durch Einführung allgemeiner – und damit auch rechtsformneutraler – Modelle einer nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften[160].

c) Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Dem Einkunftsartendualismus – und nicht dem Nebeneinander von Körperschaft- und Einkommensteuer – ist die ungleiche Erfassung der Wertsteigerungen von zu Unternehmenszwecken eingesetzten Wirtschaftsgütern anzulasten[161]. Erst die weitgehende steuerliche Verschonung privater Veräußerungsgewinne begründet die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede, die sich daraus ergeben, daß die einer Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter überlassenen Wirtschaftsgüter in dessen Privatvermögen verbleiben. Würden Veräußerungseinkünfte, gleich ob die veräußerten Wirtschaftsgüter dem Privat- oder Betriebsvermögen zuzuordnen sind, umfassend besteuert, so würde

158 Daneben kommt es durch Anwendung von § 3 Nr. 62 EStG im Hinblick auf den Arbeitgeberanteil an den Sozialversicherungsabgaben zu Vorteilen.

159 *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1081. Diese Problematik war einer der Gründe für das Scheitern des im Regierungsentwurf des StSenkG vorgesehenen Optionsmodells. Der Weg des § 4a Abs. 1 KStG-E, die Rückstellungsbildung aufgrund fiktiver Pensionszusagen anzuerkennen, stieß in der Praxis auf große Skepsis, s. etwa *Mentel/Schulz*, DStR 2000, 489, 495.

160 Ebenso *R. Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2000, S. 316 f.; *W. Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 16 Fn. 43 regt an, nach niederländischem Vorbild dem Einzelunternehmer die Bildung einer steuermindernden Altersrücklage zu ermöglichen.

161 *J. Lang*, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1 S. 80; *W. Reiß*, DStJG 17 (1994), 3, 16; *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1081; *M. Jachmann* (Fn. 17), S. 94.

die Qualifikation der einer Personengesellschaft von ihren Gesellschaftern überlassenen Wirtschaftsgütern als steuerverhaftetes Sonderbetriebsvermögen nur noch im Rahmen der Gewerbesteuer eine Rolle spielen, wobei die gewerbesteuerliche Zusatzbelastung durch § 35 EStG stark abgemildert würde. Die Rechtsformunterschiede ließen sich zwar im Hinblick auf die Mitunternehmerschaft auch durch Aufgabe der Figur des Sonderbetriebsvermögens beseitigen. Wiederum würde sich aber die Einbeziehung des Einzelunternehmers[162] als unlösbare Aufgabe darstellen. Erfolg verspricht deshalb nur die umfassende Besteuerung aller Veräußerungsgewinne – ein Gebot nicht nur der Rechtsformneutralität, sondern mehr noch der gleichheitskonformen Besteuerung von Einkommen. Hinter dieser Forderung bleibt die Ausdehnung der Spekulationsfristen in § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Nr. 1 u. 2 EStG deutlich zurück. Sie bricht nicht wirklich mit dem dualistischen System der Veräußerungsgewinnbesteuerung.

d) Behandlung von Verlusten

Nicht zu beanstanden ist hingegen die unterschiedliche Berücksichtigung unternehmerischer Verluste. Sie ist Ausdruck von Rechtsformgerechtigkeit, wobei hier weniger die Rechts- als die Beteiligungsform ausschlaggebend ist. Eine Verrechnung von im Unternehmen entstandenen Verlusten mit anderweitigen positiven Einkünften der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen ist nur dann gerechtfertigt, aber auch erforderlich, wenn für den Verlust persönlich mit anderen Einkünften gehaftet wird[163], weil nur insoweit anderweitige Einkünfte zur Tilgung unternehmerischer Schulden eingesetzt werden müssen, so daß es zu einer Minderung der Leistungsfähigkeit kommt. Deshalb ist die Beschränkung der Verlustverrechnung auf die Ebene der Kapitalgesellschaft ebenso ein Ausdruck gleichmäßiger Besteuerung wie § 15a EStG, mag dessen Ausgestaltung auch im einzelnen nicht ideal sein[164]. Allerdings müßten Verluste der Kapitalgesellschaft, wenn sie sich beim Anteilseigner realisieren,

162 Im Hinblick auf diesen hat das BVerfG die Figur des Sonderbetriebsvermögens bei der Mitunternehmerschaft für unbedenklich erachtet (BVerfG v. 15. 7. 1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327, 335 [Sonderbetriebsvermögen]), allerdings ohne die Belastungsunterschiede im Verhältnis zur Kapitalgesellschaft zu thematisieren.

163 *A. Raupach*, in Raupach (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, 1978, S. 113, 116, 120; *ders.*, 53. DJT (1980), Sitzungsbericht O, S. 75 ff.; *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1081; *J. Hey*, in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 201; *J. Lang*, StbJb. 1993/94, 9, 15. Durchbrochen wird dieses Prinzip im Rahmen der Gewerbesteuer, wenn der BFH (v. 14. 12. 1989 – IV R 117/88, BStBl. II 1990, 436 ff.) für den Verlustabzug nach § 10a GewStG nicht nur Unternehmens- sondern auch Unternehmeridentität fordert.

164 S. die Kritik an der Ausgestaltung von § 15a EStG insb. bei *B. Knobbe-Keuk* (Fn. 7), S. 488 ff.

nämlich im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung bzw. der Liquidation der Gesellschaft, unabhängig vom Umfang der Beteiligung berücksichtigt werden[165]. Dies setzt aber wiederum eine umfassende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen voraus.

Ein unbeschränkter steuerlicher Verlustausgleich bei gleichzeitiger zivilrechtlicher Haftungsbeschränkung ist demgegenüber nicht nur nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu rechtfertigen, sondern verzerrt auch die Rechtsformentscheidung. Dies läßt sich sogar empirisch belegen. Die Beliebtheit der Kommanditgesellschaft und mehr noch der GmbH & Co. KG scheint maßgeblich steuerlich begründet.

Zu Einschnitten in das Prinzip des unbeschränkten Verlustausgleichs bei Verlusttragung, die sich auch auf die Rechtsformentscheidung auswirken können, hat das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 mit der Einführung von § 2 Abs. 3 EStG geführt. Die Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs kann dazu führen, daß Personenunternehmer trotz unbeschränkter Haftung daran gehindert werden, unternehmerische Verluste vollständig mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten zu saldieren. An der Situation der Kapitalgesellschaft hat § 2 Abs. 3 EStG hingegen nichts geändert. Da § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte der Kapitalgesellschaft als gewerblich fingiert, greifen die Beschränkungen des vertikalen Verlustausgleichs (§ 2 Abs. 3 EStG) nicht Platz; Gewinne und Verluste der Kapitalgesellschaft können weiterhin unbegrenzt verrechnet werden.

4. Besteuerung ausgeschütteter/entnommener Gewinne beim Unternehmer

Die Forderung nach rechtsformneutraler Besteuerung von Unternehmensgewinnen beschränkt sich nicht auf die Unternehmensebene, sondern umfaßt auch den Transfer von Unternehmensgewinnen auf die Ebene der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen und die Besteuerung bei diesen. Deshalb kommt dem Körperschaftsteuersystem für die Rechtsformwahl entscheidende Bedeutung zu.

So glaubte man 1976 mit der Einführung des körperschaftrechtlichen Anrechnungsverfahrens einen wesentlichen Schritt in Richtung größerer Rechtsformneutralität zu gehen[166]. Aus heutiger Sicht ist die Funktion des Anrechnungssystems differenzierter zu sehen: Die Anrechnung der Körperschaftsteuer ist weder hinreichend noch notwendig, um Rechtsformneutralität herzustellen.

165 *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1081.

166 BT-Drucks. 7/1470 v. 9. 1. 1974, 326 ff.; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Abschn. IV KSt Rz. 66.

Einerseits verhindert das Anrechnungsverfahren rechtsformabhängige Belastungsunterschiede bei einem Nebeneinander von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer nur hinsichtlich des ausgeschütteten Gewinns[167], andererseits kann jedes andere Körperschaftsteuersystem rechtsformneutral ausgestaltet werden, wenn es – im Rahmen einer allgemeinen Unternehmensteuer – auf alle Rechtsformen angewendet wird. Eines aber kann nur das Anrechnungssystem und das diesem verwandte Dividendenabzugssystem: Besteuerungsgleichheit mit anderen Einkunftsarten verwirklichen[168]. Solange an einem dualistischen Unternehmenssteuersystem festgehalten wird, ist das Anrechnungsverfahren darüber hinaus auch für die Verwirklichung von Rechtsformneutralität bzgl. ausgeschütteter Gewinne unabdingbar.

Diese Zusammenhänge mißachtet das Steuersenkungsgesetz. Die Hinwendung zum Halbeinkünfteverfahren unter Beibehaltung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung wird unabhängig von der Spreizungsproblematik die Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung institutionalisieren[169]. Nur in einem einzigen Punkt der Tarifkurve der Einkommensteuer, nämlich für Anteilseigner mit persönlichem Einkommensteuersatz von 40%, entspricht die durch das Halbeinkünfteverfahren hergestellte Belastung der Belastung des in einem Personenunternehmen erwirtschafteten Gewinns. Anteilseigner mit höherem Einkommensteuersatz erlangen einen geringfügigen Vorteil. Anteilseigner mit Einkommensteuersatz unter 40% werden dagegen umgekehrt proportional zum progressiven Einkommensteuertarif Mehrbelastungen ausgesetzt[170].

Dieser Ungleichbehandlung von Dividenden gegenüber entnommenen Gewinnen eines Personenunternehmens liegt keine unterschiedliche Leistungsfähigkeit zugrunde. Alle in der Vergangenheit unternommenen Versuche, eine Doppelbelastung von Dividenden mit einer gesteigerten bzw. eigenen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft als Ausdruck einer rechtsformgerechten Besteuerung zu rechtfertigen, müssen als gescheitert angesehen werden[171]. Ohnehin verfangen sie für das Halbeinkünfteverfahren nicht, da sich dessen Belastungswirkungen – Entlastung oben, Mehrbelastung unten – jeder schlüssigen Argumentation entziehen[172]. Das Halbeinkünfteverfahren ist – wegen

167 So ist das Anrechnungsverfahren insbesondere nicht geeignet, generell einen Lock-in-Effekt zu verhindern, zutreffend *St. Homburg* (Fn. 11), S. 348.

168 Vgl. auch *M. Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 22.

169 S. hierzu die Kritik von *N. Krawitz*, DB 2000, 1721, 1727; *W. Schön*, Stbg. 2000, 1, 16; *ders*., StuW 2000, 151, 152.

170 Zu den Wirkungen des Halbeinkünfteverfahrens ausführlich *P. Bareis*, StuW 2000, 133, 135 ff.

171 Hierzu ausführlich *J. Hey* (Fn. 26), S. 241–266.

172 So auch *Th. Siegel* u. a., BB 2000, 1269, 1270, dessen Aufruf „Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen!“ breite Zustimmung in der Wissenschaftswelt fand.

der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer – nichts Halbes und – wegen der nur hälftigen Erfassung der Dividende – nichts Ganzes.

Der Hinweis, der in der Kapitalgesellschaft mitarbeitende und deshalb dem Personenunternehmer vergleichbare Anteilseigner könne der Mehrbelastung durch entsprechende Vereinbarung von Leistungsvergütungen entgehen[173], kann den Vorwurf der Beeinflussung der Rechtsformwahl durch das Halbeinkünfteverfahren nur zum Teil entkräften. Zum einen setzt der Abwendung der Mehrbelastung das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung Grenzen[174], zum anderen bestehen Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseignern nur in der personalistischen Kapitalgesellschaft. Die Belastungsunterschiede können auch nicht damit gerechtfertigt werden, es sei eben etwas anderes, ob der Unternehmer im Unternehmen mitarbeite und damit Arbeitseinkommen erwirtschafte oder dem Unternehmen lediglich Kapital zur Verfügung stelle. Jedenfalls ließe sich auf diese Weise nicht erklären, warum Kommanditisten mit dem Ertrag aus ihrer Kapitalbeteiligung in einer Personengesellschaft nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Wichtiger ist jedoch, daß die Unterscheidung in Arbeits- und Kapitaleinkommen im Rahmen einer synthetischen Einkommensteuer keine unterschiedliche Belastung rechtfertigen kann[175].

Verschärft wird die gleichheitswidrige und rechtsformabhängige Mehrbelastung von Dividendeneinkünften noch durch § 3c Abs. 2 EStG. Fremdfinanzierte Kapitalbeteiligungen werden in Zukunft nicht nur im Hinblick auf die Dividendenbelastung diskriminiert, sondern zusätzlich dadurch, daß Finanzierungskosten nur zur Hälfte als Werbungskosten abgezogen werden dürfen[176]. Demgegenüber können die Aufwendungen für die Fremdfinanzierung der Beteiligung an einer Personengesellschaft als Sonderbetriebsausgaben II in vollem Umfang steuerlich geltend gemacht werden[177]. Dabei ist die Erweiterung von § 3c EStG auf Einkünfte, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, gerade nicht durch das objektive Nettoprinzip geboten. Denn die hälftige Freistellung dient der Kompensation der körperschaftsteuerlichen Vorbela-

173 *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 183.

174 Damit wird die verdeckte Gewinnausschüttung weiter eines der Hauptstreitthemen der Betriebsprüfung bleiben.

175 Zum abweichenden Modell der Dual Income Tax, in dem Arbeitseinkommen allerdings höher als Kapitaleinkommen belastet wird, s. *T. Viherkenttä*, IStR 1994, 414; *J. Hey*, in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KSt (Stand: Sept. 1999) Anm. 225 m. w. N.

176 *J. Sigloch*, StuW 2000, 160, 166, berechnet bei hoher Fremdfinanzierung des Anteils aufgrund von § 3c Abs. 2 EStG Steuerbelastungen von bis zu 87,5%.

177 S. *Scheipers/Bergemann*, DStR 2000, 709, 714.

stung und nicht einer Privilegierung von Dividenden[178], weshalb auch die Plazierung des Halbeinkünfteverfahrens in § 3 Nr. 40 EStG verfehlt ist[179].

Die deutliche Verzerrung der Rechtsformentscheidung durch das Halbeinkünfteverfahren läßt sich weder unter dem Aspekt der Praktikabilität noch mit der Mißbrauchsanfälligkeit und Europarechtswidrigkeit des Anrechnungsverfahrens rechtfertigen[180]. Der Gesetzgeber hat naheliegende Maßnahmen zur Beseitigung der Defizite des Anrechnungsverfahrens nicht ergriffen. Das Vereinfachungs- und Vergröberungspotential des Anrechnungsverfahrens wurde nicht ausgeschöpft. Auch die europarechtlichen Defizite des derzeitigen Anrechnungsverfahrens hätten beseitigt werden können, wenn im (EU-)Ausland bezahlte Körperschaftsteuer der inländischen Tarifbelastung gleichgestellt worden wäre[181].

Jedenfalls verfehlt der mit dem Halbeinkünfteverfahren gewählte Ausgleich zwischen möglichst großer Nähe zu dem für die Herstellung von Rechtsformneutralität in einem dualen Unternehmenssteuersystem unerläßlichen Anrechnungsverfahren und einer europarechtskonformen und einfachen Lösung den Optimierungsauftrag des Gesetzgebers. Der Einordnung des Halbeinkünfteverfahrens als im Hinblick auf die europarechtliche Ingerenz des Anrechnungsverfahrens gerechtfertigte Typisierung[182] ist zu widersprechen. Als Ty-

178 So der erklärte Wille des Gesetzgebers, s. BT-Drucks. 14/2683, 94 u. 95; vgl. ferner *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 194; *J. Sigloch*, StuW 2000, 160, 166; *W. Schön*, StuW 2000, 151, 154 f.; *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144, 149 f. Zu den die Einfachheit des Halbeinkünfteverfahrens in Frage stellenden Zuordnungsproblemen, die § 3c Abs. 2 EStG verursacht: *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 195; *P. Bareis*, StuW 2000, 133, 140 f.

179 Vgl. Gemeinsame Eingabe von BDI, DIHT u. a. zum Referentenentwurf des URefSenkG v. 25. 1. 2000 zu § 3 Nr. 40 EStG.

180 So aber Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 50; *G. Müller-Gatermann*, GmbHR 2000, 650, 651 f.

181 Die technischen Schwierigkeiten einer exakten Anrechnung, die Kenntnis über die tatsächliche Vorbelastung im Ausland erfordern würde, hätten durch pauschale Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach italienischem Vorbild behoben werden können; s. auch *Maiterth/Semmler*, BB 2000, 1377, 1382 ff. Zu weiteren Möglichkeiten des Abbaus von Diskriminierungen im Anrechnungsverfahren s. *J. Hey* (Fn. 26), S. 212 f.; 308 ff.; 342 ff. Zwar ist das Eis für von der Besteuerung von Inlandssachverhalten abweichende Lösungen durch die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Verkooijen (EuGH v. 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, IStR 2000, 434 ff. mit Anm. *H. Hahn*) deutlich dünner geworden. Die Entscheidung bestätigt insbesondere den restriktiven Umgang mit dem Rechtfertigungsgrund der Kohärenz. Indes würde sich eine pauschale Anrechnung wohl dennoch mit dem Kohärenzargument rechtfertigen lassen. Denn die exakte Anrechnung ist Kehrseite einer exakten Aufzeichnung der tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer. Beide Elemente sind notwendig miteinander verbunden.

182 *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144, 147. Daß *Pezzer* das Halbeinkünfteverfahren als zulässige Typisierung rechtfertigen will, ist um so erstaunlicher, als er die Strei-

pisierung kann eine Regelung nur dann gerechtfertigt werden, wenn sie in der überwiegenden Anzahl der Fälle zu einer zutreffenden Besteuerung führt und sich Ungleichbehandlungen auf Einzelfälle beschränken[183]. Unverhältnismäßig ist eine Typisierung insbesondere dann, wenn das Ausmaß der Ungleichbehandlung erheblich oder die Anzahl der betroffenen Personen groß ist[184]. Gegen diese Vorgaben hat der Gesetzgeber verstoßen. Beim Ausgleich der widerstreitenden Prinzipien der Europatauglichkeit und Einfachheit auf der einen, der Gleichmäßigkeit und Rechtsformneutralität auf der anderen Seite bestand zwar ein Gestaltungsspielraum[185]. Aus der Vielzahl von Entlastungsverfahren, die wie das Halbeinkünfteverfahren keine europarechtlichen Probleme aufwerfen und zugleich Vereinfachung versprechen, hätte aber dasjenige ausgewählt werden müssen, das den Wirkungen des Anrechnungsverfahrens am nächsten kommt. Weniger starke Verzerrungen hätten sich beispielsweise bei einer pauschalen (Teil-)Anrechnung für In- und Auslandssachverhalte, wie sie in Spanien und Portugal praktiziert wird, ergeben[186].

Auch daß das Halbeinkünfteverfahren aufgrund der stets definitiven Körperschaftsteuer gegenüber dem Anrechnungsverfahren zu einem höheren Aufkommen führt, welches die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf ein „international wettbewerbsfähiges" Niveau ermöglicht, ist zum einen bereits tatsächlich zweifelhaft[187], zum anderen als Argument für den Systemwechsel

zung der Steuersätze auch als typisierende Regelung für nicht zulässig erachtet, weil sie Personenunternehmen nicht nur im Einzelfall benachteiligt. Dabei geht Pezzer davon aus, daß nur etwa 15% aller Personenunternehmer mit ihrem individuellen Einkommensteuersatz über der niedrigen Thesaurierungsbelastung für Körperschaften liegen. Das Halbeinkünfteverfahren führt demgegenüber bis auf für die verschwindend kleine Gruppe der Anteilseigner, deren Einkommensteuersatz exakt 40% beträgt, zu Ungleichbehandlungen. Das DAI (Reform des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, 1999, S. 3) gibt an, daß 85% aller Anteilseigner durch das Halbeinkünfteverfahren Mehrbelastungen ausgesetzt sind.

183 BVerfG v. 25. 9. 1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153, 169 ff.; BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6 f.

184 *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144, 148; krit. *P. Kirchhof*, HStR V, 1992, § 124 Rz. 293 ff.

185 Vgl. BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 282 f.

186 Belastungsvergleich unterschiedlicher Shareholder-Relief-Systeme s. *J. Hey*, in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 223 f.

187 Die in BT-Drucks. 14/2683, S. 101 für die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens angegebenen Mehreinnahmen von rd. 5 Mrd. DM dürften in erster Linie auf der definitiven Belastung auch der Dividenden, die aufgrund des Sparerfreibetrags bisher steuerlich überhaupt nicht erfaßt wurden, beruhen. Dabei wäre die völlige Abschaffung des Sparerfreibetrages unter Beibehaltung des Anrechnungsverfahrens mit ähnlichen Aufkommenswirkungen sicherlich die systematisch sauberere Lösung gewesen.

und die durch diesen verursachte Rechtsformabhängigkeit untauglich. Schließlich produzieren auch ungerechte Steuern Aufkommen[188].

5. Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von (Beteiligungen an) Unternehmen

Die Abkehr vom körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungssystem wurde zum Anlaß genommen, auch die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen grundlegend neu zu gestalten. Die Veräußerungsgewinnbesteuerung – schon zuvor stark rechtsformabhängig[189] – wird damit in Zukunft zu einer der Hauptursachen fehlender Rechtsformneutralität.

Divergierte in der Vergangenheit wenigstens die Erfassung von betrieblichen Veräußerungsgewinnen nicht nach der Rechtsform des Verkäufers und des verkauften Unternehmens(-anteils), so werden mit dem Übergang zum Halbeinkünfteverfahren auch betriebliche Veräußerungsgewinne rechtsformabhängig unterschiedlich besteuert. Die Veräußerung von im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen an Personengesellschaften führt weiterhin sowohl bei Personenunternehmen als auch bei Kapitalgesellschaften zu regulär zu versteuernden laufenden Gewinnen (§ 15 EStG). Die Veräußerung von zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft hat indes je nachdem, ob der Veräußerer ein Personenunternehmen oder eine Kapitalgesellschaft ist, deutlich unterschiedliche Belastungsfolgen. Während Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen bei der Kapitalgesellschaft ab dem Jahr 2002 durch § 8b Abs. 2 S. 1 KStG von der Körperschaftsteuer freigestellt werden, findet auf entsprechende Veräußerungsgewinne von Personenunternehmen gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG das Halbeinkünfteverfahren Anwendung.

Entgegen der Begründung des Gesetzgebers läßt sich die Freistellung von Veräußerungsgewinnen durch § 8b Abs. 2 KStG nicht mit der Rückkehr zu einem modifizierten klassischen System und dem für Dividenden geltenden Schachtelprivileg rechtfertigen[190]. Zwar erfordert das klassische System, sollen Doppelbelastungen vermieden werden, einen Entlastungsmechanismus nicht nur im Ausschüttungsfall, sondern auch bei Gewinnrealisierung durch Ver-

188 *K. Tipke*, StRO, Bd. II, S. 537 f., 729.

189 Zur alten Rechtslage *O. H. Jacobs* (Fn. 30), S. 349 f., 388 ff.

190 So aber BT-Drucks. 14/2683, 96; ferner *G. Müller-Gatermann*, GmbHR 2000, 650, 654; dagegen *P. Bareis*, StuW 2000, 133, 142; *E. Wenger*, StuW 2000, 177, 178, spricht von „Pseudo-Logik", wenn die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne einer Kapitalgesellschaft mit der Steuerfreiheit von Dividenden begründet wird; s. aber auch *M. Rose*, BB 2000, 1062, 1063.

äußerung. Der gewählte Entlastungsmechanismus der vollständigen Freistellung der Veräußerungsgewinne von Kapitalgesellschaften verstößt jedoch gegen die Prinzipien der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Individualbesteuerung[191]. Die Befreiung des Veräußerungsgewinns mag ein sachgerechtes Mittel zur Vermeidung von Doppelbelastungen hinsichtlich bereits versteuerter thesaurierter Gewinne sein, hinsichtlich der zukünftigen Besteuerung stiller Reserven ist sie es nicht[192]. Stille Reserven werden *im Zeitpunkt der Veräußerung* der Beteiligung und *durch den Veräußerer* realisiert. Zwar werden die stillen Reserven bei einer späteren Veräußerung der sie enthaltenden Wirtschaftsgüter durch die Kapitalgesellschaft nochmals mit Körperschaftsteuer belastet. Die steuerliche Verschonung beim Veräußerer im Hinblick auf eine eventuelle spätere Erfassung beim Erwerber verschiebt aber den Besteuerungszeitpunkt. Obwohl der Veräußerungsgewinn die Leistungsfähigkeit des Veräußerers erhöht, wird der Erwerber besteuert. Dabei dürfte es zudem oftmals an einer auch nur annähernden Beziehung zwischen stillen Reserven und Veräußerungspreis fehlen[193]. Und auch die Kehrseite der Steuerfreiheit eines etwaigen Veräußerungsgewinns, der Ausschluß der Geltendmachung eines etwaigen Verlustes durch das Verbot der Teilwertabschreibung (§ 8b Abs. 3 KStG), ist mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht in Einklang zu bringen[194]. Hinzu kommt, daß § 8b Abs. 2 KStG Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet, denen auch mit den Nachbesserungen im Vermittlungsverfahren[195] nur unvollkommen begegnet werden konnte.

Eine Rechtfertigung der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG ist auch nicht dahingehend möglich, daß sie sich auf die Unternehmensebene beschränkt, weil es bei Ausschüttung des Veräußerungsgewinns an natürliche Personen zur Einkommensbesteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren kommt[196]. Gerade die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren macht die Befreiung besonders fragwürdig. Denn das Halbeinkünfteverfahren beruht auf der Grundidee, durch die Kombination der niedrigen Körperschaftsteuer mit einer

191 *J. Sigloch*, StuW 2000, 160, 167; *P. Bareis*, StuW 2000, 133, 142; allgemein *P. Kirchhof*, in Kirchhof/Söhn § 2 Rdnr. B 210.

192 Wie hier *K. Mitterlehner*, ÖStZ 2000, 392, 394; a. A. *G. Müller-Gatermann*, GmbHR 2000, 650, 654.

193 Dies gibt auch *G. Müller-Gatermann*, GmbHR 2000, 650, 655 zu.

194 *J. Sigloch*, StuW 2000, 160, 167.

195 Beschränkung auf Anlagevermögen durch das Erfordernis einjähriger Betriebsvermögenszugehörigkeit (§ 8b Abs. 2 S. 1 2. Hs. KStG) und siebenjährige Sperrfrist für einbringungsgeborene Anteile (§ 8b Abs. 4 S. 2 Nr. 1 KStG); zu den Gestaltungsmöglichkeiten – allerdings noch ohne die im Vermittlungsverfahren eingeführte Siebenjahresfrist – insb. *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 189 ff.; *P. Bareis*, StuW 2000, 133, 142.

196 So aber *J. Schiffers*, GmbHR 2000, 205, 209.

niedrigen Einkommensteuer eine ertragsteuerliche Einmalbesteuerung herzustellen[197]. Die hälftige Befreiung der Dividendeneinkünfte durch § 3 Nr. 40 EStG kann nur gerechtfertigt werden, wenn es zuvor zur Belastung mit Körperschaftsteuer gekommen ist. Die Privilegierung der Kapitalgesellschaft pflanzt sich folglich gerade aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens auch noch auf die Gesellschafterebene fort, wo sie als dauerhafter Vorteil verbleibt[198].

Ebenso zerklüftet wie die Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne bleibt auch nach der Unternehmenssteuerreform die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne. Dabei beeinflußt die Besteuerung der Veräußerung von Beteiligungen beim Anteilseigner die Rechtsformwahl ebenso wie die Besteuerung von Dividenden, weil es sich bei der Anteilsveräußerung letztlich nur um eine andere Form der Gewinnrealisation handelt[199]. Während die Veräußerung von (Anteilen an) Personenunternehmen stets der Einkommensteuer unterliegt (§§ 15, 16 EStG), kommt es bei der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft weiterhin auf Umfang (§ 17 EStG) und Dauer (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) der Beteiligung an. Soweit der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig ist, unterliegt er nur zu Hälfte der Einkommensteuer (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c und j EStG).

Die Absenkung der Beteiligungsgrenze des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG auf unter 1% kann diese gleichheitswidrige Unterscheidung zwischen der Veräußerung von Anteilen an Personen- und an Kapitalgesellschaften nicht überwinden[200]. Zumindest Anteilsveräußerungen an börsennotierten Kapitalgesellschaften werden auch nach Absenkung der Beteiligungsgrenze außerhalb der Spekulationsfrist in aller Regel steuerfrei bleiben. Damit entbehrt die Ein-Prozent-Grenze aber auch jeder gleichheitsrechtlichen Rechtfertigung. Einerseits entfällt der – allerdings auch in der Vergangenheit bereits angezweifelte – Vergleich des wesentlich beteiligten Anteilseigners mit dem Mitunternehmer. Andererseits ist es nicht möglich, in ihr eine Bagatellgrenze zu sehen, da auch hohe Veräußerungsgewinne weiterhin steuerfrei realisiert werden können. Im übrigen käme es selbst bei Aufgabe der Beteiligungsgrenze wegen des nur für die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen geltenden Halbeinkünfteverfahrens zu Belastungsunterschieden. Dabei ist die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf den gesamten Veräußerungsgewinn im Rahmen von §§ 17, 23 EStG ebensowenig zu rechtfertigen wie die Freistellung durch § 8b Abs. 2 KStG auf der Ebene der Kapitalgesellschaft[201]. Einerseits wird die Vorbela-

197 BT-Drucks. 14/2683, 94 u. 96.

198 *K. Mitterlehner*, ÖStZ 2000, 392, 394.

199 Zutreffend BT-Drucks. 14/2683, 96.

200 *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182, 190; *St. Homburg* (Fn. 11), S. 325.

201 Im Rahmen der Einkommensteuer kommt es zu Belastungsunterschieden nicht nur aufgrund der Verschiebung der Besteuerungszeitpunkte. Vielmehr können die in-

stung mit Körperschaftsteuer überkompensiert, soweit der Veräußerungsgewinn nicht auf versteuerten offenen Rücklagen beruht. Andererseits wird, soweit der Veräußerungsgewinn auf versteuerten Rücklagen beruht, die Vorbelastung nicht exakt kompensiert.

Vollends aneutral wird die Veräußerungsgewinnbesteuerung durch die im Vermittlungsverfahren ausgehandelten Erleichterungen für die Veräußerung von Personenunternehmen. Die Wiedereinführung des halben Steuersatzes für Einkünfte aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 3 EStG) führt unter bestimmten Voraussetzungen zu einer scheinbaren Gleichstellung mit der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen. Doch dieser Eindruck täuscht. Vielmehr hat die unsystematische Besteuerung der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nun ein ebenso unsystematisches Gegenstück im Bereich der Veräußerung von Personenunternehmen bekommen, das mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ebenfalls nicht vereinbar ist[202]. Eine Doppelbelastung, die es zu vermeiden gälte, gibt es bei der Veräußerung eines Personenunternehmens nicht[203], da bei der Ermittlung des zu versteuernden Veräußerungsgewinns der Buchwert des Eigenkapitals vom Veräußerungserlös abgezogen wird[204] und eine nochmalige Erfassung von im Kaufpreis abgegoltenen stillen Reserven beim Erwerber über die Aktivierung in dessen Ergänzungsbilanz verhindert wird. Folglich führt § 34 Abs. 3 EStG zu einer dauerhaften Privilegierung der Aufdeckung stiller Reserven. Diese Begünstigung läßt sich weder zur Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung noch von Zusammenballungseffekten rechtfertigen. Hier zeigt sich, daß eine undifferenzierte Übertragung der für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätze auf Personenunternehmen in einem dualistischen Unternehmenssteuersystem die Rechtsformunterschiede, statt sie einzuebnen, noch verschärfen kann. Um bei unterschiedlicher Vorbelastung des Unternehmensgewinns eine annähernd rechtsformneutrale Besteuerung von Veräußerungsgewinnen herzustellen, dürfen Veräußerungsgewinne gerade nicht in dem Sinne gleichbehandelt werden, daß auf beide nur der halbe Steuersatz angewendet wird[205]. Auch soweit

tersubjektiven Verschiebungen aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs auch die Höhe der zu entrichtenden Steuer beeinflussen.

202 Vgl. auch *E. Wenger*, StuW 2000, 177, 178 mit Fn. 8 u. 181.

203 *G. Müller-Gatermann*, GmbHR 2000, 650, 654; *M. Rose*, BB 2000, 1062, 1066; *W. Schulte*, DB 2000, 1043, 1044.

204 *M. Rose*, BB 2000, 1062, 1066.

205 *E. Wenger*, StuW 2000, 177, 181; s. auch *W. Schön*, StuW 2000, 151, 155, der allerdings auf das Problem unterschiedlicher Besteuerungszeitpunkte hinweist. Durch die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei Veräußerung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung werden stille Reserven im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung nur halb besteuert, obwohl erst bei späterer Realisierung durch die Kapitalge-

die Privilegierung von Betriebsveräußerungen – was die nur einmalige Gewährung und die Koppelung an ein Mindestalter des Veräußerers nahelegt (§ 34 Abs. 3 S. 1 u. 4 EStG) – als Sozialzwecknorm gewollt ist[206], fehlt eine Rechtfertigung dafür, warum nur die Absicherung der Altersvorsorge von Personenunternehmern in besonderer Weise gefördert werden soll. Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG können ebenfalls der Altersvorsorge dienen, werden aber nicht entsprechend privilegiert[207].

Dabei ließe sich das Doppelbelastungsproblem rechtsformneutral bzw. weniger rechtsformabhängig lösen. Zum einen hätte § 8b Abs. 2 KStG auf den Anteil des Veräußerungsgewinns beschränkt werden können, der auf bereits versteuerte[208] offene Rücklagen entfällt. Entsprechendes hätte für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf die Veräußerung von Kapitalbeteiligungen in § 3 Nr. 40 EStG geregelt werden müssen. Doppelbelastungen bereits versteuerter offener Rücklagen könnten im übrigen auch bei voller Erfassung des Veräußerungsgewinns beim Veräußerer, unabhängig davon, wer verkauft oder ob im Veräußerungsgewinn stille Reserven enthalten sind, vermieden werden[209], wenn gleichzeitig beim Erwerber im Fall späterer Ausschüttung miterworbener offener Rücklagen in entsprechender Höhe ausschüttungsbe-

sellschaft die Belastung mit KSt hinzutritt, während die stillen Reserven des Personenunternehmens beim Veräußerer sofort realisiert und voll versteuert werden. *Schön* schlägt Abhilfe durch eine gewinnmindernde Rücklage i. S. des § 6b EStG vor, wobei auch diese zu einer exakten Gleichbehandlung kaum geeignet ist.

206 Dabei kann auch der Hinweis, die Beendigung der Erwerbstätigkeit durch den (Mit-)Unternehmer könne typisierend als ein die subjektive Leistungsfähigkeit „negativ beeinflussender Vorgang" bewertet werden, eine derartige Privilegierung nicht rechtfertigen, sondern allenfalls die Verteilung des Aufgabegewinns über mehrere Jahre, wie sie im Ansatz die Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, S. 402) enthält.

207 Die hälftige Besteuerung nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c EStG stellt, jedenfalls soweit der Veräußerungsgewinn auf offenen Rücklagen beruht, keine Steuervergünstigung dar, sondern dient der Vermeidung diskriminierender Doppelbelastungen. Die Anwendung des halben Steuersatzes auch für den Anteil des Veräußerungsgewinns, der stille Reserven der Kapitalgesellschaft abgilt, ist ebenfalls nicht der Privilegierung von Betriebsveräußerungen durch § 34 Abs. 3 EStG vergleichbar, weil es anders als dort zu einer Belastung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Aufdeckung durch die Kapitalgesellschaft kommt, während die stillen Reserven beim Erwerber eines Personenunternehmens, soweit sie im Kaufpreis mitvergütet wurden und damit zu Anschaffungskosten geführt haben, nicht noch einmal besteuert werden.

208 Daß die offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet sind, müßte nach Rückkehr zum klassischen System unterstellt werden, da ein Mechanismus zur Aufzeichnung der tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer nicht mehr existiert.

209 S. auch den Vorschlag von *K. Mitterlehner*, ÖStZ 2000, 392, 394 f.

dingte Teilwertabschreibungen zugelassen werden[210]. Unter dieser Voraussetzung wird der Erwerber bereit sein, einen entsprechend der Besteuerung des Veräußerungsgewinns beim Veräußerer höheren Kaufpreis zu bezahlen, weil er aufgrund der späteren Teilwertabschreibung seine Körperschaftsteuer in gleicher Höhe mindert. Sowohl bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften als auch Personenunternehmen würden die stillen Reserven unmittelbar entsprechend der individuellen Leistungsfähigkeit des Verkäufers, der sie realisiert, erfaßt. Das Belastungsergebnis stimmt mit dem bei der Veräußerung von Anteilen an einem Personenunternehmen überein. Auch hier versteuert der Veräußerer voll, während der Erwerber die miterworbenen stillen Reserven bzw. den miterworbenen Geschäftswert aktivieren und abschreiben kann, wodurch bei späterer Aufdeckung der stillen Reserven eine nochmalige Besteuerung verhindert wird.

Dieses Prinzip der Vollversteuerung von Veräußerungsgewinnen bei gleichzeitiger Berücksichtigung von ausschüttungsbedingten Wertminderungen könnte auch auf im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen übertragen werden. Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen müßten ohne Wesentlichkeitsgrenze unabhängig von Spekulationsfristen voll besteuert werden[211]. Ausschüttungsbedingte Wertminderungen des Anteils müßten idealiter im Zeitpunkt der Ausschüttung der miterworbenen Rücklagen berücksichtigt werden, jedenfalls aber bei der Veräußerung der Beteiligung[212].

6. Die Rolle der Gewerbesteuer nach der Unternehmenssteuerreform 2000 unter besonderer Berücksichtigung von § 35 EStG

Als allgemeine Unternehmensteuer wäre die Gewerbesteuer grundsätzlich besonders geeignet, Rechtsformneutralität herzustellen, wenn sie auf alle, d. h. nicht nur gewerbliche, Unternehmen ausgedehnt und um die Anknüpfung an rechtsformabhängig ermittelte Bemessungsgrundlagen (§ 7 GewStG) und rechtsformabhängige Tarifvorschriften (§ 11 GewStG) bereinigt würde. In ihrer konkreten Ausgestaltung ist die Gewerbesteuer hinter diesem Ziel stets

210 Dabei müßte abweichend von der derzeitigen Praxis jede Ausschüttung bis zur Höhe der miterworbenen offenen Rücklagen zur Teilwertabschreibung berechtigen, unabhängig davon, ob es hierdurch tatsächlich zu einer Wertminderung des Anteils unter die Anschaffungskosten kommt. Die derzeitige Saldierung zwischen wertmindernden Ausschüttungen und anderweitigen werterhöhenden Umständen wäre aufzugeben.

211 *D. Schneider*, DStR 1998, 1267, 1288.

212 Siehe auch *A. Raupach*, DStJG 20 (1997), S. 21, 33, der den Ausschluß der Teilwertabschreibung beim Erwerber sogar unter der geltenden Steuerfreiheit der Veräußerung nicht wesentlicher Beteiligungen für verfehlt hält, weil dieser allein dem Einkünftedualismus anzulasten sei.

weit zurückgeblieben. Hieran ändert auch die Unternehmenssteuerreform 2000 nichts. Allerdings haben sich, obwohl das Gewerbesteuergesetz selbst kaum angetastet wurde, die Belastungswirkungen der Gewerbesteuer durch die in § 35 EStG geregelte Einkommensteuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb grundlegend gewandelt.

Die einseitige Entlastung von Personenunternehmen stellt, soweit sie einbehaltene Gewinne betrifft, keinen Verstoß gegen die Rechtsformneutralität dar, sondern ist Folge der rechtsformabhängig auf Kapitalgesellschaften beschränkten Anwendung des niedrigen Körperschaftsteuersatzes[213]. Negiert man hingegen den Zusammenhang zwischen der Ermäßigungsvorschrift des § 35 EStG und der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes, dann müßte die einseitig auf Personenunternehmen beschränkte Entlastung von der Gewerbesteuer als Verzerrung der Rechtsformwahl und Diskriminierung von Kapitalgesellschaften gewertet werden.

Fortgesetzt wird von § 35 EStG die schon im Hinblick auf § 32c EStG beanstandete Ungleichbehandlung von ausgeschütteten/entnommenen Gewinnen. § 35 EStG greift unabhängig davon ein, ob der gewerbliche Gewinn von Einzel- und Mitunternehmern einbehalten oder entnommen wird. Hingegen wird die Einkommensteuer auf Dividenden, obwohl diese ebenfalls mit Gewerbesteuer belastet sind, nicht ermäßigt. Ob eine derartige Benachteiligung von Beteiligungseinkünften gegenüber solchen Einkünften, die unmittelbar beim Bezieher der Gewerbesteuer unterlegen haben, mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbart werden kann, ist eine der dem BVerfG vom 10. Senat des BFH vorlegten Fragen[214]. Die verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH verlieren trotz der durch das Steuersenkungsgesetz geänderten Rahmenbedingungen ihre Gültigkeit nicht[215]. Der gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz niedrigere Körperschaftsteuersatz rechtfertigt lediglich die Gewerbesteuerentlastung des *einbehaltenen* Gewinns von Personenunternehmen. Die gewerbesteuerliche Zusatzbelastung von Dividendeneinkünften kann weder als Kompensation des trotz § 35 EStG

213 S. oben IV.1.a.

214 Zu § 32c EStG s. BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 461 ff.

215 A. A. *J. Thiel*, StuW 2000, 413, 417. Wenn der X. Senat des BFH (Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 461 u. 462) in seinem Vorlagebeschluß zu § 32c EStG die Gleichbehandlung von Dividenden und sonstigen (gewerblichen) Einkünften als folgerichtige Umsetzung der durch das Vollanrechnungsverfahren zum Ausdruck kommenden Belastungsentscheidung ansieht, könnte man allerdings Zweifel haben, ob der Gesetzgeber nach Aufgabe des Anrechnungsverfahrens überhaupt noch zur Gleichbehandlung verpflichtet ist. Gegen eine solche Sichtweise sprechen jedoch zwei Argumente: Zum einen ist die Entscheidung für oder wider das Vollanrechnungssystem keine Frage des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, zum anderen bezieht sich diese nicht auf die Gewerbesteuer.

für thesaurierte Gewinne verbleibenden, vorübergehenden Steuervorteils der Kapitalgesellschaft noch im Hinblick auf die nur hälftige Einkommensbesteuerung von Dividenden gerechtfertigt werden. Daß Zinsvorteile aufgrund der günstigen Thesaurierungsmöglichkeit selbst bei typisierender Betrachtung nicht durch wahllose Mehrbelastungen an anderer Stelle ausgeglichen werden können, wurde bereits dargelegt[216]. Ebensowenig erlaubt eine etwaige Minderbelastung durch das Halbeinkünfteverfahren die Versagung der Ermäßigung des § 35 EStG. Das Halbeinkünfteverfahren führt auch ohne das Hinzutreten der Gewerbesteuer zu im Vergleich zum individuellen Einkommensteuersatz höheren Belastungen, soweit der Einkommensteuersatz des Anteilseigners unter 40 Prozent liegt. Aber auch für Anteilseigner mit Einkommensteuersätzen über 40 Prozent läßt sich die Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer nicht rechtfertigen, weil sie den durch das Halbeinkünfteverfahren entstehenden Vorteil von (im Jahr 2005) maximal 1,25 Prozentpunkten[217] in einem Maße überkompensiert, das sich auch als Typisierung nicht rechtfertigen läßt[218]. Schließlich kann die Versagung der Ermäßigung auch nicht mit dem formalen Argument gerechtfertigt werden, es fehle anders als bei der Personengesellschaft an der Identität der Steuersubjekte, da die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht selbst Subjekt der Gewerbesteuer seien[219]. Davon abgesehen, daß wirt-

216 Zudem darf der Zinsvorteil nicht überschätzt werden. Um die Mehrbelastung der Dividende durch die Gewerbesteuer zu kompensieren, muß ein Anteilseigner im Einkommensteuerspitzensatz von 42% (2005) bei einer angenommenen Unternehmensrendite von 6% (15%) 62 (38) Jahre thesaurieren, soweit mit einem nicht gewerbesteuerpflichtigen Stpfl. verglichen wird, und immerhin noch 32 (13) Jahre im Vergleich zu einem gewerbesteuerpflichtigen Personenunternehmer.

217 Kumulierte Belastung der Dividende mit KSt und ESt von 40,75%. Am ehesten ließe sich diese Betrachtung – aber eben auch nur für Anteilseigner mit hohem persönlichen Einkommensteuersatz – für die Jahre 2001 und 2002 rechtfertigen. 2001–2002 ist der sich aus dem Halbeinkünfteverfahren ergebende Steuervorteil bei einem Spitzensatz von 48,5% am größten. Er beträgt 5,3 Prozentpunkte (Dividendenbelastung: 43,2%). Die aus Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Einkommensteuer kumulierte Gesamtbelastung liegt mit 52,65% aber immer noch deutlich über dem für entnommene Gewinne von Personenunternehmen geltenden regulären Spitzensatz von 48,5%.

218 Gesamtbelastung der Dividende inklusive GewSt (Hebesatz 400%) von 50,625% gegenüber 42%. Auch die gesetzgeberische Absicht, Anteilseigner von Kapitalgesellschaften durch die höhere Nachbelastung zu vermehrter Thesaurierung zu bewegen, kann die Nichtanrechnung der Gewerbesteuer nicht rechtfertigen, offengelassen in BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 460. Zum einen erzeugt bereits das abgemilderte klassische System des Halbeinkünfteverfahrens eine derartige Einsperrwirkung. Zum anderen handelt es sich hierbei angesichts der Gefahren volkswirtschaftlicher Fehlallokation nicht um ein legitimes Gestaltungsziel.

219 Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 93.

schaftliche Doppelbelastungen desselben Steuerobjekts[220] gerade bei fehlender Steuersubjektidentität[221] beseitigungsbedürftig sein können, ist Steuersubjekt der Gewerbesteuer auch bei der Personengesellschaft nicht der Unternehmer, der von der Ermäßigung der Einkommensteuer profitiert, sondern die Personengesellschaft als Gewerbebetrieb (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG).

Damit vermag § 35 EStG wie sein Vorläufer § 32c EStG die Rechtsformunterschiede nur in sehr begrenztem Umfang abzumildern[222]. Was für den einbehaltenen Gewinn an Rechtsformneutralität gewonnen wird, geht verloren bei der Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns[223].

Ins Wanken geriete das auf § 35 EStG aufgebaute Konzept einer wenigstens annäherungsweise rechtsformneutralen Besteuerung einbehaltener Gewinne, wenn die Einkommensteuerermäßigung verfassungswidrig wäre. Dabei gibt es – abgesehen vom Ausschluß von Dividendeneinkünften – gleich drei verfassungsrechtliche Problemkreise. So wird angeführt, § 35 EStG verstoße gegen die Finanzverfassung[224], führe als inkongruenter Entlastungsmechanismus zu gleichheitssatzwidrigen Entlastungswirkungen[225] und sei schließlich mit dem Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung[226] und der Systemhaftigkeit des Steuerrechts unvereinbar[227].

220 Daß Gewerbesteuer und Einkommensteuer zumindest formal unterschiedliche Steuerobjekte erfassen, spricht ebenfalls nicht gegen die Annahme einer Doppelbelastung, weil sich die Bemessungsgrundlagen materiell weitgehend entsprechen.

221 Bei Steuersubjektidentität würde man im übrigen von Doppel*besteuerung* im juristischen Sinne sprechen.

222 Damit verfehlt die Vorschrift die Ziele des Gesetzgebers, s. BT-Drucks. 14/2683, 97.

223 Verringert werden durch § 35 EStG allerdings die durch die Gewerbesteuer verursachten Mehrbelastungen gegenüber nichtgewerblichen Einkünften (s. z. B. *Th. Kreß*, FR 2000, 695, 698 ff.). Dies bedeutet aufgrund der unterschiedlichen Zuordnung von Leistungsvergütungen bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften auch einen Schritt in Richtung größerer Rechtsformneutralität; hierzu oben IV.3.a.

224 Insb. *J. Hidien*, BB 2000, 485, 487.

225 Unter § 35 EStG kann es – wie es der BFH (Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 459) schon im Hinblick auf § 32c EStG gerügt hat – aufgrund des Auseinanderfallens der Steuerobjekte von ESt und GewSt und der fehlenden Vor- bzw. Rücktragsmöglichkeit des Ermäßigungsbetrages infolge von Hinzurechnungen zu einer Belastung mit Gewerbesteuer ohne Entlastungsmöglichkeit kommen.

226 BVerfG v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1876/91, BVerfGE 98, 83 (Landesabfallabgaben); v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106 (Verpackungsteuer); zur Bedeutung des Grundsatzes speziell für das Steuerrecht ausführlich *P. Kirchhof*, StuW 2000, 316 ff.; *ders*., StbJb. 1999/2000, 17, 22 f.

227 So etwa *W. Schön*, StuW 2000, 151, 156, die Zusammenfassung der ESt und der GewSt im Rahmen einer Belastungsverrechnung widerspreche der grundgesetzlich

Ob die finanzverfassungsrechtlichen Einwände, die sich im wesentlichen an der Verschiebung der Verteilung des Steueraufkommens festmachen[228], durchgreifen, kann hier im einzelnen nicht erörtert werden, jedenfalls ließe sich das Problem durch eine entsprechende Anpassung der Verteilungsregel des Art. 106 GG lösen. Auch der Einwand, die Ausgestaltung von § 35 EStG überschreite insbesondere im Hinblick auf das Auftreten von Anrechnungsüberhängen den gesetzgeberischen Typisierungsspielraum und führe zu Ungleichbehandlungen innerhalb der Gruppe der Personenunternehmen, ließe sich durch kleinere Korrekturen der Ermäßigungsvorschrift aus der Welt schaffen. Andererseits stellt auch eine exakte Anrechnung der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer keine Alternative dar. Zwar hätte die exakte Anrechnung aus der Sicht der Steuerpflichtigen einen ähnlichen Effekt wie die Abschaffung der Gewerbesteuer. Dabei bliebe den Gemeinden ihre Finanzquelle erhalten. Die Gewerbesteuer erst zu erheben, um sie dann vollständig anzurechnen, würde jedoch – unabhängig von finanzverfassungsrechtlichen Bedenken – gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoßen. Denn ohne Aufkommenswirksamkeit läßt sich der steuerliche Eingriff in die Freiheitsrechte nicht rechtfertigen. Mit der exakten Anrechnung verlöre die Gewerbesteuer jede Funktion; insbesondere könnte sie nicht länger als Instrument gemeindlicher Standortpolitik gerechtfertigt werden. Anders als bei der Körperschaftsteuer gibt es auch keine erhebungstechnische Notwendigkeit, den Gewerbeertrag zunächst der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Daneben trifft der Vorwurf der Widersprüchlichkeit das Konzept der Gewerbesteuerentlastung im Rahmen der Einkommensteuer zentral und würde sich auch gegen eine exakte Anrechnung der Gewerbesteuer richten[229]. So begrenzt die Wirkkraft des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung[230] ist, durch § 35 EStG wird sie herausgefordert. Denn die einseitige Anrechnung der Gewerbesteuer bei Personenunternehmen beraubt diese jedes schlüssigen systematischen Fundaments[231] und muß als Eingeständnis der fehlenden Rechtfertigungsmöglichkeit dieser Steuer gewertet werden. Die Gewerbesteuer wird bereits heute durch den Abzug von der Bemessungsgrundlage im Rahmen der

angeordneten Trennung beider Steuerarten; ferner *R. Hüttemann*, DStJG 23 (2000), S. 127, 134 Fn. 34; zurückhaltender *M. Jachmann*, BB 2000, 1432, 1435, die das „Dilemma des Anrechnungsmodells zwischen Gleichheitswidrigkeit und rechtspolitischer Zweckverfehlung" sieht.

228 *J. Hidien*, BB 2000, 485, 487; *H. Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, Habil. 1990, S. 238 f.; *W. Schön*, StuW 2000, 151, 156; dagegen *M. Jachmann*, BB 2000, 1432, 1437.

229 Diese wird allerdings von einem Großteil der Literatur für zulässig erachtet, s. Nachweise in Fn. 120.

230 Kritisch *D. Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 1998, S. 233 ff., 360 ff.

231 Ähnlich *W. Schön*, Stbg. 2000, 1, 16.

Einkommensteuer berücksichtigt. Die Ermäßigungsvorschrift § 35 EStG führt darüber hinaus faktisch zu einer Abschaffung der Gewerbesteuer, aber eben nur für Personenunternehmen.

Diese Ungereimtheiten könnte nur die tatsächliche Abschaffung der Gewerbesteuer beseitigen. Sie muß unter dem Aspekt gleichmäßiger Besteuerung aller Einkunftsarten und Vereinfachung eines der vorrangigen Ziele der Steuergesetzgebung sein[232]. Die Abschaffung der Gewerbesteuer ist indes kein Gebot rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung. Denn die bestehende Gewerbesteuer ließe sich rechtsformneutral zu einer allgemeinen kommunalen Unternehmensteuer ausgestalten[233]. Zudem würde die Abschaffung der Gewerbesteuer zutage fördern, daß das Spreizungsproblem letztlich ungelöst ist. Die verbreiteten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das Modell des § 35 EStG einerseits, der fortbestehende Wille, die Gewerbesteuer abzuschaffen oder zu ersetzen andererseits, zeigen, daß, selbst wenn man die unter Einbeziehung von § 35 EStG verhältnismäßig geringfügige Spreizung für verfassungsrechtlich hinnehmbar hält, das Thema der Rechtsformneutralität nicht ausgestanden ist.

VI. Zusammenfassende Bewertung der Unternehmenssteuerreform 2000 im Hinblick auf das Kriterium der Rechtsformneutralität

1. Institutionalisierung der Rechtsformabhängigkeit

Es entbehrt nicht einer gewissen Ironie, daß der Gesetzgeber, der aufgebrochen ist, ein rechtsformneutrales Unternehmensteuerrecht zu schaffen, nicht nur die vorgefundenen Rechtsformunterschiede größtenteils nicht beseitigt hat, sondern in einer bereits 1977 überwundenen Weise institutionalisiert hat.

Das Halbeinkünfteverfahren treibt einen Keil zwischen die Rechtsformen, weil es ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften und entnommene Gewinne von Personenunternehmen unterschiedlich belastet. Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerungsgewinne mag den Urhebern des Steuersenkungsgesetzes im Interesse von Verwendungsneutralität notwendig erschienen sein, vertieft die Rechtsformabhängigkeit aber noch. Dies gilt erst recht für die ebenfalls im Gefolge der Rückkehr zu einem klassischen Körperschaftsteuersystem stehende, wenngleich nicht durch dieses zwingend

232 Mit großer Deutlichkeit *W. Schön*, Stbg. 2000, 1, 17.; s. auch schon *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1083 u. 1084.

233 Siehe hierzu die Vorschläge von *J. Lang*, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1 S. 53 ff., zum Um- und Ausbau der Gewerbesteuer zu einer rechtsformunabhängigen kommunalen Unternehmensteuer.

geforderte Ausweitung des körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs auf Veräußerungsgewinne. Ambiguin sind die Wirkungen der Gewerbesteueranrechnung für die Rechtsformneutralität. Einerseits reduzieren sich die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede für thesaurierte Gewinne und im Bereich der Leistungsvergütungen, andererseits kommt es – noch über die aneutralen Wirkungen des Halbeinkünfteverfahren hinaus – zu einer Verschärfung der rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede für ausgeschüttete Gewinne.

Nach der Unternehmenssteuerreform 2000 lassen sich abstrakte Aussagen über Vor- und Nachteilhaftigkeit einer Rechtsform kaum noch treffen. Noch stärker als schon zuvor hängt die Bewertung einer bestimmten Rechtsform vom Einzelfall ab. Da sich in Zukunft die Vor- oder Nachteilhaftigkeit einer Rechtsform nur noch in Abhängigkeit vom Verhältnis zwischen Thesaurierungsbelastung, Dividendenbelastung und dem individuellen Einkommensteuersatz der am Unternehmen beteiligten Personen beurteilen läßt, wird die Rechtsformwahlentscheidung durch die Reform erheblich verkompliziert. Sie wird zudem unberechenbarer, weil die spätere Mehrbelastung von Dividenden gegenüber unmittelbar zugerechneten Gewinnen eines Personenunternehmens nur durch entsprechend lange Thesaurierung in der Kapitalgesellschaft kompensiert werden kann[234]. Dies setzt aber langfristige Prognosen sowohl über die Ertragslage des Unternehmens als auch über den Ausschüttungsbedarf der Unternehmer voraus[235].

Obwohl sich Vor- und Nachteile vielfach gegenseitig aufheben, kann von Rechtsformneutralität der Besteuerung von Unternehmensgewinnen keine Rede sein. Verstöße gegen den Gleichheitssatz lassen sich grundsätzlich nicht saldieren. Rechtsformabhängige Belastungsunterschiede können nur dann als „Verrechnungspotential" in die Beurteilung einer Gesamtregelung einbezogen werden, wenn sie in einem inneren Zusammenhang zueinander stehen und eine kohärente Besteuerung sicherstellen[236]. Aufeinander abgestimmte notwendige Bestandteile einer Gesamtregelung dürfen für die Beurteilung nicht auseinandergerissen werden. Im übrigen sind Einzelregelungen aber, vor allem wenn sie unterschiedliche Sachverhalte betreffen, isoliert zu würdigen.

Danach konnte § 35 EStG in die Beurteilung der Tarifgestaltung miteinbezogen werden. Der Nachteil des höheren Einkommensteuerspitzensatzes für

234 *Kulemann/Harle*, StuB 2000, 513, 518; *Haase/Diller*, BB 2000, 1068, 1074; *H. Westerfelhaus*, DStZ 1999, 630, 632; zu den Auswirkungen der Ungewißheit auf Investitionsentscheidungen s. auch *Elschen/Hüchtebrock*, FinArch. N.F. 41 (1983), 253, 275 ff.

235 S. auch *Scheipers/Bergemann*, DStR 2000, 709, 710.

236 BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 463 unter Berufung auf *R. Wendt*, in Festschrift für K. H. Friauf, 1996, S. 859, 885.

Personenunternehmen läßt sich mit dem Vorteil der Entlastung von der Gewerbesteuer jedenfalls teilweise saldieren, weil beide Regelungen in einem inneren Zusammenhang mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25% stehen. Die sonstigen rechtsformabhängigen Vor- und Nachteile, die hier erörtert wurden, können hingegen nicht miteinander „verrechnet" werden. So steht etwa die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG nicht in innerem Zusammenhang mit der Möglichkeit der Verlustverrechnung von Personenunternehmen, kann die Beschränkung der niedrigeren Besteuerung im Unternehmen verbleibender Gewinne auf Kapitalgesellschaften nicht mit der Mehrbelastung von Dividenden saldiert werden. Eine Saldierung verbietet sich hier schon deshalb, weil die mit Vor- oder Nachteilen verbundenen Sachverhalte nicht vergleichbar sind. Im Rahmen einer abstrakten Beurteilung scheidet eine Saldierung außerdem deshalb aus, weil die Vor- und Nachteilhaftigkeit nicht nur von der Rechtsform, sondern in hohem Maße von den individuellen Verhältnissen der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen abhängt. Diese aber lassen sich nicht verallgemeinern.

2. Das ungelöste Problem der Steuersatzspreizung

Anlaß der Unternehmenssteuerreform 2000 war die Senkung des nominellen Steuersatzes bei der Körperschaftsteuer. Der bisherige Weg einer Flankierung der einseitigen Absenkung des Körperschaftsteuersatzes bei gleichbleibend hohem Einkommensteuerspitzensatz durch § 32c EStG war nicht mehr gangbar, schon allein wegen der Ungewißheit über den Ausgang des diesbezüglich beim BVerfG anhängigen Verfahrens[237]. Als Ausweg aus diesem Dilemma sah der ursprüngliche Gesetzentwurf die Option von Personenunternehmen für die Körperschaftsteuer vor[238] – eine Maßnahme, auf die man schließlich nach der weiteren Absenkung des Einkommensteuerspitzensatzes von ursprünglich geplanten 45% auf nunmehr 42% im Jahre 2005 glaubte verzichten zu können.

Die jetzt Gesetz gewordene Unternehmenssteuerreform muß als der Versuch gewertet werden, dem Problem der Steuersatzspreizung noch einmal auszuweichen. Dabei scheinen die Gestaltungsmöglichkeiten, die sich unter Beibehaltung des Dualismus bieten, ausgeschöpft. Eine noch stärkere Absenkung des Einkommensteuersatzes ist wenig wahrscheinlich. Im internationalen Steuersenkungsdruck – der sich nun am Maßstab des deutschen Körperschaftsteuersatzes von 25% eher noch verschärfen wird – hat man sich mit einer Gesamtbelastung von nach wie vor knapp 40% allenfalls eine kurze Atempause verschafft. Zudem konnte trotz massiver Anstrengungen die be-

237 S. Fn. 49.

238 BT-Drucks. 14/2683, 96.

reits existente Steuersatzspreizung nicht verringert werden. Im Gegenteil, für eine Übergangszeit kommt es zu einem eklatant größeren Abstand, und auch der im Jahr 2005 erreichte Endzustand weist eine Steuersatzspreizung auf, für die eine Rechtfertigung nicht besteht. Damit ist auch nach der Unternehmenssteuerreform 2000 das Bedürfnis nach einer konsistenten, rechtsformneutralen Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung so unabweisbar wie zuvor.

VII. Wege zur Verwirklichung von Rechtsformneutralität

1. Das Kernproblem: Einbeziehung des Einzelunternehmers

Als Kernproblem rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung stellt sich nicht die Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft, sondern der Vergleich mit dem Einzelunternehmer dar[239]. Die Personengesellschaft steht zwischen den Polen der Kapitalgesellschaft und dem Einzelunternehmer. Eine Abschichtung der Unternehmensebene von der Ebene der Unternehmer und die Anerkennung von Leistungsbeziehungen ließe sich jedenfalls bei der gemäß § 124 HGB teilrechtsfähigen[240] Personenhandelsgesellschaft steuerrechtlich de lege ferenda ohne größere Schwierigkeiten umsetzen. Obwohl eine Annäherung der Personengesellschaft an die Kapitalgesellschaft also durchaus zivilrechtliche Entsprechungen fände und nach verbreiteter Ansicht eine exaktere Abbildung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Personengesellschaft erlaubte[241], hält der Gesetzgeber an dem bisherigen Konzept, die Personengesellschaft dem Einzelunternehmer anzunähern, fest[242]. Indes ist dies, solange nicht das Grundproblem der Rechtsformabhängigkeit, der Dualismus der Unternehmensbesteuerung beseitigt ist, nicht zu beanstanden. Denn ob eine bloße Verschiebung der Demarkationslinien zwischen den Rechtsformen und die Ausgrenzung des Einzelunternehmers mit Hinweis auf die wirtschaftliche Realität des § 181 BGB[243] den gleichheitsrechtlichen Maß-

239 *D. Schulze zur Wiesche*, DB 1999, 350.

240 *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 1997, S. 213.

241 *B. Knobbe-Keuk* (Fn. 7), S. 361 ff.; *D. Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, S. 189; *M. Jachmann* (Fn. 17), S. 107 f.; im Hinblick auf die zivilrechtliche Ausgestaltung auch *G. Döllerer*, JbFSt. 1974/75, 142, 152.

242 Sachgerecht nach *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1081; dagegen *M. Jachmann* (Fn. 17), S. 91, die Differenzierung hinsichtlich der Leistungsvergütungen könne im Hinblick auf die gesteigerte Gefahr von Gewinnmanipulationen in der Personengesellschaft (s. *A. Raupach*, DStJG 2 (1979), S. 87, 100 f.) als zulässige Ausprägung der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit eingeordnet werden. M.E. hängt die Gefahr von Gewinnmanipulationen jedoch mehr als von der Rechtsform von der Größe und der Gesellschafterstruktur eines Unternehmens ab.

243 So *M. Jachmann* (Fn. 17), etwa S. 89, 92, 94.

stäben des Leistungsfähigkeitsprinzips eher entspräche, erscheint zweifelhaft[244]. Daß das Wirtschaften in der Rechtsform des Einzelunternehmens grundlegend andere Belastungsergebnisse nach sich ziehen darf als in einer Kapitalgesellschaft, läßt sich unabhängig davon, welcher Rechtsform der Gesetzgeber die Personengesellschaft annähert, nicht rechtfertigen. Der Hinweis auf die – unbestritten bestehenden – zivilrechtlichen Unterschiede gibt aus der Perspektive des Leistungsfähigkeitsprinzips keine Antwort darauf, warum ein Gesellschafter einer Einmann-GmbH bei gleichem wirtschaftlichen Erfolg höher oder niedriger belastet werden sollte als der Einzelunternehmer – und ihm angenähert der Personengesellschafter. Es mag sein, daß die wirtschaftliche und zivilrechtliche Realität des Einzelunternehmens andere Erfassungs- und Besteuerungstechniken erfordert, weil sich die für Kapitalgesellschaften geltenden Regeln nicht eins zu eins übertragen lassen, dies impliziert aber nicht die Zulässigkeit unterschiedlich hoher Belastung gleich hoher Einkünfte. Die Kunst besteht folglich darin, dem Einzelunternehmer adäquate, *eigenständige* steuerrechtliche Strukturen zu entwickeln, dabei aber möglichst gleiche Belastungsergebnisse zu erzielen, das bedeutet auch, Zinseffekte, die sich durch eine auch nur vorübergehend unterschiedliche Belastung ergeben, zu vermeiden.

2. Korrekturen *im* System

a) Rechtsformneutralität durch Einebnung aller Unterschiede zwischen den Einkunftsarten

Uneinigkeit besteht darüber, ob sich die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede unternehmerischer Gewinne innerhalb des dualistischen Systems von Körperschaft- und Einkommensteuer lösen lassen oder ob hierzu die Vereinheitlichung der Systeme erforderlich ist.

Wolfram Reiß hat 1993 auf der Jahrestagung der DStJG in Fulda das Problem der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung auf die Ungleichbehandlung der Einkunftsarten zu reduzieren versucht[245]. Bei konsequenter Verwirklichung des Syntheseprinzips der Einkommensteuer durch Überwindung des Dualismus von Gewinn- und Überschußeinkünften sowie der Abschaffung der Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte durch die Gewerbesteuer könne auch unter Beibehaltung des Dualismus von Einkommen- und

244 Vgl. *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1081.

245 *W. Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 4: „Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen? Nein, sie empfiehlt sich nicht. Empfiehlt sich eine Gleichbehandlung des von Individuen erzielten Einkommens und von ihnen innegehabten Vermögens unabhängig von der Einkunftsart und der Vermögensart? Ja, sie wird freilich nicht gewünscht."; *ders.*, DStR 1999, 2011, 2018.

Körperschaftsteuer Rechtsformneutralität verwirklicht werden[246]. Weiterhin – so *Reiß* damals – wäre eine zumindest annäherungsweise Gleichschaltung von Körperschaft- und Einkommensteuerspitzensatz erforderlich[247].

Doch am Erfordernis der Koppelung von Einkommensteuerspitzensatz und Körperschaftsteuersatz zeigt sich die Begrenztheit eines Konzepts der *Rechtsformneutralität durch Gleichbehandlung aller Einkunftsarten*. Die Beseitigung einkunftsartenspezifischer Belastungsunterschiede ist zwar nicht nur als Schritt in Richtung größerer Rechtsformneutralität, sondern auch zur Verwirklichung einer leistungsfähigkeitsgerechten synthetischen Einkommensteuer unerläßlich. Die ebenfalls geforderte Koppelung von Körperschaft- und Einkommensteuertarif stellt jedoch ein schweres steuerpolitisches Handicap dar. Dem Steuergesetzgeber wird in seiner ureigensten Domäne steuer*politischer* Gestaltung, der Festsetzung des Steuertarifs, der politische Handlungsspielraum weitgehend beschnitten[248]. Bei der Ausgestaltung des progressiven Tarifs der Einkommensteuer stehen Aspekte der Umverteilung im Vordergrund, während bei der Wahl des Körperschaftsteuersatzes standort- und wirtschaftspolitische Zielsetzungen dominieren. Das Koppelungserfordernis zwingt den Gesetzgeber dazu, diese inkongruenten Zielsetzungen in einem einheitlichen Steuersatz umzusetzen.

b) Rechtsformabhängige Korrekturen der Rechtsformabhängigkeit

Die Unternehmenssteuerreform 2000 versucht, durch die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung Rechtsformneutralität durch rechtsformabhängige Korrekturen der Rechtsformabhängigkeit herzustellen. Ähnliche Versuche rechtsformabhängiger Korrekturen hat der Gesetzgeber schon früher mit dem

246 Die Unternehmenssteuerreform 2000 beschreitet diesen Weg nicht. Statt dessen werden durch die Abkehr vom Anrechnungssystem neue einkunftsartenabhängige Differenzierungen, die zugleich auch rechtsformabhängige Belastungsunterschiede mit sich bringen, eingeführt. Die Gewerbesteuer bleibt ein Störfaktor. Die frühere Koppelung der Steuertarife konnte selbst unter Einbeziehung der Gewerbesteuer nicht wiederhergestellt werden. Dem ursprünglichen Ziel der Bundesregierung, alle Unternehmenseinkünfte (rechtsformneutral) gleichmäßig (deutlich niedriger als bisher) mit 35% zu belasten, wäre der Gesetzgeber sehr viel näher gekommen, wenn er als einzige Veränderung die Abschaffung der Gewerbeertragsteuer beschlossen, den Einkommensteuerspitzensatz auf 42% gesenkt, das Anrechnungsverfahren und den Thesaurierungsteuersatz von 40% aber beibehalten hätte.

247 *W. Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 20, hält dies wegen fehlender Vergleichbarkeit von natürlicher und juristischer Person allerdings nicht für ein Gebot von Art. 3 Abs. 1 GG.

248 Exemplarisch BT-Drucks. IV/2400, S. 44, wo eine Erhöhung des Einkommensteuerspitzensatzes im Hinblick auf die Notwendigkeit mit dem Körperschaftsteuersatz nachzuziehen, abgelehnt wurde.

auf Personenunternehmen beschränkten Gewerbesteuerfreibetrag (§ 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG) und dem Staffeltarif des § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG unternommen, mit denen er die gewerbesteuerlichen Folgen von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Hs. EStG zu kompensieren suchte[249]. Derartige Korrekturen im System können aber immer nur einzelne Ungleichbehandlungen beseitigen. Sie ändern nichts an den grundsätzlichen steuerstrukturellen Unterschieden zwischen den Rechtsformen und wirken zudem in der Regel nicht exakt, so daß die Gefahr neuer Verzerrungen besteht[250].

c) Rechtsformneutralität durch Optionsangebote?

Größere Rechtsformneutralität ließe sich im Wege einer Optionslösung herstellen[251]. Ein Wahlrecht würde es Unternehmen ermöglichen, die Rechtsform frei von steuerlichen Überlegungen zu wählen. Dabei müßte die Option, wenn wie im geltenden Recht keine absoluten Aussagen über Vor- und Nachteile der einzelnen Besteuerungssysteme getroffen werden können, in beide Richtungen zulässig sein[252], d. h. auch seitens der Kapitalgesellschaft für die Besteuerung als Personenunternehmen. Ferner müßte die Ausübung der Option erfolgsneutral sein. Führt die Option zur Aufdeckung stiller Reserven, so ist der Unternehmer in seiner Optionsentscheidung nicht mehr frei[253].

Gewisse Zweifel an der These *Rechtsformneutralität durch Option* verbleiben dennoch. Gerade die Kritik an dem von der Bundesregierung im Entwurf des Steuersenkungsgesetzes vorgeschlagenen Optionsmodell hat eines der Mißverständnisse der Rechtsformneutralität aufgedeckt. Rechtsformneutralität meint eben nicht Mißachtung von – für die Besteuerung relevanten – Unterschieden

249 S. Begründung, BT-Drucks. 8/2343, S. 8; *B. Knobbe-Keuk* (Fn. 7), S. 761; *H. Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 275. Dagegen negiert *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1083, den Zusammenhang zwischen § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG und § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1, 2. Hs. EStG und sieht in dem Freibetrag eine nicht zu rechtfertigende Begünstigung von Personenunternehmen.

250 Vgl. *F. W. Wagner*, FinArch. 44 (1986), 32, 44: „ungünstigste denkbare Vorgehensweise [zur Beseitigung von Rechtsformunterschieden], wenn er [der Gesetzgeber] versucht, durch ein Geflecht von sich partiell kompensierenden Freibeträgen und Sonderregelungen bei den einzelnen Alternativen einen annähernden Belastungsausgleich zu schaffen."

251 *K. Kruis*, Gutachten zur Rechtssetzungsgleichheit im Einkommensteuerrecht, im Auftrag der Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft, 1999, S. 52.

252 Ebenso *E. Bippus*, DStZ 2000, 541, 550; zu dieser in Frankreich bestehenden Möglichkeit s. auch *Hellio/Rädler*, IStR 2000, 401, 402.

253 Zu der insofern verfehlten Regelung der nicht Gesetz gewordenen Optionslösung des § 4a Abs. 3 S. 7 KStG in der Fassung des Entwurfs des StSenkG v. 25. 2. 2000, BT-Drucks. 14/2683, S. 77 (Aufdeckung aller stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens, allerdings verteilt auf 10 Jahre), s. *Hellio/Rädler*, IStR 2000, 401, 403 u. 405.

zwischen den Rechtsformen. Optionsmodelle kranken naturgemäß daran, daß sie keine auf die erfassungstechnischen Besonderheiten der einzelnen Rechtsformen zugeschnittenen Regelungen enthalten. So hätte das Optionsmodell des § 4a KStG-E lediglich eine falsche, weil nicht im Sinne von Rechtsformgerechtigkeit verstandene Rechtsformneutralität hergestellt[254]. Ferner spricht gegen eine Lösung durch Einräumung von Wahlrechten, deren Ausübung sich aufgrund der Wettbewerbsrelevanz der mit ihnen verbundenen unterschiedlichen Steuerlasten als faktischer Zwang darstellt, daß sie hohe gesamtwirtschaftlich unproduktive Informations- und Transaktionskosten verursachen[255].

Darüber hinaus ist der Versuch, Rechtsformneutralität durch Einräumung von Optionsmöglichkeiten herzustellen, aus steuersystematischer Sicht unbefriedigend. Steuerliche Rechtsfolgen-Wahlrechte machen die Steuerlast bei gleicher juristisch-ökonomischer Leistungsfähigkeit gestaltbar, stellen sie in das Belieben des Steuerpflichtigen. Rechtsfolgen-Wahlrechte stehen einer gleichmäßigen Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit letztlich ebenso entgegen, wie eine rechtsformabhängig unterschiedliche Besteuerung[256]. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird durch ungleiche Belastung gleicher juristisch-ökonomischer Sachverhalte verletzt, sei es nun, daß diese Folge der Ausübung eines rein steuerlichen Wahlrechts oder der Umwandlung in eine andere Rechtsform ist. Gemessen am Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Optionsmodell im höchstem Maße widersprüchlich. Denn entweder ist die Rechtsform Indikator unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, dann würde die Option dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben, eine leistungsfähigkeits*widrige* Besteuerung zu wählen – die Option wäre genauso verfehlt wie eine obligatorische allgemeine Unternehmensteuer – oder sie ist es nicht, dann wird ein gleichheitskonformer Zustand nicht durch den Gesetzgeber hergestellt, sondern von einer Handlung des Steuerpflichtigen abhängig gemacht.

3. Korrektur *des* Systems: Überwindung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Aus der Erkenntnis heraus, daß sich unter Beibehaltung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung Rechtsformneutralität allenfalls annäherungsweise

254 S. auch *J. Sigloch*, StuW 2000, S. 160, 171.

255 *F. W. Wagner*, FinArch. N.F. 44 (1986), 32, 38; ähnlich *W. Schön*, Stbg. 2000, 1, 5; *K. Schmidt*, JbFSt. 1999/2000, 405, 415.

256 Allgemein *K. Tipke*, StRO Bd. I, S. 517 f.; speziell zu Optionslösungen im Rahmen der Unternehmensbesteuerung auch *J. Hey*, in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 204; a. A. *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 84 (allerdings bezogen auf Wahlrechte bei der Gewinnermittlung).

verwirklichen läßt, gibt es traditionell zwei entgegengesetzte Konzepte zur Überwindung der Rechtsformabhängigkeit: Die Teilhaber- und die Betriebs- oder Unternehmensteuer.

a) Annäherung der Kapitalgesellschaft an das Personenunternehmen: Teilhabersteuer

Im Konzept der Teilhabersteuer werden ausgehend von der natürlichen Person als einzigem Vergleichsmaßstab für die Verwirklichung gleichmäßiger Besteuerung Unternehmensgewinne unabhängig davon, in welcher Rechtsform sie erwirtschaftet und ob sie einbehalten oder ausgeschüttet werden, bei den Unternehmensträgern der Einkommensteuer unterworfen. Die Verwirklichung rechtsformunabhängiger Besteuerung erfordert aus dieser personalistischen Sicht die Annäherung der Kapitalgesellschaft an das Personenunternehmen. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft wird am Transparenzprinzip ausgerichtet.

Zwar ist es um die von *Engels* und *Stützel* entwickelte Teilhabersteuer[257] still geworden. Die zugrundeliegende personenzentrierte Wertung ist indes keineswegs ad acta gelegt, sondern lebt fort in dem zum Teil vehementen Widerstand gegen eine Abkoppelung der Unternehmensbesteuerung von der progressiven Einkommensteuer der natürlichen Person[258]. Zugrunde liegt das klassische Einkommenskonzept der Reinvermögenszugangstheorie, der zufolge grundsätzlich jede Wertsteigerung unmittelbar bei der natürlichen Person zu erfassen ist. Leistungsfähigkeit wird ausschließlich als Kapitalleistungsfähigkeit verstanden.

Die sofortige Zurechnung auch des thesaurierten Gewinns widerspräche jedoch sowohl dem zivilrechtlichen als auch dem wirtschaftlichen Sachverhalt. Der Anteilseigner kann zivilrechtlich nicht über den thesaurierten Gewinn der Kapitalgesellschaft verfügen. Aus der Sicht einer am Realisationsprinzip ausge-

257 *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, 2. Aufl. 1968; s. dazu auch *Somogyi/Welter*, Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1968, 1090; *K. H. Friauf*, FR 1969, 27 ff.; *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Zur Teilhabersteuer, 1969; *W. Stützel*, StKongrRep. 1969, 319 ff. und aus jüngerer Zeit *Chr. Wamsler*, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, 1998.

258 Prominente Ökonomen (s. etwa *D. Bareis*, Handelsblatt v. 14. 1. 1999) halten die Forderung nach einer von der Einkommensteuer abgekoppelten allgemeinen Unternehmensteuer schon im Kern für verfehlt. Ein gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz niedrigerer Unternehmensteuersatz gilt ihnen als nicht zu rechtfertigendes Steuerprivileg, als Sündenfall wider die synthetische Einkommensteuer, und zwar selbst dann, wenn es im Ausschüttungsfall zur Anwendung der progressiven Einkommensteuer kommt.

richteten Markteinkommensteuer[259] bewirkt der thesaurierte Gewinn der Kapitalgesellschaft folglich keinen Leistungsfähigkeitszuwachs des Anteilseigners[260]. Aber selbst reinvermögenszugangstheoretisch[261] wäre nicht die Zurechnung des thesaurierten Gewinns zu fordern, sondern lediglich die durch diesen möglicherweise bewirkte Wertsteigerung des Anteils zu erfassen[262]. Denn der thesaurierte Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöht die Leistungsfähigkeit des Anteilseigners allenfalls über den steigenden Wert seines Anteils. Das Teilhabersteuermodell ist demnach *nicht rechtsformgerecht*, da es die durch die zivilrechtliche Trennung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner bedingte wirtschaftliche Realität mit ihren Folgen für die steuerliche Leistungsfähigkeit negiert. Darüber hinaus ist die Teilhabersteuer nicht geeignet, eine wettbewerbsfähige niedrige Unternehmensbelastung zu realisieren, weil sie alle unternehmerischen Einkünfte dem – potentiell hohen – Einkommensteuertarif unterwirft.

b) Annäherung des Personenunternehmens an die Kapitalgesellschaft: Betriebsteuer/Unternehmensteuer

Den Gegenentwurf zur Teilhabersteuer bildet die Betriebs- oder (allgemeine) Unternehmensteuer. Auch sie soll Rechtsformneutralität durch Überwindung des Dualismus zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer schaffen und zwar genau entgegengesetzt, indem Personenunternehmen steuerrechtlich der Kapitalgesellschaft angenähert werden. Gemeinsam ist allen Betriebs- und Unternehmensteuerkonzepten die Abschichtung der Unternehmens- von der Unternehmerebene.

Ob eine Unternehmensteuer als rechtsformneutral bezeichnet werden kann, richtet sich nach ihrem subjektiven Anwendungsbereich. Einbezogen werden muß neben Personengesellschaften[263] grundsätzlich auch der Einzelunterneh-

259 Zur Bedeutung des Realisationsprinzips im Rahmen der Markteinkommensteuer grundlegend *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 171 ff.

260 *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1080.

261 *G. v. Schanz*, FinArch. 13 (1896), 1 ff.

262 *H. Simons*, Personal Income Taxation, 1937, S. 50. Dabei liegt der reinvermögenszugangstheoretischen Begründung der Betriebsteuer wohl die Idee zugrunde, daß thesaurierte Gewinne der Kapitalgesellschaft stets zu einer äquivalenten Wertsteigerung des Anteils führen, s. etwa *J. McNulty*, StuW 1989, 120, 134.

263 Dabei sind alle Formen von Personengesellschaften einzubeziehen. Der gelegentlich erörtere Vorschlag, nach französischem Vorbild (nur) den Kommanditisten der Körperschaftsteuer zu unterstellen (s. z. B. *A. Raupach*, in Raupach (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, 1978, S. 113, 126), würde zwar das Problem des negativen Kapitalkontos lösen, jedoch keine Rechtsformneutralität herstellen.

mer. Dabei besteht mittlerweile weitgehende Übereinstimmung, daß sich der Anwendungsbereich einer allgemeinen Unternehmensteuer nicht auf gewerbliche Einkünfte beschränken darf, sondern – etwa in Anlehnung an das Umsatzsteuergesetz (§ 2 UStG) – ein weiter Unternehmensbegriff zugrunde zu legen ist, der neben den Einkünften aus § 18 EStG auch vermögenverwaltende Tätigkeiten mitumfaßt[264]. Eine zwar rechtsform*un*abhängige, aber einkunftsarten*ab*hängige Bestimmung des Anwendungsbereichs der Unternehmensbesteuerung, wie sie die früheren Betriebsteuervorschläge aufwiesen[265], würde die Rechtsformwahl faktisch weiterhin beeinflussen, weil Druck erzeugt würde, nichtgewerbliche Tätigkeiten in Zukunft in einer Kapitalgesellschaft auszuüben.

Wird Rechtsformneutralität als Wettbewerbsneutralität verstanden, so ist die Anwendung eines einheitlichen, proportionalen Unternehmensteuertarifs ohne Bezug zu den individuellen Steuermerkmalen der Unternehmensbeteiligten nicht nur eine Möglichkeit, sondern notwendige Bedingung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung[266]. Dies hätte dann aber nicht nur zur Folge, daß Unternehmensgewinne an einem möglicherweise gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz niedrigeren Unternehmensteuersatz teilhaben, sondern würde für eine große Anzahl von Personenunternehmen, die mit ihrem individuellen Einkommensteuersatz unterhalb des Körperschaftsteuersatzes liegen, zu einer höheren Steuerbelastung führen als unter der aktuellen rechtsformabhängigen Rechtslage[267]. Rechtsformneutralität ist also kein Programmsatz zur Entlastung unternehmerischer Einkünfte. Dies scheint der Grund dafür zu sein, daß neuerdings vor einer zwingenden Unternehmensteuer zurückgeschreckt und auf Optionsmodelle ausgewichen wird[268]. Allerdings

264 So insbesondere *J. Lang*, StuW 1989, 3, 10 f.; *ders.*, StuW 1990, 107, 118 f.; *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rz. 283; *ders.*, Brühler Empfehlungen, BMF Schriftenreihe Heft 66 (1999) Anhang 1, dazu Anm. 195 u. 206; *Chr. Dorenkamp*, StuW 2000, 121, 130; *J. Englisch*, DStZ 1997, 778, 784 ff.; *J. Hey*, in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 203, Einf. ESt Anm. 48; *H.-J. Pezzer*, DStJG 20 (1997) S. 5, 19; *Chr. Seidl*, StuW 1989, 350, 352 ff.; *W. Schön*, Stbg. 2000, 1, 7 f.; *K. Tipke*, StRO Bd. III, S. 1036; *M. Wosnitza*, StVj. 1992, 146 ff.

265 *Betriebsteuerausschuß*, StuW 1949, Sp. 929 Entwurf II; *W. Flume*, DB 1971, 692, 694; *A. Raupach*, in Gedächtnisschrift für B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 675, 717.

266 *R. Elschen* (Fn. 41), S. 350.

267 Die (Durchschnitts-)Belastung der Kapitalgesellschaft von 38,65% (GewSt/KSt/SolZ) wird im Rahmen der Einkommensteuer (Tarif 2005) erst bei Gewinnen von rd. 250 000 DM (Ledige), rd. 500 000 DM (Zusammenveranlagte) erreicht.

268 Vgl. etwa *J. Lang* Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1 S. 27 u. 31 f. gegenüber *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993 § 152 Abs. 1 S. 1 des Entwurfs, wobei auch der dortige Vorschlag über das Erfordernis der Bilanzierung jedenfalls für die Steuer-

kann auch in einer obligatorischen allgemeinen Unternehmensteuer über abziehbare Leistungsvergütungen und eine Anrechnung der Unternehmensteuer auf die Einkommensteuer im Ausschüttungsfall, den individuellen Steuermerkmalen der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen Geltung verschafft werden, so daß jedenfalls für den konsumierten Anteil der Gewinne Mehrbelastungen gegenüber dem individuellen Einkommensteuersatz nicht entstehen[269].

Obwohl die Idee einer allgemeinen Unternehmensteuer keineswegs untrennbar mit einer niedrigeren Besteuerung einbehaltener Gewinne des Unternehmens verbunden ist, ist die Renaissance der Betriebsteueridee im letzten Jahrzehnt darauf zurückzuführen, daß sie sich als Instrument einer Einbeziehung von Personenunternehmen in einen gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz niedrigeren Körperschaftsteuersatz darstellt. Damit steht die Betriebsteueridee, soll eine ungerechtfertigte Privilegierung einzelner Einkunftsarten und Schedularisierung der Einkommensteuer vermieden werden, vor dem Problem, eine adäquate Lösung auch für Arbeitseinkünfte anzubieten. Hier jedoch endet die Maßstäblichkeit des Gebots der Rechtsformneutralität. Vielmehr zeigt sich seine Begrenztheit und die von ihm für die Einkommensteuer ausgehenden Gefahren. Das Gebot der Rechtsformneutralität in den Vordergrund zu stellen, verführt zu einer ausschnitthaften, auf Gleichmäßigkeit im Bereich der Unternehmensbesteuerung beschränkten Sichtweise. Gerade eine Abschichtung der Unternehmensbesteuerung von der Besteuerung der natürlichen Person birgt die Gefahr, die Sollbruchstellen des Systems lediglich zu verlagern. Ungleichbehandlungen zwischen verschiedenen Formen unternehmerischen Handelns werden beseitigt, neue tun sich aber – selbst bei einem weiten Unternehmensbegriff – auf im Verhältnis zur Besteuerung von Arbeitnehmern[270]. Gleichheitskonforme, für alle Einkunftsarten anwendbare Konzepte einer allgemeinen Unternehmensteuer lassen sich nur im Rah-

pflichtigen, die nicht gesetzlich zur Bilanzierung gezwungen sind, de facto eine Wahlmöglichkeit beinhaltete.

269 Über das Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahren könnte der individuelle Steuersatz auch auf den reinvestierten Gewinn zur Anwendung gebracht werden. Im Rahmen einer der Wettbewerbsneutralität verpflichteten allgemeinen Unternehmensteuer mit Anrechnungssystem müßte das Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahren allerdings ausgeschlossen werden.

270 Warnend schon *K. Tipke*, NJW 1980, 1079, 1080; und insb. *J. Lang*, StuW 1989, 3, 10 f.; *ders.*, StuW 1990, 107, 118 f.; *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49 (1993), Rz. 392 f.; *ders.*, in Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1 S. 12 f., 28 ff.; ferner *J. Englisch*, DStZ 1997, 778, 785; *J. Hey*, in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KSt (Stand: Sept. 1999) Anm. 26; *W. Schön*, Stbg. 2000, 1, 7 f.; *D. Schneider* (Fn. 5), S. 747 und grundsätzlich *Chr. Dorenkamp*, StuW 2000, 121, 130 ff.

men einer umfassenden Konsumorientierung des Einkommensteuerrechts entwickeln[271].

VIII. Zusammenfassende Thesen

1. Aus ökonomischer Sicht besagt das Gebot der Rechtsformneutralität der Besteuerung, daß die Entscheidung zwischen unterschiedlichen, wirtschaftlich gleichwertigen Rechtsformen nicht durch unterschiedliche Besteuerungsfolgen verzerrt werden darf.
2. Verfassungsrechtlich läßt sich das Gebot der Rechtsformneutralität vorrangig in Art. 3 Abs. 1 GG, daneben in den Freiheitsrechten Art. 12, 14, 2 Abs. 1 GG absichern.
3. Rechtsformneutralität erfordert weder ökonomisch noch verfassungsrechtlich eine vollständige Gleichbehandlung aller Rechtsformen. Richtig verstanden muß Rechtsformneutralität als Rechtsformgerechtigkeit steuerlich relevante Unterschiede zwischen den Rechtsformen auch steuerrechtlich abbilden. Insoweit deckt es sich mit dem Gebot der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit.
4. Der Anwendungsbereich des Gebots der Rechtsformneutralität ist auf die Unternehmensbesteuerung beschränkt. Damit ist das Gebot der Rechtsformneutralität ungeeignet, eine insgesamt gleichheitssatzkonforme Besteuerung zu gewährleisten. Selbst ein weiter Unternehmensbegriff überwindet die Kluft zur Besteuerung von Arbeitseinkünften nicht.
5. Das Prinzip der Rechtsformneutralität enthält keine Aussagen über die inhaltliche Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung, sondern läßt dem Gesetzgeber, soweit er wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte gleich behandelt, weitgehende Gestaltungsfreiheit. Inhaltlich angereichert wird das Gebot der Rechtsformneutralität allerdings, wenn man eine Verbindungslinie zum ökonomischen Postulat der Wettbewerbsneutralität zieht, weil dieses nicht nur die Gleichbehandlung von Rechtsformen, sondern auch eine Abschichtung von marktfremden persönlichen Merkmalen der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen fordert.
6. Mit der Unternehmenssteuerreform 2000 ist es dem Gesetzgeber nicht gelungen, eine auch nur annähernd rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung zu verwirklichen. Im Gegenteil: Zu den bereits bestehenden Rechtsformunterschieden sind neue gravierende Ungleichbehandlungen hinzugekommen:

271 Hierzu grundlegend *Chr. Dorenkamp*, StuW 2000, 121 ff.

a) Die Spreizung von Körperschaft- und Einkommensteuerspitzensatz konnte nicht beseitigt werden. Auch unter Einbeziehung von § 35 EStG und der bis zum Jahr 2005 vorgesehenen Absenkung des Einkommensteuerspitzensatzes kommt es zu einer nicht zu rechtfertigenden Steuersatzdifferenz für einbehaltene Gewinne von ca. 6,5 Prozentpunkten.

b) Die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) mildert zwar die Rechtsformabhängigkeit der Belastung thesaurierter/einbehaltener Gewinne. Sie krankt aber wie ihr Vorgänger § 32c EStG daran, daß ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften, obwohl sie wie der entnommene Gewinn eines Personenunternehmens mit Gewerbesteuer vorbelastet sind, keine Entlastung von der Gewerbesteuer erfahren.

c) Verringert werden durch die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung allerdings die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede im Bereich der Leistungsvergütungen.

d) Institutionalisiert wird die Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung hingegen durch die Rückkehr zu einem (abgemilderten) klassischen Körperschaftsteuersystem.

e) Neue Rechtsformabhängigkeit erzeugt die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerungsgewinne nach §§ 17, 23 EStG sowie die Ausweitung des körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs auf Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 2 KStG). Ebenso verfehlt ist der Versuch, diese Rechtsformabhängigkeit durch eine Privilegierung der Gewinne aus der Veräußerung von (Anteilen an) Personenunternehmen auszugleichen.

f) Rechtsformwahl ist Entscheidung unter Ungewißheit über den Erfolg des Unternehmens. Schon in der Vergangenheit hing die Vor- oder Nachteilhaftigkeit einer Rechtsform wesentlich von der nicht mit Sicherheit zu prognostizierenden Frage ab, ob Verluste oder Gewinne erzielt werden. Neu hinzugekommen ist durch die Unternehmenssteuerreform 2000 die Abhängigkeit von dem ebenfalls nur schwer vorhersehbaren Ausmaß langfristig möglicher Thesaurierung.

7. Das Problem der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung ist nach wie vor ungelöst. Eine Lösung im Rahmen des tradierten dualistischen Unternehmenssteuersystems wird aufgrund des internationalen Steuer- und Standortwettbewerbs und dem sich hieraus ergebenden Bedürfnis nach einem niedrigen Körperschaftsteuersatz immer schwieriger werden. Deshalb versprechen Randkorrekturen des bestehenden Systems keine dauerhafte Lösung.

8. Zur Beseitigung der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung stehen grundsätzlich zwei verschiedene Modelle zur Verfügung: Die Teilhaber- und die allgemeine Unternehmens-/Betriebsteuer.

a) Die Teilhabersteuer mag zwar dem Ideal einer synthetischen Einkommensteuer entsprechen, ignoriert dabei aber die wirtschaftliche Realität des für den Anteilseigner nicht verfügbaren thesaurierten Gewinns einer Kapitalgesellschaft.

b) Die Abschichtung der Unternehmensteuer in einer allgemeinen Unternehmensteuer mit weitem Unternehmensbegriff schafft demgegenüber die Möglichkeit, den Unternehmensteuersatz frei zu wählen und ihn gleichmäßig für Unternehmer aller Rechtsformen zu öffnen. Eine auf Unternehmen beschränkte Perspektive führt jedoch zu neuen gleichheitswidrigen Verzerrungen gegenüber anderen Einkünften, die nur durch Einbeziehung der Arbeitnehmer im Sinne einer Investitionseinkommensteuer vermieden werden können.

Besteuerung von Kapitalerträgen

– Vollzugsdefizite und Vorgaben des Europäischen und Internationalen Steuerrechts –

Prof. Dr. *Harald Schaumburg*
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn

Inhaltsübersicht

I. Steuerrechtliche Internationalisierungsdefizite
II. Vorgaben des europäischen und internationalen Steuerrechts
1. Europarechtliche Vorgaben
a) Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages
b) Die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens
c) Richtlinien
aa) Mutter/Tochter-Richtlinie
bb) Fusionsrichtlinie
2. Vorgaben des internationalen Steuerrechts
a) Gleichheitssatz des Grundgesetzes
b) Abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote
aa) Verbot der Staatsangehörigkeitsdiskriminierung
bb) Verbot der Betriebsstättendiskriminierung
cc) Verbot der Diskriminierung nicht ansässiger Empfänger von Betriebsausgaben
dd) Verbot der Diskriminierung von Kapital- und Personengesellschaften mit ausländischer Beteiligung
III. Vollzugsdefizite
1. Zinsbesteuerung
a) Verlustausgleichsbeschränkung
b) Einkünftekorrektur gemäß § 1 AStG
c) Direkte Steueranrechnung
d) Gesellschafter-Fremdfinanzierung
e) Erweiterte beschränkte Steuerpflicht
2. Dividendenbesteuerung
a) Pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot
b) Hinzurechnungsbesteuerung
c) Indirekte Steueranrechnung
d) Körperschaftsteueranrechnung
e) Abgeltungswirkung
f) Doppelbesteuerungsabkommen
IV. Ausblick

I. Steuerrechtliche Internationalisierungsdefizite

Das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ist im wesentlichen binnenorientiert. Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht werden aufgrund des dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz als Konzeption

zugrundeliegenden Welteinkommensprinzips[1] im Ausgangspunkt in- und ausländische Einkünfte zwar gleichermaßen erfaßt, bei der Besteuerung ausländischer Einkünfte ist aber die Orientierung an der steuerlichen Leistungsfähigkeit weniger ausgeprägt[2]. Hier gilt mitunter ein steuerliches Sonderregime, das insbesondere bei ausländischen Kapitalerträgen zu diskriminierenden Wirkungen führt. Hierzu zählen insbesondere

- das partielle Ausgleichsverbot für negative ausländische Kapitalerträge (§ 2a Abs. 1 Nr. 5 EStG),
- die fehlende Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer beim Bezug ausländischer Dividenden,
- das pauschalierte Ausgabenabzugsverbot beim Bezug ausländischer Dividenden (§ 8b Abs. 5 KStG n. F.) und
- die verschärfende Hinzurechnungsbesteuerung bei Kapitalanlageeinkünften (§ 7 Abs. 6, § 10 Abs. 6 AStG).

Darüber hinaus artikuliert sich die Binnenorientierung des deutschen Steuerrechts auch in jenen Fällen, in denen Regelungsbereiche des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes darauf gerichtet sind, das deutsche Steueraufkommen bei subjekt- oder objektbezogener Steuerentstrickung[3] zu sichern, so etwa bei der

- Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen (§ 6 AStG) und Körperschaften (§ 12 KStG) und der
- Gewinnrealisierung bei grenzüberschreitendem Betriebsvermögenstransfer (§ 6 Abs. 5 EStG).

Insbesondere diese auf die Sicherung des deutschen Steueraufkommens gerichteten Normen, die eine ultima ratio-Besteuerung herbeiführen wollen[4], errichten widernatürliche Steuergrenzen, die gegen die Globalisierung der Wirtschaft und die damit verbundene internationale Verflechtung gerade von deutschen Unternehmen gerichtet sind.

1 Hierzu *Vogel,* Über „Besteuerungsrechte" und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: FS Klein, Köln 1994, 361 ff. (372 ff.); *Mässner*, Das Welteinkommensprinzip, in: Tipke/Bozza (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Berlin 2000, 253 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.62 ff.

2 Zu Einzelheiten *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (128 ff.).

3 Vgl. hierzu den Überblick bei *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.379 ff.

4 Zu den Grundlagen *Lang* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rz. 438 ff.; *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, Köln 2000, 1 ff. (4).

Die Binnenorientierung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes führt schließlich auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu einer partiellen Abschirmung des auf die Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit gerichteten Steuerregimes gegenüber Steuerausländern. Einbezogen in diesen Diskriminierungsrahmen sind hierzu auch von Steuerausländern bezogene inländische Kapitalerträge, für die regelmäßig die

– Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer bei inländischen Dividenden (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG) und die
– Versagung der Körperschaftsteueranrechnung bei grenzüberschreitendem Dividendentransfer (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG a. F.) eingreift.

Die für die Einkommen- und Körperschaftsteuer spezifische Binnenorientierung umfaßt auch die auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung gerichteten Regelungen, deren Restriktionen eine Doppelbesteuerung indessen nur zum Teil zu beheben vermögen. Hierzu gehören etwa die

– mit der Anrechnung ausländischer Steuern verknüpfte sog. per country limitation (§ 34c Abs. 1 EStG, § 68a EStDV),
– fehlende Berücksichtigung von Anrechnungsüberhängen bei der Steueranrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG) und die
– Begrenzung der indirekten Körperschaftsteueranrechnung auf einen dreistufigen Unternehmensaufbau (§ 26 Abs. 5 KStG a. F.).

Mit diesen und anderen Internationalisierungsdefiziten bleibt das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht insbesondere im Bereich der Besteuerung von Kapitalerträgen hinter den Vorgaben des europäischen und internationalen Steuerrechts[5] zurück. Die Folge hiervon sind Verstöße gegen die europarechtlichen und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote sowie gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

II. Vorgaben des europäischen und internationalen Steuerrechts

1. Europarechtliche Vorgaben

a) Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages

Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages – freier Warenverkehr (Art. 28 ff. EG), Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 ff. EG), Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG), freier Dienstleistungsverkehr (Art. 49 ff. EG) und der freie Kapitalverkehr (Art. 56 ff. EG) – schützen als Diskriminierungs- und Beschränkungs-

5 Zu den Begriffen *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. München 2000, S. 1 ff., 87 ff.; *Schaumburg,* Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 1.6, 1.8.

verbote[6] den Unionsbürger auch vor steuerlicher Benachteiligung. Bei der Besteuerung von Kapitalerträgen stehen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 ff. EG) im Vordergrund.

Soweit es die *Niederlassungsfreiheit* anbelangt, ist die für die Besteuerung von Kapitalerträgen maßgebliche Vorgabe unter dem Aspekt des *Diskriminierungsverbotes* vor allem darauf gerichtet, die Niederlassung von Unionsbürgern anderer Staatsangehörigkeit im Inland nicht dadurch zu behindern, daß diese mit ihren in- und ausländischen Kapitalerträgen in Deutschland im Vergleich zu deutschen Staatsangehörigen steuerlich benachteiligt werden[7]. Neben diesen Fällen der offenen Diskriminierung werden aber auch solche der versteckten Diskriminierung in den Schutzbereich des Art. 43 EG einbezogen[8]. Betroffen sind hierdurch insbesondere die Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht (§§ 49 ff. EStG), die zwar nicht an eine andere Staatsangehörigkeit anknüpfen, die aber tatsächlich besonders gegenüber solchen Steuerpflichtigen wirksam werden[9]. Neben der hier nicht bedeutsamen Bereichsausnahme des Art. 45 EG, kann eine Diskriminierung nur aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit (Art. 46 EG) gerechtfertigt sein[10]. Wirkt

6 Zum Schutzgehalt der Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote zuletzt *Sedlaczek*, Der Begriff der Diskriminierung und der Beschränkung, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, Wien 2000, 27 ff.; *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, 1 ff. (12 ff.); *W. Weiß*, Nationales Steuerrecht und Niederlassungsfreiheit, EuZW 1999, 493 ff.

7 Allgemein: *Wölker* in: v. der Groeben/Thiesing/Ehlermann, EGV, Art. 48 Rz. 5; *Oppermann*, Europarecht, 2. Aufl. München 1999, Rz. 1520; *Bleckmann*, Europarecht, 6. Aufl. Köln/Berlin/Bonn/München 1997, Rz. 1563; zum Steuerrecht: *Sedlaczek*, Der Begriff der Diskriminierung und der Beschränkung, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, Wien 2000, 28 ff. (35 f.).

8 EuGH v. 14. 2. 1995, Schumacker, Slg. 1995, I-225; EuGH v. 27. 6. 1996, Asscher, Slg. 1996, I-3089.

9 EuGH v. 8. 5. 1990, Biehl, NJW 1991, 1406 f.; EuGH v. 14. 2. 1995, Schumacker, Slg. 1995, I-225; EuGH v. 27. 6. 1996, Asscher, Slg. 1996, I-3089; hierzu ausführlich *Knobbe-Keuk*, Niederlassungsfreiheit: Diskriminierung oder Beschränkungsverbot? DB 1990, 2573 ff.; 2576 ff.; *Kaefer*, Steuernachteile für beschränkt steuerpflichtige EG-Bürger nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs verfassungswidrig, DStR 1991, 671 ff.

10 EuGH v. 16. 7. 1998, ICI, Slg. 1998, I-4711; *Roth*, Zur Bedeutung der Niederlassungsfreiheit zwischen Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 729 ff. (739); *Sedlaczek*, Der Begriff der Diskriminierung und der Beschränkung, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, Wien 2000, 27 ff. (36); *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtli-

die Besteuerung der Kapitalerträge nichtdiskriminierend, so ist dennoch unter dem Aspekt des *Beschränkungsverbotes* ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gegeben, wenn die Beschränkung nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt, geeignet und notwendig ist, die Verwirklichung des mit der nationalen Maßnahme verfolgten objektivierbaren Zieles zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.

Umgekehrt formuliert: Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit[11] ist dann zu verneinen, wenn[12] die Regelung

- nichtdiskriminierend ist,
- ein dem zwingenden Allgemeininteresse dienendes Ziel verfolgt und
- zur Zielerreichung geeignet und erforderlich ist.

Die *Kapitalverkehrsfreiheit* (Art. 56 EG) garantiert den freien Transfer von Kapitalvermögen und von Zahlungsmitteln innerhalb der EU und beinhaltet daher ein allgemeines Beschränkungsverbot, das Diskriminierungen nach der Staatsangehörigkeit und unterschiedslos wirkende Beschränkungen, die nicht durch zwingende Allgemeininteressen gerechtfertigt sind, nicht zuläßt. Die Kapitalverkehrsfreiheit ist daher ebenso wie die Niederlassungsfreiheit auf ein *Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot* gerichtet[13]. Von der Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit werden in dem hier interessierenden Zusammenhang insbesondere der grenzüberschreitende Transfer von Zinsen und Dividenden erfaßt, und zwar auch im Verhältnis zu Drittstaaten (Art. 56 Abs. 1 EG). Im Hinblick darauf, daß eine steuerliche Belastung des Kapital- und Zahlungsverkehrs stets eine Beschränkung desselben bedeutet, wird der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erst dann tangiert, wenn eine vergleichende Betrachtung mit der Binnenbesteuerung entsprechender Kapitaler-

chen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, 1 ff. (20 ff.).

11 Und gegen die anderen Grundfreiheiten, die weitgehend parallel strukturiert sind; vgl. hierzu EuGH v. 30. 11. 1985, Gebhard, Slg. 1995, I-4186, Tz. 37; *Eberhartinger*, Konvergenz der Grundfreiheiten, EWS 1997, 43 ff. (48); *Freitag*, Mitgliedstaatliche Beschränkungen des Kapitalverkehrs und Europäisches Gemeinschaftsrecht, EWS 1997, 186 ff. (187).

12 Die folgenden Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein; so EuGH v. 30. 11. 1995, Gebhard, Slg. 1995, I-4186, Tz. 37; EuGH v. 15. 5. 1997, Futura-Singer, Slg. 1997, I-2492, Tz. 26; EuGH v. 16. 7. 1998, ICI, Slg. 1998, I-4711.

13 Wegen der parallelen Grundstrukturen der Grundfreiheiten erfolgt daher die Prüfung eines Verstoßes hiergegen nach denselben Kriterien; vgl. *Bleckmann*, Europarecht, 6. Aufl. Köln/Berlin/Bonn/München 1997, Rz. 771; *Müller*, Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union, Berlin 2000, 129 f.

träge eine steuerliche Benachteiligung und damit zugleich eine Behinderung des Kapital- und Geldverkehrs erweist[14].

Der von Art. 56 EG ausgehende Schutz vor Diskriminierung und Beschränkung wird auch nicht etwa durch die in Art. 58 Abs. 1a) EG verankerte Steuerklausel suspendiert, wonach die Mitgliedstaaten das Recht behalten, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort auch steuerlich unterschiedlich zu behandeln[15]. Dies deshalb nicht, weil Art. 58 Abs. 3 EG hiergegen eine absolut wirkende Willkürschranke errichtet, die weder eine „willkürliche Diskriminierung" noch eine „verschleierte Beschränkung" erlaubt[16].

Damit entspricht die aus der Kapitalverkehrsfreiheit abzuleitende europarechtliche Vorgabe für das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz im Kern den Vorgaben der Niederlassungsfreiheit allerdings mit dem Unterschied, daß die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten[17] zum Tragen kommt. Im Hinblick darauf und zugleich aus anderen Gründen[18] ergibt sich, daß sich beide Grundfreiheiten in ihrem Anwendungsbereich überschneiden, ohne daß die eine Grundfreiheit Anwendungsvorrang vor der anderen hat[19]. Es reicht daher in aller Regel der Verstoß gegen eine der beiden

14 Zu dieser vergleichenden Betrachtung *M. Lang*, Kapitalverkehrsfreiheit und Doppelbesteuerungsabkommen, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, Wien 2000, 381 ff. (390 f.); *Reimer*, Der Einfluß der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten und ihre Doppelbesteuerungsabkommen, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, 39 ff. (45 ff.).

15 Zu den vielfältigen Zweifelsfragen dieser mißlungenen Steuerklausel *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs, Wien 1998, 72 ff.; *Müller*, Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union, Berlin 2000, 340 ff. jeweils mit einer Übersicht über den Streitstand.

16 Die Einzelheiten sind streitig, wie hier *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (766); *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung, Köln 1997, 780 ff.; *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs, Wien 1998, 89 ff. m. w. N. zum Streitstand.

17 Vgl. allerdings die Stillstandsklausel in Art. 57 Abs. 1 EG zum 31. Dezember 1993; hierzu *Avery Jones*, Flows of capital between the EU and third countries and the consequences of disharmony in European international tax law, EC Tax Review 1998, 95 ff.

18 Verweise in Art. 43 Abs. 2 EG und Art. 58 Abs. 2 EG auf die jeweils andere Grundfreiheit.

19 *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (749 ff.); *Sedlaczek*, Der Begriff der Diskriminierung und der Beschränkung, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, Wien 2000, 25 ff. (46); *M. Lang*, Kapitalverkehrsfreiheit und Doppelbesteuerungsabkommen, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.),

Grundfreiheiten aus, um die betreffende nationale Regelung rechtswidrig werden zu lassen[20].

Beide Grundfreiheiten überschneiden sich aber insoweit nicht, als die Niederlassungsfreiheit subjekt- und die Kapitalverkehrsfreiheit objektbezogen ist[21]. Das bedeutet, daß etwa die Besteuerung von Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft unter die Reichweite der die unternehmerische Tätigkeit schützenden Niederlassungsfreiheit und die Besteuerung von entsprechenden Dividenden aus Streubesitz unter die Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit fällt[22].

Die Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote schützen nicht nur Unionsbürger fremder Staatsangehörigkeit, sondern auch Inländer vor steuerlicher Benachteiligung, wenn sich diese in einer Lage befinden, die mit der eines ausländischen Unionsbürgers vergleichbar ist[23]. Im Hinblick darauf werden rein innerstaatliche Sachverhalte nicht durch das europarechtliche Diskriminierungsverbot geschützt[24]. Diesen Schutz vermögen nur die Verfassungen der Mitgliedstaaten selbst zu leisten (z. B. Art. 3 Abs. 1 GG)[25], wonach eine unmittelbare Verknüpfung von europarechtlichen und verfassungsrechtlichen Diskriminierungsverboten bewirkt wird. Hieraus folgt, daß Steuerinländer sich (nur) auf Art. 3 Abs. 1 GG berufen können, wenn sie bei Inlandssachverhalten steuerlich benachteiligt werden. Da das deutsche Steuer-

Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, Wien 2000, 181 ff. (188); *Müller,* Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union, Berlin 2000, 192 f.

20 EuGH v. 18. 11. 1999, X AB u. Y AB, Slg. 1999, I-8261.

21 *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (753); *Müller*, Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union, Berlin 2000, 149, 198.

22 Zu Einzelheiten *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (750 f.).

23 EuGH v. 27. 6. 1996, Asscher, Slg. 1996, I-3089; EuGH v. 26. 1. 1993, Werner, Slg. 1993, I-429; zuletzt EuGH v. 26. 1. 1999, Terhoeve, Slg. 1999, I-2793; EuGH v. 28. 10. 1999, Bent Vestergaard, Slg. 1999, I-7641; zu dieser Fallgruppe *Reimer*, Der Einfluß der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten und ihre Doppelbesteuerungsabkommen, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, 39 ff. (51 ff.).

24 EuGH v. 24. 10. 1978, Koestler, Slg. 1978, 1971; EuGH v. 6. 11. 1984, Fearon, Slg. 1984, 3677; EuGH v. 10. 7. 1991, Kommission/Frankreich, Slg. 1991, I-3606; BGH v. 22. 9. 1992, NJW 1993, 1205; *Geiger*, EUV/EGV, 3. Aufl. München 2000, Art. 12 EGV Rn. 11; a. A. *Schweitzer/Hummer*, Europarecht, 5. Aufl. Neuwied/Kriftel/Berlin 1996, 325; zum Problem der Inländerdiskriminierung allgemein *König*, Das Problem der Inländerdiskriminierung, AöR 1993, 591 ff.

25 Zum Rückgriff auf Art. 12 Abs. 1 EG *v. Bogdandy*, in: Grabitz/Hilf, EU, Art. 6 Rz. 53; *Bleckmann*, Europarecht, 6. Aufl. Köln/Berlin/Bonn/München 1997, Rz. 1732 f.

recht grundsätzlich nicht auf die Staatsangehörigkeit abstellt, haben auch Staatsangehörige von Drittstaaten Anspruch darauf, im Vergleich zu Unionsbürgern steuerlich nicht benachteiligt zu werden. Dies deshalb, weil die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Maßstab für Art. 3 Abs. 1 GG eine differenzierende steuerliche Belastung nach Maßgabe der Staatsangehörigkeit grundsätzlich nicht zuläßt. Damit werden im Ergebnis jene Normen, die in besonderer Weise etwa den europarechtlichen Grundfreiheiten entsprechen, ihrer steuerlichen Privilegierung nur von EU- und EWR-Staatsangehörigen beraubt. Denn: Beschränkt steuerpflichtige Drittstaatenangehörige sind nicht deshalb steuerlich leistungsfähiger und damit einer höheren Steuerbelastung ausgesetzt, nur weil sie nicht die Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staates haben.

Daher gilt: Normen des nationalen Steuerrechts, die z. B. dem EG-Diskriminierungsverbot in dem Sinne entsprechen, daß sie übrige Unionsbürger und inländische Staatsangehörige für Zwecke der Besteuerung gleichstellen, entfalten über Art. 3 Abs. 1 GG, der ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit wirkt[26], eine Schutzwirkung auch zugunsten von Staatsangehörigen anderer Staaten[27].

26 BVerfG v. 14. 2. 1968, BVerfGE 23, 98 ff. (104); BVerfG v. 23. 3. 1971, BVerfGE 30, 409 ff. (412); BVerfG v. 12. 10. 1976, BStBl. II 1977 190.

27 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 4.15; *Maßbaum*, Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung Nichtansässiger nach dem Jahressteuergesetz 1996, IWB, F. 3, Deutschland, Gr. 3, 1139 ff. (1150); *Kumpf/Roth*, Wahlbesteuerung für beschränkt Einkommensteuerpflichtige?, StuW 1996, 259 ff. (262 f.); a. A. *Krabbe* in: Blümich, EStG, § 50 Rz. 56; *Schön*, Die beschränkte Steuerpflicht zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht; IStR 1995, 119 ff. (123 f.); *Müller*, Das „Schumacker"-Urteil des EuGH und seine Auswirkungen auf die beschränkte Steuerpflicht, DStR 1995, 585 ff. (589); *Knobbe-Keuk*, Freizügigkeit und direkte Besteuerung, EuZW 1995, 167 ff. (168); *Kaefer/Saß*, Beschränkte Steuerpflicht und Diskriminierungsverbot im Licht des EuGH-Urteils vom 14. 2. 1995, DB 1995, 642 ff. (648); *Kischel*, Die Umsetzung des Schumacker-Urteils vom 14. 12. 1995, Rs. C-279/93 im Jahressteuergesetz 1996, IStR 1995, 368 ff. (371); *Thömmes*, Das Grenzpendlergesetz, IWB, F. 3, Deutschland, Gr. 1, 1443 ff. (1451) jeweils zu § 1a EStG; a. A. zu § 1a EStG auch FG Hamburg v. 9. 12. 1999, EFG 2000, 866; FG München v. 30. 9. 1998, EFG 1999, 167 ohne allerdings Art. 3 Abs. 1 GG geprüft zu haben; für eine Anwendbarkeit des Art. 3 Abs. 1 GG in Fällen der Inländerdiskriminierung auch *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, 1 ff. (16).

b) Die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens

Das zwischen der EG und deren Mitgliedstaaten einerseits[28] und den EFTA-Vertragsparteien[29] andererseits auf der Grundlage des Art. 238 EG abgeschlossene zum 1. 1. 1994 in Kraft getretene Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWRA)[30] bewirkt, daß die Grundfreiheiten des EG-Binnenmarktes auch zwischen den EWR-Vertragsparteien gelten[31].

Diese Grundfreiheiten betreffen den freien Warenverkehr (Art. 8 ff. EWRA), die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 28 ff. EWRA), die Niederlassungsfreiheit (Art. 31 ff. EWRA), den freien Dienstleistungsverkehr (Art. 36 ff. EWRA) und den freien Kapitalverkehr (Art. 40 ff. EWRA)[32].

Die für die Besteuerung von Kapitalerträgen in besonderer Weise bedeutsamen Grundfreiheiten – Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit – sind weitgehend identisch mit den entsprechenden im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten. Im Bereich des freien Kapitalverkehrs (Art. 40 ff. EWRA) ergeben sich allerdings Abweichungen insoweit, als hinsichtlich des Kapital- und Zahlungsverkehrs mit Drittländern im Gegensatz zu Art. 58 EG keine Liberalisierungspflicht besteht mit der Folge, daß vom Schutzbereich der Art. 40 ff. EWRA lediglich in den EWR-Staaten ansässige Personen erfaßt werden. Im übrigen enthält der im EWR-Abkommen verankerte freie Kapitalverkehr keine dem Art. 58 Abs. 1a EG vergleichbare Steuerklausel[33]. Wegen der

28 Sog. „gemischter Vertrag"; hierzu *Hummer*, Sonderbeziehung EG-EFTA, in: Dauses (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, K. III, RdNr. 57, 83, 90.

29 Seinerzeit Österreich, Finnland, Island, Liechtenstein, Norwegen und Schweden; Österreich, Finnland und Schweden sind zwischenzeitlich der EU beigetreten.

30 ABl. EG Nr. L 1 v. 3. 1. 1994.

31 Die übrigen auf der Grundlage des Art. 238 EG insbesondere mit der Türkei und osteuropäischen Staaten abgeschlossenen Assoziierungsabkommen der EU beinhalten zwar durchweg Diskriminierungsverbote zugunsten von in der EU rechtmäßig arbeitenden Arbeitnehmern dieser Staaten, es handelt sich hierbei aber zunächst nur um sog. Stand still-Klauseln mit begrenzter Schutzwirkung (EuGH v. 30. 9. 1987, Demirel, Slg. 1987, 3719), die zudem durch steuerliche Vorbehaltsklauseln überlagert werden, die einen Anspruch auf steuerliche Gleichbehandlung bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht nicht gewähren (vgl. etwa Art. 57 Abs. 3 des Assoziierungsabkommens mit Estland v. 12. 9. 1996, BGBl. II 1996, 1666); zur begrenzen Reichweite der in den sog. Europa-Abkommen und dem Türkei-Abkommen verankerten Diskriminierungsverboten im einzelnen *Weber*, Der assoziationsrechtliche Status Drittstaatsangehöriger in der Europäischen Union, Frankfurt/Berlin/Bern/New York/Paris/Wien 1997, 15 ff.; 90 ff.

32 Zu Einzelheiten *Hummer*, Sonderbeziehung EG–EFTA, in: Dauses (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, K III Rdnr. 116 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 4.28 ff.

33 Nach *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Köln 1997, 757, soll, da sämtliche Mitglieder der EU gleichzeitig Mitglieder des EWR seien,

spezifischen Ausprägung der Kapitalverkehrsfreiheit als Beschränkungsverbot sind die Art. 40 ff. EWRA einer Differenzierung auch aufgrund von im EWR-Abkommen nicht ausdrücklich erfaßten Erwägungen zugänglich, wenn dies durch zwingende Erfordernisse gerechtfertigt ist. Damit gilt: Auch im Bereich des EWR-Abkommens sind hinsichtlich der Besteuerung von Kapitalerträgen Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen nach Maßgabe des Wohn- oder Kapitalanlageorts im Bereich des freien Kapitalverkehrs zulässig, wenn diese durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind[34].

c) Richtlinien

aa) Mutter/Tochter-Richtlinie

Die EG-Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten[35] ist darauf gerichtet, innerhalb der Gemeinschaft die Mehrfachbesteuerung von *Dividenden* zu vemeiden[36]. Diese Mehrfachbesteuerung wird auf der Ebene der Muttergesellschaft dadurch vermieden, daß einerseits die Quellensteuern bei der ausschüttenden Tochtergesellschaft reduziert und andererseits die Ausschüttungen bei der Muttergesellschaft von der Steuer freigestellt werden oder aber eine indirekte Steueranrechnung ermöglicht wird. Diese Maßnahmen[37] bedeuten einen ersten Einstieg

somit die Steuerklausel des Art. 58 Abs. 1a EG leer laufen, was allerdings im Hinblick auf die Homogenität beider Abkommen auszuschließen ist; so ebenfalls *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs, Wien 1998, 101 f.

34 Zu weiteren Einzelheiten *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs, Wien 1998, 102.

35 Richtlinie 90/435/EWG, ABl. L 225, 6.

36 Finanzausschuß des Deutschen Bundestages, BT-Drs. 12/7945, 4; zu Einzelheiten *Voß,* Steuerrecht, in: Dauses (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J Rdnr. 109; *J. Förster,* Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, 860 ff.; *Thömmes*, Steuerrecht, in: Lenz (Hrsg.), EG-Handbuch, 2. Aufl. Herne/Berlin 1994, 561 ff. (576 ff.); *ders.,* Neue steuerliche Maßnahmen zur Förderung der grenzüberschreitenden Unternehmenskooperation in der Europäischen Gemeinschaft, WPg 1990, 473 ff. (473); *Herzig*, Steuergestaltung im Binnenmarkt, DB 1993, 1 ff. (4 ff.); *Altheim*, Beratung der mittelständischen Wirtschaft bei Beteiligungen, Fusionen und Spaltungen im Binnenmarkt, IStR 1993, 353 ff.

37 Als Ergänzung zur Mutter/Tochter-Richtlinie war der Vorschlag für eine Richtlinie über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter-/Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (KOM 571 endg. vom 28. 11. 1990, ABl. EG C 53, 26; BR-Drs. 95/91, abgedruckt in EWS 1991, 30) gedacht, der aber wegen fehlender Einigung über für südliche Mitgliedstaaten geltende Übergangsfristen zurückgezogen wurde.

in die Schaffung binnenmarktähnlicher Verhältnisse und damit zugleich in ein europäisches Konzernsteuerrecht, durch das steuerliche Behinderungen gegen europaweite Zusammenschlüsse zu Konzernen beseitigt werden sollen[38].

Die Mutter/Tochter-Richtlinie ist durch § 26 Abs. 2a KStG[39] und § 44d Abs. 1 EStG umgesetzt worden.

bb) Fusionsrichtlinie

Mit der Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen[40], ist eine wesentliche Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EG) beseitigt worden. Aufgrund dieser Fusionsrichtlinie, die durch das Steueränderungsgesetz 1992[41] partiell in nationales Recht umgesetzt worden ist, wird im wesentlichen die steuerneutrale Umstrukturierung von Gesellschaften über die Grenze erleichtert[42].

38 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, 341; *dies.*, Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, EuZW 1992, 336 ff. (337); *Saß*, Fusionsrichtlinie und Mutter/Tochter-Richtlinie; DB 1990, 2340 ff. (2240); *Voß*, Europäisches und nationales Steuerrecht, StuW 1993, 155 ff. (163).

39 Im Hinblick auf die mit dem StSenkG eingeführte Dividendenfreistellung gem. § 8b Abs. 1 KStG ist § 26 Abs. 2a KStG zukünftig obsolet und somit nicht mehr anwendbar; hierzu *Schaumburg* in: Schaumburg/Rödder (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000, 575 f.

40 Richtlinie 90/434/EWG vom 23. 6. 1990, ABl. EG Nr. L 225, 1.

41 § 20 Abs. 6, 8 UmwStG, jetzt: § 23 UmwStG.

42 Einzelheiten zur Fusionsrichtlinie bei *Knobbe-Keuk,* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln 1993, 338 ff.; *dies.*, Wegzug und Einbringung von Unternehmen zwischen Niederlassungsfreiheit, Fusionsrichtlinie und nationalem Steuerrecht, DB 1991, 298 ff.; *dies.*, Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, EuZW 1992, 336 ff.; *dies.*, Die Regelung des Anteilstausches in § 20 Abs. 6 UmwStG und die Fusionsrichtlinie, DStZ 1992, 675 ff.; *Förster*, Umstrukturierung deutscher Tochtergesellschaften im Ertragsteuerrecht, Düsseldorf 1991, 133 ff.; *Schollmeier*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, 819 ff.; *Herzig/Förster*, StÄndG 1992, Umsetzung der Fusionsrichtlinie in deutsches Steuerrecht, DB 1992, 911 ff., 959 ff.; *Saß*, Fusionsrichtlinie und Mutter-/Tochterrichtlinie, DB 1990, 2340 ff.; *ders.*, Probleme der Umsetzung der steuerlichen EG-Fusionsrichtlinie in Deutschland, Frankreich, Belgien, Niederlande, Großbritannien, DB 1993, 1892 ff.; *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, System und Schwächen der Fusionsrichtlinie, DB 1991, Beil. 12; *Thömmes* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, vor § 23 UmwStG Rz. 1 ff.; *ders.*, Steuerrecht, in: Lenz (Hrsg.), EG-Handbuch, Herne/Berlin 1991, 471 ff. (487 ff.); *ders.*, Auswirkungen der EG-Fusionsrichtlinie auf die steuerliche Behandlung des Anteilsrechts, IWB, F. 11, Europäische Gemeinschaften, Gr. 2, 21 ff.; *ders.*, Steuerliche Behandlung von Einbringungen nach der

Die Umsetzung der Fusionsrichtlinie betrifft insbesondere §§ 23, 26 UmwStG[43].

2. Vorgaben des internationalen Steuerrechts

a) Gleichheitssatz des Grundgesetzes

In der Bundesrepublik Deutschland bildet der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG den zentralen verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab für Steuergesetze[44].

Aus dem generellen Charakter des Art. 3 Abs. 1 GG, wonach alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind, folgt das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Vergleichsmaßstab hierfür ist das Leistungsfähigkeitsprinzip[45].

EG-Fusionsrichtlinie IWB, F. 11, Europäische Gemeinschaften, Gr. 2, 33 ff.; *Althein*, Beratung der mittelständischen Wirtschaft bei Beteiligungen, Fusionen und Spaltungen im Binnenmarkt, IStR 1993, 406 ff.; *Herzig*, Steuergestaltung im Binnenmarkt, DB 1993, 1 ff. (3 f.).

43 Die Regelungen sind allerdings unzulänglich; zum Reformbedarf *Schaumburg*, Das internationale Umwandlungssteuerrecht in der Unternehmenssteuerreform, in: FS Widmann, Bonn/Berlin 2000, 505 ff.

44 Zu Einzelheiten *Tipke,* Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. Köln 2000, 282 ff.

45 Im Grundsatz wird das Leistungsfähigkeitsprinzip vom Bundesverfassungsgericht als Verfassungsprinzip anerkannt; z. B. BVerfG v. 23. 11. 1976, BVerfGE 43, 108 ff. (120); BVerfG v. 11. 10. 1977, BVerfGE 47, 1 ff. (29); BVerfG v. 3. 11. 1982, BVerfGE 61, 319 ff. (343 f.); BVerfG v. 22. 2. 1984, BVerfGE 66, 214 ff. (222 ff.); BVerfG v. 4. 10. 1984, BVerfGE 67, 290 ff. (296 ff.); BVerfG v. 17. 10. 1984, BVerfGE 68, 143 ff. (152 f.); BVerfG v. 28. 11. 1984, BVerfGE 68, 287 ff. (310); BVerfG v. 23. 1. 1990, BStBl. II 1990, 483; BVerfG v. 12. 6. 1990, BVerfGE 82, 198; BVerfG v. 26. 1. 1994, NJW 1994, 991; aus dem Schrifttum *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln 2000, 322 ff., 479 ff., 501 f.; *Lang* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 4 Rz. 81 ff.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988, 97 ff.; *ders.*, in diesem Buch, oben S. 49; *Jüptner*, Leistungsfähigkeit und Verfassung, Heidelberg 1989, 88 ff.; *Tipke*, Über „richtiges Steuerrecht", StuW 1988, 262 ff. (269 f.); *Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319 ff. (321 f.); dagegen halten das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der steuerlichen Gleichheitsprüfung für unbeachtlich *Arndt*, Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in: FS Mühl, Stuttgart 1981, 17 ff.; *ders.*, Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, 787 ff.; *Martens*, Grundrecht auf Steuergerechtigkeit?, Krit. Vjschr. f. Gesetzung 1987, 39 ff.; *Arndt/Schumacher*, Unterhaltslast und Einkommensteuerrecht, NJW 1994, 961 ff.; *Uelner*, Zur Konkretisierung des subjektiven Nettoprinzips im Einkommensteuerrecht, in: FS Schmidt, München 1993, 21 ff. (22 f.); zuletzt *Gassner/M. Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2000; zu dem im übrigen stark abgestuften Meinungsbild die Literaturübersicht bei *Tipke/Kruse*, AO, § 3 Tz. 43, 50.

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als systemtragendes Gleichheitsgebot[46] erlangt im internationalen Steuerrecht besondere Bedeutung[47]. Der Steuergesetzgeber hat sich gerade bei den Normen des Außensteuerrechts und des Doppelbesteuerungsrechts von wirtschaftspolitischen Erwägungen leiten lassen, so daß das Normengefüge des Internationalen Steuerrechts nicht nur aus am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Finanzzwecknormen, sondern auch aus wirtschaftslenkenden Normen besteht, die das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechen[48]. Die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch Lenkungsnormen im Internationalen Steuerrecht hat die Rechtsprechung allerdings durchweg nicht als einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG betrachtet[49].

Auch im übrigen ist die Rechtsprechung bei der Beurteilung von Gleichheitsverstößen im Internationalen Steuerrecht recht nachsichtig: So sind etwa die bestehenden Besteuerungsunterschiede zwischen unbeschränkter Steuerpflicht einerseits und beschränkter Steuerpflicht andererseits, insbesondere die nur eingeschränkte Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, nicht als willkürlich angesehen worden[50].

Schließlich haben sich auch die Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung am Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragendem Gleichheitsgebot zu legitimieren. Das gilt um so mehr, als die Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht bloße Klugheitsregeln sind. Sie sind vielmehr die Kehrseite der mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu vereinbarenden Besteuerung

46 So die treffende Formulierung von *Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1989, 3 ff. (28).

47 Hierzu *Vogel*, Über „Besteuerungsrechte" und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Klein, Köln 1994, 361 ff. (364 ff.); *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (128 ff.).

48 Hierzu *Elschen*, Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1991, 99 ff. (112).

49 So z. B. BFH v. 17. 10. 1990, BStBl. II 1991, 135 zu dem von ihm als Lenkungsnorm eingestuften § 2a EStG, der ein partielles Verlustausgleichsverbot enthält und damit das sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergebende Nettoprinzip durchbricht; im einzelnen hierzu unten C.I.1.

50 Ständige Rechtsprechung BFH v. 11. 8. 1961, BStBl. III 1961, 486; BFH v. 13. 8. 1963, BStBl. III 1963, 486; BFH v. 14. 2. 1975, BStBl. II 1975, 497; ebenso BVerfG v. 24. 9. 1965, BVerfGE 19, 119; BVerfG v. 12. 10. 1976, BVerfGE 43, 1; BVerfG v. 5. 9. 1975, HFR 1975, 540.

des Welteinkommens[51] und entsprechen damit selbst dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit[52].

Die Reichweite des allgemeinen Gleichheitssatzes ist freilich begrenzt. Grundrechtsträger sind nach Art. 3 Abs. 1 GG alle natürlichen Personen ohne Rücksicht auf ihre Ansässigkeit und ihre Staatsangehörigkeit[53]: Gemäß Art. 19 Abs. 3 GG können aber nur inländische juristische Personen Grundrechtsschutz beanspruchen[54]. Zu den Normadressaten des Art. 3 Abs. 1 GG gehören daher nicht ausländische juristische Personen[55], und zwar auch dann nicht, wenn sie im Inland anerkannt werden[56]. Für sie besteht insoweit ein Grundrechtsdefizit[57], das lediglich durch die Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages und der Doppelbesteuerungsabkommen ausgeglichen werden kann mit der Folge, daß etwa in anderen EU-Staaten ansässige Kapitalgesellschaften trotz der Inländerklausel des Art. 19 Abs. 3 GG Verfassungsbeschwerde erheben können[58].

Schließlich endet die steuerliche Gleichmäßigkeit an der Grenze der für die Gesetzgebung zuständigen Gebietskörperschaften[59], so daß der allgemeine

51 Hierzu im einzelnen *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.62 ff.

52 Hierzu im einzelnen *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 14.7 ff.

53 BVerfG v. 14. 2. 1968, BVerfGE 23, 98 ff. (104); BVerfG v. 23. 3. 1971, BVerfGE 30, 409 ff. (412); BVerfG v. 12. 10. 1976, BStBl. II 1977, 190.

54 BVerfG v. 1. 3. 1967, BVerfGE 21, 207 ff. (208 f.); BVerfG v. 19. 3. 1968, BVerfGE 23, 229 (236); zu Einzelheiten *Leibholz/Rinck/Hesselberger*, GG Art. 19 Anm. 5, 6b.

55 Ein objektiv-verfassungsrechtliches Verbot sachlich nicht begründeter Ungleichbehandlung aufgrund des Demokratieprinzips und des Rechtsstaatsprinzips auch für ausländische juristische Personen postuliert *Vogel,* Der ausländische Aktionär in den Gesetzentwürfen zur Körperschaftsteuerreform, München 1973, 24 f.; *ders.,* Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1989, 123 ff. (141).

56 BGH v. 28. 2. 1980, BGHZ 76, 387; *Dürig* in: Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Rz. 31.

57 Ihnen stehen allerdings die prozessualen Grundrechte nach Art. 19 Abs. 4, 101 Abs. 1, 103 Abs. 1 GG zu; BVerfG v. 2. 5. 1967, BVerfGE 21, 362 (373); BVerfG v. 12. 4. 1983, BVerfGE 64, 1 ff. (11); *Dürig* in: Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Rz. 30; *Jarass* in: Jarass/Pieroth, GG, 5. Aufl. München 2000, Art. 19 Rz. 17.

58 *von Bogdandy* in: Grabitz/Hilf, EU, Art. 6 Rn. 32; *Holoubek* in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, Baden-Baden 2000, Art. 12 EGV Rz. 17; *Jarass* in: Jarass/Pieroth, GG, 5. Aufl. München 2000, Art. 19 Rdnr. 17.

59 BVerfG v. 25. 2. 1960, BVerfGE 10, 354 ff. (372); BVerfG v. 2. 5. 1961, BVerfGE 12, 319 ff. (324); BVerfG v. 14. 4. 1964, BVerfGE 17, 319 ff. (331); BVerfG v. 21. 12. 1966, BVerfGE 21, 54 ff. (68); BVerfG v. 29. 10. 1969, BVerfGE 27, 175 ff. (179); BVerfG v. 23. 2. 1972, BVerfGE 32, 346 ff. (460); *von Mangoldt/Klein/Starck*, GG, Art. 3 Rdnr. 165.

Gleichheitssatz nicht dadurch verletzt werden kann, daß Bürger in ausländischen Staaten höhere oder niedrigere Steuern zahlen als Bürger in der Bundesrepublik Deutschland. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vermag daher nur eine begrenzte Wirkkraft zu erzeugen[60].

b) Abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote

aa) Verbot der Staatsangehörigkeitsdiskriminierung

Staatsangehörige eines Vertragsstaates dürfen in dem anderen Vertragsstaat aus Gründen der Staatsangehörigkeit steuerlich nicht schlechter gestellt werden (Art. 24 Abs. 1 OECD-MA). Da die Besteuerung international grundsätzlich nicht an die Staatsangehörigkeit, sondern an die Ansässigkeit, etwa Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO), anknüpft, spielt die Staatsangehörigkeitsdiskriminierung in der Abkommenspraxis keine große Rolle[61]. Die Nichtansässigkeit ist damit im Rahmen des abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbotes kein Diskriminierungsmerkmal, und zwar selbst dann nicht, wenn es sich hierbei zumeist um fremde Staatsangehörige[62] handelt. Verboten ist daher nur eine Diskriminierung, die *ausschließlich* auf der Staatsangehörigkeit beruht[63]. Eine versteckte Diskriminierung soll daher erlaubt sein[64].

Hierin unterscheidet sich das DBA-Diskriminierungsverbot von den EG-Diskriminierungsverboten[65]. Hiervon ausgehend stellt die steuerliche Differenzie-

60 *Kruse*, Steuerrecht, Bd. I, Allg. Teil, München 1991, 45 f.; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1989, 3 ff. (27); *Tipke*, Über Steuerreform und Steuergerechtigkeit, in: FS Zeidler I, Berlin/New York 1987, 717 ff. (731); *Birk*, Der Gleichheitssatz im deutschen Steuerrecht, in: Tipke/Bozza (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Berlin 2000, 103 ff. (104 ff.).

61 *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 28; *Wassermeyer* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 24 Rz. 14; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 4.40; *Raupach*, Diskriminierungsverbot und Gleichbehandlungsklausel in Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1966, 85 ff. (87); *Böckli*, Die Verweigerung der Steuergutschrift gegenüber Steuerausländern nach der deutschen Körperschaftsteuerreform 1977 aus der Sicht eines Vertragsstaates, StuW 1979, 1 ff. (4).

62 Der Diskriminierungsschutz wird gemäß Art. 24 Abs. 2 OECD-MA auch auf Staatenlose erstreckt; in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen ist das freilich die Ausnahme; hierzu die Abkommensübersicht bei *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 77.

63 BFH v. 30. 10. 1973, BStBl. II 1974, 255; BFH v. 30. 4. 1975, BStBl. II 1975, 706.

64 BFH v. 30. 4. 1975, BStBl. II 1975, 706; OECD-Kommentar zu Art. 24 Abs. 1 OECD-MA, Ziff. 4 (abgedruckt bei *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 18); *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 29; *Debatin* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Systematik III, Rdnr. 290, 305; *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988, 101 f.

65 Zum Verbot der versteckten Diskriminierung im Europarecht zuletzt *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für

rung zwischen unbeschränkter Steuerpflicht einerseits und beschränkter Steuerpflicht andererseits keinen Verstoß gegen das Verbot der Staatsangehörigkeitsdiskriminierung[66] dar[67]. Innerhalb der Gruppen der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Personen dürfen freilich fremde Staatsangehörige gegenüber inländischen Staatsangehörigen nicht benachteiligt werden[68]. Das gilt auch, soweit die fremden Staatsangehörigen nicht solche der EU sind.

Das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot schützt nur *fremde* Staatsangehörige, so daß eigene Staatsangehörige, etwa im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht (§§ 2 bis 5 AStG), im Vergleich zu fremden Staatsangehörigen steuerlich benachteiligt werden dürfen[69]. Da der Diskriminierungsschutz zugunsten der Staatsangehörigen der Vertragsstaaten ohne Rücksicht darauf wirkt, wo diese ansässig sind[70], werden auch in Drittstaaten ansässige Staatsangehörige geschützt[71].

Das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot verbietet es nicht nur, Staatsangehörigen anderer Vertragsstaaten höhere Steuern als dem eigenen Staatsangehörigen aufzuerlegen, sondern gebietet es auch, den Staatsangehörigen anderer Vertragsstaaten alle Vorteile – Steuerbefreiungen, Steuervergünstigungen und Steuerermäßigungen – zukommen zu lassen, die eigenen Staatsangehörigen gewährt werden[72].

bb) Verbot der Betriebsstättendiskriminierung

Die in der Praxis wichtigste Ausprägung des abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbotes ist das Verbot, die Besteuerung von Betriebsstätten eines im

das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, 1 ff. (16 f.).

66 Art. 24 Abs. 1 bis 2 OECD-MA.

67 BFH v. 20. 1. 1959, BStBl. III 1959, 133; BFH v. 16. 8. 1963, BStBl. III 1963, 486; BFH v. 5. 2. 1965, BStBl. III 1965, 352; BFH v. 8. 1. 1969, BStBl. II 1969, 466; BFH v. 18. 4. 1975, BStBl. II 1975, 595; BFH v. 4. 6. 1975, BStBl. II 1975, 708; *Land* in: Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, DBA-Schweiz, Art. 25 Anm. 10; *Debatin* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Systematik III, Rdnr. 305, 307.

68 BFH v. 18. 4. 1975, BStBl. II 1975, 595; BFH v. 20. 10. 1976, BStBl. II 1977, 175; *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 29.

69 Diese Ungleichbehandlung ist allerdings an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen.

70 Art. 24 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA; bei den meisten deutschen Doppelbesteuerungsabkommen wird dagegen die Ansässigkeit in dem einen oder anderen Vertragsstaat gefordert; hierzu die Abkommensübersicht bei *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 40, 41.

71 *Wassermeyer* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 24 Rz. 1; *Hintzen*, Die Diskriminierungsvorschrift der Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Verbesserung, DB 1976, 2226 ff. (2229).

72 BFH v. 14. 3. 1989, BStBl. II 1989, 649; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 4.43.

anderen Vertragsstaat ansässigen Unternehmens ungünstiger zu gestalten als die Besteuerung eigener Unternehmen[73]. Für die Tätigkeit dieser Betriebsstätten[74] hat jeder Vertragsstaat die gleichen steuerlichen Wettbewerbsbedingungen zu gewährleisten wie für die entsprechende Tätigkeit einheimischer Unternehmen[75].

Der Diskriminierungsschutz gilt zugunsten der Betriebsstätten unabhängig davon, ob diese von einem Einzelunternehmen, einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft des anderen Vertragsstaates betrieben werden. Für Personengesellschaften gilt das jedoch nur dann, wenn sie selbst abkommensberechtigt sind, anderenfalls gelten die Gesellschafter als Träger der Betriebsstätte. In diesem Fall können die Gesellschafter den Diskriminierungsschutz für ihre Betriebsstätte beanspruchen, wenn sie in dem anderen Vertragsstaat ansässig sind[76].

cc) Verbot der Diskriminierung nicht ansässiger Empfänger von Betriebsausgaben

Das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot erfaßt auch die Diskriminierung, die sich daraus ergibt, daß in manchen Ländern Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte uneingeschränkt steuerlich abgezogen werden dürfen, wenn der Empfänger eine dort ansässige Person ist, während der Abzug bei nicht ansässigen Empfängern eingeschränkt oder unzulässig ist (Unternehmensschuldnerdiskriminierung)[77].

Dieses Diskriminierungsverbot[78] ist gegen den jeweiligen Ansässigkeitsstaat gerichtet. Geschützt ist daher eine mittelbare Diskriminierung von Steuerausländern. Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die an sie als Gegenleistung für eine von ihnen erbrachte Leistung gezahlt werden, sollen vom inländischen Schuldner ebenso steuerlich abgezogen werden können wie entsprechende Zahlungen an inländische Gläubiger[79].

73 Art. 24 Abs. 3 OECD-MA.
74 Art. 5 OECD-MA.
75 *Debatin* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Systematik III, Rdnr. 309; zu einigen Besonderheiten in der deutschen Abkommenspraxis *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 135.
76 BFH v. 8. 1. 1969, BStBl. II 1969, 466; *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 121; *Wassermeyer* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 24 Rz. 42; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 4.45.
77 Art. 24 Abs. 4 OECD-MA.
78 Es ist lediglich in wenigen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen verankert, hierzu die Abkommensübersicht bei *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 155.
79 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 4.50.

dd) Verbot der Diskriminierung von Kapital- und Personengesellschaften mit ausländischer Beteiligung

Art. 24 Abs. 5 OECD-MA untersagt, ansässige Unternehmen steuerlich zu benachteiligen, nur weil deren Kapital ganz oder teilweise in ausländischen Händen liegt (Unternehmensabhängigkeitsdiskriminierung). Dieses Diskriminierungsverbot, das sich nur auf die Besteuerung des Unternehmens, nicht aber auf die der Gesellschafter bezieht[80], ist gegen den Ansässigkeitsstaat gerichtet und erfaßt Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen[81].

III. Vollzugsdefizite

Nachstehend einige Beispiele aus den Bereichen der Zins- und Dividendenbesteuerung[82].

1. Zinsbesteuerung

a) Verlustausgleichsbeschränkung

Aus dem dem Einkommensteuergesetz als Konzeption zugrunde liegenden *Welteinkommensprinzip* folgt, daß im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nur im Ausland erzielte positive, sondern auch dort erzielte negative Einkünfte Berücksichtigung finden müssen. Die Berücksichtigung sowohl positiver als auch negativer Einkünfte folgt aus § 2 Abs. 2 EStG, wonach prinzipiell nur *Rein-* oder *Nettoeinkünfte* der Einkommensteuer unterliegen[83]. Damit verwirklicht das Einkommensteuergesetz das Konzept der *Markteinkommenstheorie*[84], wonach das der Besteuerung zu unterwerfende Einkommen den erwirtschafteten und realisierten *Rein*vermögenszugang, das heißt alle (Netto-) Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit, die mit Gewinn-/Überschußabsicht er-

80 BFH v. 20. 2. 1974, BStBl. II 1974, 616; *Debatin* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Systematik III, Rdnr. 334.

81 *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 163; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 4.51; *Raupach*, Diskriminierungsverbot und Gleichbehandlungsklausel in Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1966, 85 ff. (89); a. A. *Wassermeyer* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 24 Rz. 89.

82 Zu weiteren Fallgruppen zuletzt *Reimer*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, 39 ff.

83 *Lang* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rz. 54 ff.; *Tipke,* Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1 ff.

84 Hierzu *Kirchhof* in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. A 363 ff.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88, 24 ff.; 30 ff.; 45 ff.; *ders.* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rz. 50 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, 563 ff.

wirtschaftet worden sind, erfaßt[85]. Im Hinblick darauf sind auch negative Einkünfte aus dem Ausland grundsätzlich in den horizontalen und vertikalen *Verlustausgleich* einzubeziehen. Hierdurch wird das (objektive) *Nettoprinzip* verwirklicht[86]. Dieses Nettoprinzip hat normkonzipierenden Charakter[87] und gehört als Ausfluß des Leistungsfähigkeitsprinzips[88] zu den tragenden Grundsätzen des deutschen Einkommensteuergesetzes[89]. Das Nettoprinzip gewährleistet nämlich, daß die Steuerzahlung aus dem zur privaten Lebensführung zur Verfügung stehenden Nettobetrag bestritten werden kann[90].

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a Abs. 1 EStG stellt eine Durchbrechung sowohl des Welteinkommensprinzips als auch des Nettoprinzips dar. Diese Vorschrift untersagt nämlich in dem hier interessierenden Zusammenhang u.a. einen Verlustausgleich zwischen positiven inländischen Einkünften und negativen ausländischen Einkünften aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus parziarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat (§ 2a Abs. 1 Nr. 5 EStG).

Hierzu das folgende Beispiel:

Der unbeschränkt Steuerpflichtige A erwirbt eine Mehrheitsbeteiligung an einer aktiv tätigen französischen S.A. Zwecks Finanzierung für Investitionen gibt A der S.A. ein parziarisches Darlehen i. H. v. DM 1 Mio., das er bei einer deutschen Bank in gleicher Höhe zu einem Zinssatz von 7% refinanziert. Das parziarische Darlehen soll für Investitionen in einer deutschen Betriebsstätte Verwendung finden. Aufgrund der ungünstigen Ertragslage der französischen S.A. fallen auf das parziarische Darlehen Zinsen erst nach Ablauf von drei Jahren an.

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a Abs. 1 Nr. 5 EStG verstößt gegen die europarechtlich garantierte *Niederlassungsfreiheit* (Art. 43 EG)[91]. Dies des-

85 So die Definition bei *Lang* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz. 52.

86 *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988, 188 ff.; *ders.*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rz. 61; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, 671 f.

87 *Kirchhof* in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. A 127; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, 591 f.; *Lang* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rz. 55; *ders.*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988, 60 ff. 183 ff.

88 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. Köln 2000, 479 ff.

89 Der Deutsche Juristentag, Sitzungsbericht N, München 1988, 214 spricht von einem „identitätskonstituierenden" Merkmal; ebenso *Schön*, Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, 366 ff. (369); vgl. ferner *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. Köln 2000, 502 ff.

90 *Kirchhof* in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. A 126 ff.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988, 60 ff., 183.

91 *Rädler*, Die Abzugsfähigkeit von Auslandsverlusten – was bleibt?, FR 1983, 337 ff. (340); *Loritz/Wagner*, § 2a EStG und die Europäische Gemeinschaft – verfassungs-

halb, weil die mit der Finanzierung von Auslandsgesellschaften verknüpften Auslandsinvestitionen behindert werden. Konkret: Während die Refinanzierungskosten für ein an eine inländische Kapitalgesellschaft hingegebenes parziarisches Darlehen im Rahmen des Verlustausgleichs ohne weiteres berücksichtigungsfähig sind[91a], werden derartige Refinanzierungskosten für ein an eine ausländische Kapitalgesellschaft hingegebenes partiarisches Darlehen einer Verlustausgleichsbeschränkung unterworfen. Dieser steuerlichen Benachteiligung bleibt die europarechtliche Akzeptanz versagt: § 2a Abs. 1 Nr. 5 EStG erfüllt die für die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit maßgeblichen Kriterien[92] – Nichtdiskriminierung, zwingendes Allgemeininteresse, Geeignetheit und Erforderlichkeit – nicht. Insbesondere: Die Vermeidung unerwünschter Verlustzuweisungen mag zwar ein auch unter europarechtlichen Gesichtspunkten billigenwertes Ziel sein[93], hierdurch wird aber die unterschiedliche Behandlung z. B. in- und ausländischer Verluste nicht legitimiert. Die Vermeidung unerwünschter Verlustzuweisungen ist daher im zwingenden Allgemeininteresse nur dann gerechtfertigt, wenn sie in- und ausländische Sachverhalte gleichermaßen betrifft. Da § 2b EStG einen in dem hier interessierenden Zusammenhang vergleichbaren innerstaatlichen Sachverhalt günstiger behandelt als den entsprechenden grenzüberschreitenden Sachverhalt, wird erkennbar, daß die strengere gegen den grenzüberschreitenden Sachverhalt gerichtete Maßnahme entweder tatsächlich nicht unbedingt erforderlich ist, die angestrebten Ziele zu verwirklichen, oder daß eben innerstaatliche Sachverhalte in diskriminierender Weise gegenüber den grenzüberschreitenden bevorzugt werden. Die Bekämpfung von Verlustzuweisungsmodellen läßt europarechtlich somit keine Differenzierung danach zu, ob Darlehensempfängerin eine in- oder ausländische Kapitalgesellschaft ist.

Daß die von § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG ausgehende steuerliche Diskriminierung darüber hinaus auch den freien Kapitalverkehr behindert[94], spielt im Hinblick darauf, daß bereits ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gegeben ist, keine Rolle mehr.

---

rechtliche und europarechtliche Fragen –, BB 1991, 2266 ff.; a. A. BFH v. 17. 10. 1990, BStBl. II 1991, 136; BFH v. 16. 12. 1992, BStBl. II 1992, 402.

91a Vgl. allerdings z. B. § 3c Abs. 2 EStG n. F. im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens.

92 Diese müssen kumulativ erfüllt sein; vgl. EuGH v. 30. 11. 1995, Gebhard, Slg. 1995, I-4186, EuGH v. 15. 5. 1997, Futura-Singer, Slg. 1997, I-2492; EuGH v. 16. 7. 1998, ICI, Slg. 1998, I-4711.

93 Hierzu *Saß*, Zur Rechtsprechung des EuGH und einige Folgerungen für das deutsche Steuerrecht, FR 1998, 1 ff. (6).

94 Da es sich im Ausgangsfall um eine Mehrheitsbeteiligung handelt, ist in Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit ohnehin nur die Niederlassungsfreiheit einschlägig; vgl. *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (750 f.).

§ 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG verstößt zudem gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Der *Gleichheitssatz* verlangt nämlich, daß das mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu vereinbarende Welteinkommensprinzip, für das sich der Gesetzgeber entschieden hat, folgerichtig durchgehalten wird[95]. Die konsequente Durchführung des Welteinkommensprinzips gebietet, im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nur im Ausland erzielte positive, sondern auch negative Einkünfte zu berücksichtigen. Dies ergibt sich unmittelbar aus § 2 Abs. 2 EStG, wonach nur Rein- oder Nettoeinkünfte der Einkommensteuer unterliegen. Eine Abweichung von dieser Wertungskonsequenz muß wiederum durch ein sachgerechtes Prinzip legitimiert sein, wenn ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz verneint werden soll[96].

Die höchstrichterliche Rechtsprechung[97] hat die Durchbrechung sowohl des Welteinkommensprinzips als auch des Nettoprinzips damit gerechtfertigt, daß sachbezogene Gründe bestanden hätten, um zwischen Inlands- und Auslandseinkünften zu unterscheiden. Dem Gesetzgeber sei es nämlich darum gegangen, unerwünschte Steuerersparnismöglichkeiten, die sich aus Verlustzuweisungsmodellen ergeben hätten, zu verhindern. Daß über dieses Ziel hinaus auch „gute" Auslandsverluste durch die Regelung des § 2 Abs. 1 und 2 EStG betroffen würden, sei als Typisierung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden[98].

95 Zum Gebot der Folgerichtigkeit im einzelnen *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. Köln 2000, 327 ff.; *Kirchhof*, Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW 2000, 316 ff.; *Prokisch*, Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit, in: FS Vogel, Heidelberg 2000, 293 ff.

96 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. Köln 2000, 327 ff.

97 BFH v. 17. 10. 1990, BStBl. II 1991, 136; BFH v. 12. 12. 1990, BFH/NV 1991, 820; BFH v. 26. 3. 1991, BStBl. II 1991, 704; BFH v. 5. 9. 1991, BStBl. II 1992, 192; BFH v. 13. 5. 1993, BFH/NV 1994, 100; BFH v. 17. 11. 1999, BFH/NV 2000, 903; vgl. auch BVerfG v. 27. 3. 1998, IStR 1998, 344, 376.

98 Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG wird demgegenüber angenommen z. B. von *Weigell*, Die Beschränkung des Ausgleichs ausländischer Verluste durch den neuen § 2a EStG, Gelsenkirchen 1986, 172; *Friauf*, Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommensbesteuerung, StuW 1985, 305 ff.; *Vogel*, Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983; 180 ff.; *Rädler*, Die Abzugsfähigkeit von Auslandsverlusten – was bleibt?, FR 1983, 337 ff.; *Fleischmann*, Auslandsverluste – Stiefkinder unseres Steuerrechts?, DStR 1983, 191 ff. (193); *Loritz/Wagner*, § 2a EStG und Europäische Gemeinschaft – verfassungsrechtliche und europarechtliche Fragen –, BB 1991, 2266 ff.; *Vogel,* DBA, Art. 23 Rz. 182; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.89; *ders.*, Die Leistungsfähigkeit im Internationalen Steuerrecht in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (133); kritisch zur Verfassungsmäßigkeit auch *Lang* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rz. 67; für verfassungsmäßig halten § 2a Abs. 1 EStG dagegen z. B. *Probst* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 2a EStG Anm. 16; *Mössner* in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2a Rdnr. 55 ff.

Indessen: § 2a Abs. 1 Nr. 5 EStG erfaßt keineswegs nur ausländische, sondern – wie der Ausgangsfall zeigt – auch inländische Verluste, die lediglich im Ausland veranlaßt sind. Somit geht es nicht nur um unerwünschte ausländische Verlustzuweisungsmodelle. Und weiter: § 2b EStG enthält eine spezifische gegen die Geltendmachung negativer Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen gerichtete Verlustausgleichsbeschränkung, die für negative in- und ausländische Einkünfte gleichermaßen Geltung beansprucht[99]. Die nach dieser Vorschrift statuierte Verlustausgleichsbeschränkung greift nur unter vergleichsweisen engeren Voraussetzungen ein mit der Folge, daß die Hingabe refinanzierter partiarischer Darlehen an eine aktiv tätige Kapitalgesellschaft mit Mehrheitsbeteiligung des Darlehensgebers nicht erfaßt wird. Damit verfolgen § 2a Abs. 1 EStG und § 2b EStG auf der Grundlage einer einheitlichen gesetzgeberischen Wertung die gleiche Zielrichtung mit allerdings unterschiedlichen Steuerfolgen. Für diese Differenzierung besteht kein rechtfertigender Grund. Konkret: Es verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG, wenn die Refinanzierungskosten einer Verlustausgleichsbeschränkung nur deshalb unterworfen werden, weil die für die Finanzierung einer inländischen Betriebsstätte gedachten Darlehensmittel nicht über eine inländische, sondern über eine ausländische Kapitalgesellschaft vergeben werden.

b) Einkünftekorrektur gemäß § 1 AStG

Bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen, insbesondere verbundenen Kapitalgesellschaften, sieht § 1 AStG eine Einkünfteberichtigung vor, falls die Einkünfte dadurch gemindert werden, daß vertragliche Bedingungen zugrunde gelegt worden sind, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. In diesem Fall sind die Einkünfte so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Damit normiert § 1 AStG eine Abweichung von der Regel, daß Einkünftetatbestände[100] nur durch ein tatsächliches oder rechtliches, nicht aber durch ein vorgestelltes Geschehen verwirklicht werden können[101]. § 1 AStG fingiert also Einkünfte[102], so daß im Ergebnis Soll-Einkommen der Be-

99 Zur Verfassungsmäßigkeit dieser mißlungenen Vorschrift im einzelnen *Birk/Kulosa*, Verfassungsrechtliche Aspekte des StEntlG 1999/2000/2002, FR 1999, 433 ff. (436).

100 § 38 AO; § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. §§ 2 Abs. 1 Satz 3; 13 bis 24 EStG.

101 BFH v. 8. 11. 1960, BStBl. III 1969, 513; BFH v. 9. 3. 1962, BStBl. II 1962, 338; BFH v. 3. 2. 1971, BStBl. II 1971, 408; BFH v. 28. 1. 1981, BStBl. II 1981, 612; BFH v. 26. 10. 1987, BStBl. II 1988, 348; zum Prinzip der Ist-Einkommensbesteuerung als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. Köln 2000, 502 ff.

102 BFH v. 26. 10. 1987, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 30. 5. 1990, BStBl. II 1990, 875; aus dem umfangreichen Schrifttum nur beispielhaft *Salditt*, Das fingierte Entgelt –

steuerung zugeführt wird[103]. Diese *Fiktion* ist darauf gerichtet, Einkünfteverlagerungen in das Ausland zu verhindern[104].

Zu den Einkünftekorrekturregeln, die eine mit § 1 AStG vergleichbare Zielsetzung haben, gehören die Regelungen über Einlagen und Entnahmen sowie über verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen. Im Hinblick darauf, daß § 1 AStG nur „unbeschadet anderer Vorschriften" eingreift, ist § 1 AStG gegenüber den anderen Einkünftekorrekturvorschriften subsidiär[105]. Wenn auch die Einzelheiten streitig sind[106], so greift doch § 1 AStG im wesentlichen ein bei Einkünfteminderungen aufgrund verdeckter Nutzungsüberlassungen über die Grenze[107]. Angesprochen ist somit etwa die Einkünftekorrektur bei einem Gesellschafter, der gegenüber seiner ausländischen Gesellschaft (teilweise) unentgeltlich Nutzungen überläßt oder Dienstleistungen erbringt[108].

Hierzu das folgende Beispiel:

Der Gewerbetreibende A stellt Kunststoffartikel her, die er u. a. über eine in Frankreich ansässige in der Rechtsform einer S.A. geführte Vertriebsgesellschaft vertreibt. Die Anteile an dieser Vertriebsgesellschaft gehören zum Betriebsvermögen. Da die französische S.A. vorübergehend in finanzielle Schwierigkeiten geraten ist, stellt A der Vetriebsgesellschaft aus betrieblichen Mitteln einen zinslosen Betriebsmittelkredit mit einer Laufzeit von zehn Monaten zur Verfügung.

Da unentgeltliche Nutzungsüberlassungen nicht einlagefähig sind[109], ist § 1 AStG anwendbar[110] mit der Folge, daß beim Darlehensgeber die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um den Betrag des angemessenen Zinssatzes (außerbilanziell)

creation of income?, StuW 1971, 107 ff.; *Westerfelhaus*, Die Zinsfestsetzung bei an Auslands-Kapitalgesellschaften gewährten Gesellschafter-Darlehen, DB 1983, 907 ff.

103 Zur Besteuerung von Soll-Einkommen im Internationalen Steuerrecht *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (139 ff.).

104 Zur Entstehungsgeschichte des § 1 AStG im einzelnen *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 1.

105 *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 76 (modifizierend); *ders.* in: Schaumburg (Hrsg.), Kölner Konzernrechtstage, Köln 1998, Rz. 660 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.68; *Korschenreuther* in: Handbuch der Verrechnungspreise, München 1999, Rz. A 152.

106 Hierzu *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 77.

107 *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 92; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.68.

108 *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 92.

109 BFH v. 14. 3. 1989, BStBl. II 1989, 633; BFH v. 26. 10. 1987, BStBl. II 1988, 348 (ständige Rechtsprechung).

110 BMF v. 23. 2. 1983, BStBl. I 1983, 218, Tz. 1.4.

erhöht werden. Diese Einkünftekorrektur bei grenzüberschreitender Nutzungsüberlassung ist im Vergleich zu einer entsprechenden Nutzungsüberlassung im Inland, die weder zu einer gewinnerhöhenden verdeckten Einlage noch zu einer Korrektur gem. § 1 AStG führt, einer steuerlichen Benachteiligung ausgesetzt[111].

§ 1 AStG verstößt gegen das sich aus der Niederlassungsfreiheit ergebende Beschränkungsverbot dadurch, daß Investitionen im Ausland im Vergleich zu solchen im Inland steuerlich benachteiligt werden. § 1 AStG behindert also die *Niederlassungsfreiheit*[112]: Die zinslose Hingabe von Darlehen an eine EU-Tochtergesellschaft führt beim Darlehensgeber gem. § 1 AStG zu einer steuerlich wirksamen Einkünfteerhöhung, während im vergleichbaren Inlandsfall beim Darlehensgeber eine Einkünftekorrektur unterbleibt.

Diese von der steuerlichen Benachteiligung ausgehende Beschränkung erfährt ihre Zulässigkeit auch nicht dadurch, daß § 1 AStG, falls diese Regelung nicht ohnehin diskriminierend wirkt, lediglich einem zwingenden Allgemeininteresse dient und im Hinblick darauf geeignet und erforderlich ist[113]. Daß von § 1 AStG eine diskriminierende Wirkung ausgeht, ist indessen evident: Als einseitig fiskalisch motivierte Vorschrift ist sie zwecks Sicherung des deutschen Steueraufkommens nur auf grenzüberschreitende Vorgänge und hier auch nur auf eine Einkünfteerhöhung gerichtet, während eine Reduktion von Einkünften etwa bei einer Darlehensvergabe zu überhöhten Zinsen unterbleibt[114]. Darüber hinaus verlangt § 1 AStG bei der Einkünftekorrektur eine Orientierung am Drittfremdpreis, während bei vergleichbaren Inlandsfällen – Entnahmen, Einlagen – der zumeist niedrigere Teilwert[115] maßgeblich ist[116]. Und schließlich: In den Fällen der verdeckten Nutzungsüberlassung führt § 1 AStG, so im Ausgangsfall, zu einer Einkünftekorrektur in Höhe des marktüblichen Entgeltes (Marktzins), während im vergleichbaren Inlandsfall jegliche Korrektur unterbleibt.

Diese von § 1 AStG ausgehende Diskriminierung ist letztlich auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz gerechtfertigt. Konkret: Im vergleichbaren

111 Im vergleichbaren Inlandsfall erfolgte bei der Vertriebsgesellschaft auch keine Abzinsung der Darlehensverbindlichkeiten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

112 Ebenso *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 816.1; *Dautzenberg/Gocksch*, Die europarechtliche Problematik des § 1 AStG, BB 2000, 904 ff.; *Köplin/Sedemund*, § 1 AStG europarechtswidrig?, IStR 2000, 305 ff.

113 Diese Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein, wenn § 1 AStG nicht europarechtswidrig sein soll.

114 Hierzu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.90.

115 Ohne Gewinnaufschlag.

116 Vgl. hierzu im einzelnen *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 813.1

Inlandsfall steht zwar dem Vorteil der unterlassenen Einkünfteerhöhung beim Darlehensgeber der Nachteil des fehlenden Betriebsausgabenabzugs beim Darlehensnehmer gegenüber, diese kompensatorische Steuerwirkung ist aber deshalb unbeachtlich, weil sie nicht bei demselben Steuerpflichtigen eintritt[117]. Schließlich ist auch die kompensatorische Wirkung unbeachtlich, die dadurch eintritt, daß der durch § 1 AStG veranlaßten Einkünfteerhöhung beim Darlehensgeber bei demselben ein außenbilanzieller Berichtigungsbetrag gegenüber steht[118], der im Falle der Anteilsveräußerung oder der Liquidation zu einer entsprechenden Einkünfteminderung führt. Hier erfolgt zwar der Ausgleich bei ein und demselben Steuerpflichtigen, er ist aber nicht normativ verankert[119] und vermag als bloße Rechtsfolge die Norm nicht zu rechtfertigen. Zudem wirkt sich der außenbilanzielle Berichtigungsbetrag in einem anderen Zusammenhang aus, nämlich nicht bei der laufenden Besteuerung, sondern bei einer etwaigen nachgelagerten Veräußerungsgewinnbesteuerung[120], und zwar aus Gründen der Vermeidung einer steuerlichen Doppelerfassung[121]. Die Steuerwirkungen derart unterschiedlicher Besteuerungstatbestände, bei denen jedenfalls ein zeitlicher Zusammenhang in aller Regel nicht bestehen wird, rechtfertigen keinen Ausgleich[122] mit der Folge, daß hier die Ungleichbehandlung bei der Zinsbesteuerung nicht mit dem Vorteil bei einer etwaigen Veräußerungsgewinnbesteuerung gerechtfertigt werden kann. Entsprechendes gilt auch für einen nach § 1 AStG möglichen Vorteilsausgleich[123]; denn auch hier handelt es sich um unterschiedliche Besteuerungstatbestände[124].

117 EuGH v. 14. 11. 1995, Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955; EuGH v. 26. 10. 1999, Eurowings, IStR 1999, 691; EuGH v. 6. 6. 2000; Verkooijen, DB 2000, 1373; *Dautzenberg/Gocksch,* Die europarechtliche Problematik des § 1 AStG, BB 2000, 904 ff. (910); *Köplin/Sedemund*, § 1 AStG europarechtswidrig?, IStR 2000, 305 ff. (307); vgl. hierzu auch *Thömmes*, Tatbestandsmäßigkeit und Rechtfertigung steuerlicher Diskriminierungen nach EG-Recht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 795 ff. (819).

118 BFH v. 30. 5. 1990, BStBl. II 1990, 875.

119 Es handelt sich um eine exekutive Billigkeitsregelung, um steuerliche Doppelbelastungen zu vermeiden; BMF-Schreiben v. 23. 2. 1983, BStBl. I 1983, 218, Tz. 8.3.2. und 8.1.1. (c); vgl. ferner *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.106.

120 Der Berichtigungsbetrag ist keiner Teilwertabschreibung zugänglich; BFH v. 30. 5. 1990, BStBl. II 1990, 875.

121 BMF-Schreiben v. 23. 2. 1983, BStBl. I 1983, 218, Tz. 8.3.2. und 8.1.1. (c); vgl. ferner *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.106.

122 Vgl. die ähnlich gelagerten Fälle EuGH v. 28. 1. 1986, avoir fiscal, Slg. 1986, 273; EuGH v. 13. 7. 1993, Commerzbank, Slg. 1993, I-4017.

123 Zu Einzelheiten *Wassermeyer/Baumhoff* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 791 ff.

124 Ebenso *Dautzenberg/Gocksch*, Die europarechtliche Problematik des § 1 AStG, BB 2000, 904 ff. (910).

Ein Verstoß gegen den *Gleichheitssatz* (Art. 3 Abs. 1 GG) ist im Ausgangspunkt dagegen nicht gegeben, weil § 1 AStG auch darauf gerichtet ist, die Steuerbemessungsgrundlage vor einer Aushöhlung durch mißbräuchliche Geschäfte zu schützen, also zu verhindern, daß es zu grenzüberschreitenden Gewinnverlagerungen zu Lasten des deutschen Steueraufkommens kommt. Insoweit ist § 1 AStG zwar eine einseitig fiskalisch orientierte Rechtsnorm, weil ihre Rechtsfolge nur auf eine Erhöhung, jedoch nicht auf eine Minderung der Einkünfte gerichtet ist[125], § 1 AStG ist aber dennoch als eine das deutsche Steueraufkommen sichernde Norm nicht verfassungswidrig, weil die Ungleichbehandlung gegenüber vergleichbaren inländischen Fällen gemessen an der Zielsetzung gerechtfertigt ist. Allerdings: Da § 1 AStG wegen Verstoßes gegen die europarechtlich geschützte Niederlassungsfreiheit gegenüber Unternehmern und Unternehmen anderer EU-Staaten seiner benachteiligenden Wirkung beraubt ist, können sich Unternehmer und Unternehmen aus Drittstaaten aus Gründen der Gleichbehandlung ebenfalls hierauf berufen. Unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG besteht jedenfalls keine Rechtfertigung, den Transfer verdeckter Nutzungseinlagen in Drittstaaten schärfer zu besteuern als den Transfer in EU-Staaten oder innerhalb der Bundesrepublik Deutschland.

c) Direkte Steueranrechnung

§ 34c Abs. 1 EStG regelt die direkte Steueranrechnung, die für das Einkommensteuerrecht die wesentliche unilaterale Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist. Sie ist als begrenzte Anrechnungsmethode (ordinary credit) ausgestaltet, so daß eine Anrechnung ausländischer Steuern nur bis zur Höhe der entsprechenden inländischen Einkommensteuer in Betracht kommt. Abgestellt wird hierbei auf die deutsche Einkommensteuer, die auf Einkünfte aus dem betreffenden ausländischen Staat entfällt[126]. Damit ist die Höchstbetragsberechnung für die Einkünfte aus jedem ausländischen Staat einzeln und getrennt durchzuführen (per country limitation)[127].

Hierzu das folgende Beispiel:

Der Steuerinländer A gewährt dem in Belgien ansässigen B ein verzinsliches Darlehen i. H. v. DM 1 Mio. zu einem Zinssatz von 7%. Dieses Darlehen hat A selbst in voller Höhe zu einem Zinssatz von 6% refinanziert. Zum Ende des Veranlagungszeitraums erhält A von B Zinsen i. H. v. DM 70 000,00 abzüglich einer in Belgien erhobenen Quellensteuer i. H. v. DM 10 500,00 (15%). Zeitgleich entrichtet A Zinsen i. H. v. DM

125 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.90.

126 Bei Zusammenveranlagung sind die Einkünfte der Ehegatten aus demselben ausländischen Staat zusammenzurechnen; Erlaß FinMin. Niedersachsen v. 31. 7. 1996, DStR 1996, 1811.

127 So ausdrücklich § 68a EStDV.

60 000,00 für das von ihm aufgenommene Darlehen. Darüber hinaus hat A im gleichen Zeitraum ein Darlehen an den in Italien ansässigen I in gleicher Höhe und zu gleichen Konditionen gewährt. Finanzierungskosten sind allerdings nicht entstanden. Von I erhält A Zinsen i. H. v. DM 70 000,00 abzüglich einer italienischen Quellensteuer i. H. v. DM 7000,00 (10%).

Die Anwendung der *per country limitation* verhindert eine durchgängige Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Bezug von Einkünften aus mehreren Staaten, die mit ausländischen Steuern belastet sind, die teils höher und teils niedriger als die entsprechenden deutschen Steuern sind.

Die den Höchstbetrag übersteigenden Steuern können somit durch nicht ausgenützte Höchstbeträge nicht aufgefangen werden. Ein Ausgleich von hoch und niedrig besteuerten Einkünften verschiedener Länder ist also nicht möglich[128]. Übersteigt die ausländische Steuer den Anrechnungshöchstbetrag, so kann für den übersteigenden Teil die Doppelbesteuerung im Ergebnis nicht vermieden werden. Der nicht anrechenbare Teil der ausländischen Steuer kann nämlich weder gem. § 34c Abs. 2 oder Abs. 3 EStG noch unter anderen Gesichtspunkten bei der Einkommensermittlung abgesetzt werden. Insbesondere können derartige Anrechnungsüberhänge nicht im Rahmen eines Anrechnungsvor- oder -rücktrags (carry forward, carry back) steuerlich zur Geltung gebracht werden[129].

Diese in § 34c Abs. 1 EStG verankerte per country limitation führt zu einem Verstoß gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit* (Art. 56 EG). Die Kapitalverkehrsfreiheit verlangt zwar – so die bislang vertretene Auffassung[130] – nicht die Anrechnung der ausländischen Steuer über die inländische Steuer hinaus, ausländische Kapitalanlagen in EU-Staaten werden aber jedenfalls dadurch behindert, daß im Rahmen der nach § 34c Abs. 1 EStG erforderlichen Höchstbetragsberechnung jeweils gesondert auf die Steuer eines jeden Staates abgestellt wird. Hierdurch wird der freie Kapitalverkehr beeinträchtigt. Kapitalanleger werden nämlich aus steuerlichen Gründen veranlaßt, ihre Kapitalanlagen in

128 *Flick/Wassermeyer/Lüdicke* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 34c EStG Anm. 92 f. mit Berechnungsbeispielen; *Mössner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: Vogel (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Köln 1985, 135 ff. (161).

129 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 15.73.

130 Z. B. *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (773); der Entscheidung des EuGH v. 6. 6. 2000, Verkooijen, DB 2000, 1373 kann allerdings entnommen werden, daß aus Gründen der Kapitalverkehrsfreiheit die Anrechnung ausländischer Quellensteuer ebenso unbeschränkt möglich sein muß wie die Anrechnung inländischer Quellensteuer mit der Folge der Erstattung auch von ausländischen Quellensteuern; zur Begründung im einzelnen *Schaumburg*, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, 369.

möglichst einem Staat zu konzentrieren, um somit Anrechnungsüberhänge zu vermeiden[131]. Zum Ausgangsfall: Die Vergabe des zweiten Darlehens nach Italien führt dazu, daß die belgische Quellensteuer nur zum Teil anrechenbar ist. Hätte A das zweite Darlehen ebenfalls nach Belgien vergeben, wäre die belgische Quellensteuer in vollem Umfange anrechenbar. Diese fehlende Berücksichtigung ausländischer Steuern stellt ein Hindernis für den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr dar. Im Hinblick darauf ist eine overall limitation geboten, die sich zumindest auf die EU-Staaten erstreckten müßte[132].

Die in § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG (§ 68a EStDV) verankerte per country limitation verstößt auch gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und damit auch gegen den allgemeinen *Gleichheitssatz* (Art. 3 Abs. 1 GG). Das Einkommensteuergesetz verwirklicht das auf dem Welteinkommensprinzip beruhende Prinzip der ungeteilten steuerlichen Leistungsfähigkeit, wonach es für die Besteuerung unerheblich ist, ob die Einkünfte im Inland oder im Ausland erzielt werden[133]. Die steuerliche Leistungsfähigkeit differenziert also nicht danach, ob die Einkünfte im Inland oder Ausland oder gar aus welchem ausländischen Staat sie erzielt werden. Es kann daher für die Anrechnung keine Rolle spielen, aus welchem Staat die ausländischen Einkünfte stammen. Die per country limitation führt damit zu einem Systembruch mit der Folge, daß das durch das Leistungsfähigkeitsprinzip vorgegebene Ziel des § 34c Abs.1 EStG, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, weitgehend verfehlt wird[134]. Die steuerliche

131 *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (774); *Tumpel*, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, 321 ff. (343, 345).

132 Oder: Per-community-limitation; hierzu *Schön,* Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (774).

133 Zu Einzelheiten: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.62 ff.

134 *Flick/Wassermeyer/Lüdicke* in: Flick/Wassermeyer/Becker, Außensteuerrecht, § 34c EStG Anm. 92; *Storck*, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, Frankfurt 1980, 60; *Commandeur*, Berücksichtigung ausländischer Steuern im deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Diss. München 1983, 252; *Inst. FuSt.* Ausländische Einkünfte und direkte Steueranrechnung (Brief 164), Bonn 1977, 33; *Roth*, Die Besteuerung des Know-how-Exports, Frankfurt/Bern/New York 1983, 94; *Schieber*, Praktische Schwierigkeiten bei der Anrechnung ausländischer Ertragsteuern; DStR 1975, 207 ff., 276 ff. (283); *Mössner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: Vogel (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Köln 1985, 135 ff. (161), *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (148); *Becker*, Tücken bei der Anrechnung ausländischer Steuern, BB 1977, 536 f. (536); *Reuter*, Mängel bei der Anrechnung ausländischer Steuern, FR 1973, 470 ff. (472).

Benachteiligung nur deshalb, weil Einkünfte aus verschiedenen Staaten erzielt werden, ist unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG unter keinen Umständen gerechtfertigt. Eine an der Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung verlangt daher eine overall limitation, aufgrund deren die ausländischen Einkünfte aus den verschiedenen Ländern zwecks Steueranrechnung zusammengefaßt werden[135].

d) Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Die Finanzierung von unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, an denen beschränkt steuerpflichtige natürliche oder juristische Personen beteiligt sind, ist durch eine weitreichende Besteuerungsdivergenz zwischen Eigenkapitalfinanzierung einerseits und Fremdkapitalfinanzierung andererseits geprägt. Diese Besteuerungsdivergenz beruht im wesentlichen darauf, daß an beschränkt Steuerpflichtige gezahlte Vergütungen für hingegebenes Eigenkapital in der Bundesrepublik Deutschland stärker belastet werden als Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital[136]: Die Vergütungen für Eigenkapital (Dividenden) werden grundsätzlich durch eine abgeltende Kapitalertragsteuer[137] belastet, ohne daß eine Körperschaftsteueranrechnung[138] hierfür in Anspruch genommen werden könnte[139]. Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital (Zinsen) sind demgegenüber beim inländischen Schuldner grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig[140] und unterliegen

135 *Storck*, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, Frankfurt 1983, 60; *Lornsen*, Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Frankfurt/Bern/New York/Paris 1987, 111; *Inst.FuSt.*, Ausländische Einkünfte und direkte Steueranrechnung (Brief 164), Bonn 1977, 35; *Bachem*, Die optimale Ausgestaltung der Anrechnungsmethode zur unilateralen Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Ertragsteuern der deutschen internationalen Unternehmung, Diss. Köln 1971, 147 f. *Burmester*, Die Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht, in: Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995, 241 ff. (253); *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (148).

136 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.160.

137 Soweit die Dividenden nicht Betriebseinnahmen einer inländischen Betriebsstätte (§ 50 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG n. F., § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG n. F.) oder im Rahmen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht zu erfassen sind (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG).

138 § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG a. F., § 51 KStG a. F.

139 Ausnahme: Die Dividenden sind Betriebseinnahmen einer inländischen Betriebsstätte (§ 50 Abs. 5 Satz 3 EStG a. F., § 51 KStG a. F.) oder der Gläubiger der Dividenden ist erweitert beschränkt steuerpflichtig (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG).

140 Soweit die Zinsen betrieblich veranlaßt sind (§ 4 Abs. 4 EStG).

beim Gläubiger nicht der beschränkten Steuerpflicht[141], so daß auch ein Zinsabschlag unterbleibt[142].

Diese Besteuerungsdivergenz hat in der Vergangenheit nicht selten zu Gestaltungen inspiriert, die darauf gerichtet waren, etwa durch Einschaltung einer über Gesellschafterdarlehen fremdfinanzierten inländischen Zwischenholding für Ausschüttungen an dieselbe einerseits die Körperschaftsteueranrechnung in Anspruch zu nehmen und andererseits für die bei der Zwischenholding als Betriebsausgaben abzugsfähigen Zinsen die beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Anteilseigners zu vermeiden[143]. Im Ergebnis war hierbei die gesetzlich gewollte Einmalbelastung ausgeschütteter Gewinne an nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner nicht gewährleistet[144]. Diese Einmalbelastung soll durch § 8a KStG dadurch sichergestellt werden, daß der Finanzierung durch nicht zur Körperschaftsteueranrechnung berechtigte Gesellschafter Schranken gesetzt werden: Gewährt ein nichtanrechnungsberechtigter[145], wesentlich beteiligter Gesellschafter seiner inländischen Kapitalgesellschaft Fremdmittel, so werden die dafür gezahlten Entgelte in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert, wenn und soweit das Verhältnis zwischen hingegebenen Fremdmitteln und anteiligem Eigenkapital dieses Gesellschafters bestimmte Grenzen (safe haven) überschreitet. § 8a KStG betrifft neben einem (kleinen) Kreis von steuerbefreiten inländischen Körperschaften insbesondere beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner.

Hierzu das folgende Beispiel:

Der in den Niederlanden ansässige Unionsbürger N ist Alleingesellschafter bei der unbeschränkt steuerpflichtigen X-GmbH. Diese X-GmbH macht seit Jahren Verluste, so daß das Eigenkapital zwischenzeitlich aufgezehrt ist. Um den Fortgang des weiteren Geschäftsbetriebs der X-GmbH zu sichern, gibt N der X-GmbH ein verzinsliches Darlehen in Höhe von DM 3 Mio., das jährlich mit DM 0,3 Mio. zu tilgen ist. Zugleich gibt N eine Patronatserklärung ab, wonach auf die Rückzahlung des Darlehens verzich-

141 Zur europarechtlichen Problematik unter dem Gesichtspunkt der umgekehrten Diskriminierung *Reimer*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, 39 ff. (94).

142 §§ 49 Abs. 1 Nr. 5a), 43a Abs. 1 Nr. 3, 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG n. F.; Ausnahme: Zinsen werden für dinglich gesicherte Darlehen gezahlt (§ 49 Abs. 1 Nr. 5c) aa) EStG n. F.) oder der Gläubiger der Zinsen ist erweitert beschränkt steuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 AStG).

143 *Schaumburg/Jesse* in: Lutter (Hrsg.), Holding-Handbuch, 3. Aufl., Köln 1999, Rz. K 63.

144 Vgl. BT-Drs. 12/5016, 83; 12/4487, 36.

145 Nach § 8a KStG n. F. wird darauf abgestellt, ob die Zinsen beim Darlehensgeber in eine inländische Veranlagung einbezogen werden oder nicht; inhaltlich erfolgt hierdurch aber keine Änderung.

tet wird, falls die X-GmbH von Drittgläubigern in Anspruch genommen werden sollte[146].

Da hier das Eigenkapital durch die Verluste aufgebraucht ist und zudem das Fremdkapital unter sonst gleichen Umständen auch von einem Dritten nicht hätte erlangt werden können, sind die Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln und somit im Ergebnis nicht als Betriebsausgaben abziehbar (§ 8a Abs. 1 KStG). Wäre ein vergleichbares Darlehen von einem unbeschränkt steuerpflichtigen, anrechnungsberechtigten Anteilseigner hingegeben worden, wären die Zinsen steuerlich berücksichtigungsfähige Betriebsausgaben.

§ 8a KStG verstößt gegen das in Art. 43, 48 EG verankerte europarechtliche Diskriminierungsverbot. Träger dieser *Niederlassungsfreiheit* sind aus deutscher Sicht insbesondere beschränkt steuerpflichtige natürliche oder juristische Personen, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind oder dort ihren Sitz haben. Erfaßt werden vom Diskriminierungsrahmen des § 8a KStG zwar ganz allgemein nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner, also nicht nur beschränkt steuerpflichtige Personen[147], sondern auch unbeschränkt steuerpflichtige Personen, soweit sie gem. § 5 KStG steuerbefreit sind[148].

Betroffen sind aber ganz überwiegend beschränkt steuerpflichtige Personen fremder Staatsangehörigkeit. Damit ist ein Fall versteckter Diskriminierung gegeben[149].

146 Sachverhalt nachgebildet nach dem Beschluß des FG Münster vom 24. 1. 2000, GmbHR 2000, 623.

147 Deren fehlende Anrechnungsberechtigung ergibt sich aus § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG a. F., § 51 KStG a. F.

148 Angesprochen sind hier gemeinnützige Körperschaften, Berufsverbände (z. B. Gewerkschaften) und Kirchen; deren fehlende Körperschaftsteueranrechnung ergibt sich aus §§ 51, 50 Abs. 1 KStG a. F.

149 Ein Verstoß gegen das europarechtliche Diskriminierungsverbot bejahen FG Münster v. 24. 1. 2000, GmbHR 2000, 623; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.189; *Meilicke*, Erste Probleme mit § 8a des Körperschaftsteuergesetzes, BB 1994, 117 ff. (119); *Knobbe-Keuk*, Wieder einmal ein Entwurf zu § 8a KStG – Wiederauflage einer Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung im Standortsicherungsgesetz, DB 1993, 60 ff. (62 ff.); *Lang*, Das Standortsicherungsgesetz auf dem Prüfstand, StbJb. 1993/94, 9 ff. (27 f.); *Bachmann*, Diskriminierungsverbote bei direkten Steuern im Regelungsbereich des EG-Vertrages, RIW 1994, 849 ff. (853); *Thömmes*, Das deutsche Unternehmenssteuerrecht auf dem europäischen Prüfstand, in: FS 50 Jahre Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung, Herne/Berlin 1999, 587 ff. (599 f.); verneinend *Prinz* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 8a KStG Anm. 10; *Frotscher* in: Frotscher/Maas, KStG, § 8a Anm. 15 f.; *ders.*, Gesellschafter-Fremdfinanzierung durch nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner, IStR 1994, 201 ff. (210) mit dem Hinweis, daß auch eine bedeutende Gruppe inländischer Anteilseigner betroffen sei; ferner *Herzig*, Gesellschafter-

Im Ergebnis ist damit die Fremdfinanzierung unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften durch Unionsbürger fremder Staatsangehörigkeit gegenüber der Fremdfinanzierung durch Inländer in vergleichbarer Lage steuerlich benachteiligt. Diese von § 8a KStG ausgehende Diskriminierung führt dazu, daß die Beschränkung gemeinschaftsrechtlich nicht zulässig ist.

Aber selbst wenn man § 8a KStG als eine nichtdiskriminierende Norm einstufte[150], wäre die von § 8a KStG ausgehende Beschränkung dennoch nicht zulässig. Dies deshalb nicht, weil die in § 8a KStG verankerten Restriktionen nicht erforderlich sind, um das gesetzliche Ziel – Sicherung der Einmalbesteuerung – im Sinne eines zwingenden Allgemeininteresses zu erreichen. Dies insbesondere deshalb nicht, weil die auf Absicherung der inländischen Einmalbesteuerung gerichtete Umgehungsklausel des § 8a KStG derart typisierend ist, daß von ihrer Reichweite Gestaltungen und Vorgänge unabhängig davon erfaßt werden, ob *tatsächlich* eine gegen die Einmalbesteuerung gerichtete Gestaltung vorliegt[151]. Zwecks Sicherstellung der Einmalbesteuerung ist § 8a KStG schließlich auch deshalb nicht unbedingt erforderlich, weil diese Vorschrift derart lückenhaft ist, daß mit der Fremdfinanzierung vergleichbare Vorgänge nicht erfaßt werden. So werden z. B. finanzierungsähnliche Vorgänge, wie etwa die Vermietung und Verpachtung von Anlagevermögen[152], ebenso

Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften, StuW 1993, 237 ff. (239); einen Überblick über die in den einzelnen Staaten hierzu vertretenen Rechtsansichten gibt *Piltz*, Internationale Aspekte der Unterkapitalisierung, CDFI, LXXX Ib (1996), 19 ff. (77 f.).

150 So *Prinz* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 8a KStG Anm. 10; *Frotscher* in: Frotscher/Maas, KStG, § 8a Anm. 15 f.; *ders.*, Gesellschafter-Fremdfinanzierung durch nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner, IStR 1994, 201 ff. (210) mit dem Hinweis, daß auch eine bedeutende Gruppe inländischer Anteilseigner betroffen sei; ferner *Herzig*, Gesellschafter-Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften, StuW 1993, 237 ff. (239).

151 Vgl. hierzu EuGH v. 17. 7. 1997, Loer-Bloem, Slg. 1997 I-4161; *Saß*, Zur Rechtsprechung des EuGH und einigen Folgerungen für das deutsche Steuerrecht, FR 1998, 5 ff. (6).

152 Hierzu *Schaumburg,* Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.185; *Hey*, Gesellschafterfremdfinanzierung, RIW 1993, 833 ff. (835); *Bader*, Gesellschafter-Fremdfinanzierung durch nichtanrechnungsberechtigte Gesellschafter (§ 8a KStG), NWB F. 4, 3975 ff. (3988); *Herzig*, Standortsicherungsgesetz: Gesetz für Regelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in § 8a KStG, DB 1994, 168 ff. (177); *Prinz*, Gestaltungsmöglichkeiten und -grenzen bei § 8a KStG, FR 1994, FR 1994, 622 ff. (627); *Köster*, Zweifelsfragen und Gestaltungsalternativen bei der Gesellschafterfremdfinanzierung, RIW 1994, 310 ff. (314); *Kußmaul/Dreger/Leiderer*, Steuerliche Überlegungen bei der (Fremd-)Kapitalzuführung durch ausländische Anteilseigner, Inf. 1996, 596 ff. (600).

wenig erfaßt wie die Fremdfinanzierung von inländischen Personengesellschaften[153] und Betriebsstätten[154].

Schließlich sind die insbesondere gegen Unionsbürger anderer Staatsangehörigkeit gerichteten Restriktionen des § 8a KStG auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz legitimiert. Selbst wenn der darlehensgebende Anteilseigner mit seinen Zinsen im Ansässigkeitsstaat nicht uneingeschränkt der Besteuerung[155] unterliegen sollte, ist eine insoweit durch § 8a KStG herbeigeführte kompensatorische Besteuerung nicht gerechtfertigt[156].

§ 8a KStG verstößt auch gegen den allgemeinen *Gleichheitssatz* des Art. 3 Abs. 1 GG[157]. Von nicht anrechnungsberechtigten Anteilseignern fremdfinanzierte Kapitalgesellschaften werden nämlich durch die steuerliche Nichtberücksichtigung der Finanzierungskosten schlechter gestellt als vergleichbare Kapitalgesellschaften, bei denen die entsprechende Fremdfinanzierung entweder von Nichtgesellschaftern, von anrechnungsberechtigten Gesellschaftern oder von nichtanrechnungsberechtigten Gesellschaftern, die nicht wesentlich beteiligt sind, erfolgt[158]. Die fehlende Nichtanrechnungsberechtigung wesentlich beteiligter Anteilseigner stellt jedenfalls kein die Ungleichbehandlung rechtfertigendes Sachkriterium dar. Es widerspricht nämlich der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als systemtragendes Gleichheitsgebot, die Steuerbelastung der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft von bestimmten von ihr nicht beeinflußbaren Qualifikationen ihrer Anteilseigner abhängig zu machen. Diese Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips führt nicht nur zu einer höheren steuerlichen Belastung der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft selbst, sondern betrifft mittelbar auch die übrigen Anteilseigner, die selbst kein Fremdkapital hingegeben haben oder aber anrechnungsberechtigt sind[159].

153 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998 Rz. 18.185.

154 Zum Problem des Dotationkapitals *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 18.36; *Runge*, Der neue Betriebsstättenerlaß, in: Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln 2001, 131 ff. (136 ff.).

155 Z. B. bei Finanzierungsgesellschaften in den Niederlanden und in Irland; hierzu *Langereis/von Herksen*, International Aspects of Dutch Financing Companie, Intertax 1997, 265 ff.; *Grotherr*, Steueranreize für das internationale Finanzdienstleistungszentrum in Dublin, IWB, F. 5, Irland, Gr. 2, 51 ff.

156 EuGH v. 14. 11. 1995, Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955; EuGH v. 26. 10. 1999, Eurowings, IStR 1999, 691; EuGH v. 6. 6. 2000, Verkooijen, DB 2000, 1373.

157 Zum Gleichheitssatz im Internationalen Steuerrecht, *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 4.5 ff.

158 Hierzu *Mayer/Lehleiter*, § 8a KStG – Irrungen ohne Ende? DStR 1995, 1296 ff.

159 Verfassungsrechtliche Bedenken (insbes. Art. 3 Abs. 1 GG) äußern zu § 8a KStG *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln, Rz. 18.187; *Loos*, Gesell-

e) Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Durch § 2 AStG, eine gegen Einkünfteverlagerungen gerichtete Norm[160], wird die unbeschränkte Steuerpflicht (§§ 49, 50 EStG) insbesondere dahingehend erweitert, daß nicht nur die in § 49 Abs. 1 EStG enumerativ aufgeführten Inlandseinkünfte, sondern in Abgrenzung zu § 34d EStG alle nicht ausländischen Einkünfte (sog. erweiterte Inlandseinkünfte) erfaßt und einer steuerlichen Vollprogression unterworfen werden und die für die abzugspflichtigen Einkünfte gem. § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG vorgesehene Abgeltungswirkung aufgehoben wird. Diese erweiterte beschränkte Steuerpflicht gilt für natürliche Personen, die in ein Niedrigsteuerland ausgewandert sind und in den letzten zehn Jahren davor insgesamt fünf Jahre lang als *deutsche Staatsangehörige* unbeschränkt steuerpflichtig waren. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht wird sodann für weitere zehn Jahre aufrecht erhalten. Es verbleibt allerdings bei der normalen beschränkten Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4 und 49 EStG) für diejenigen Veranlagungszeiträume, in denen die Inlandseinkünfte und erweiterten Inlandseinkünfte insgesamt nicht mehr als DM 32 000,00 betragen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 AStG).

Zu den Einkünften, die über den Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG hinaus erfaßt werden, gehören auch Zinseinkünfte, soweit der Schuldner unbeschränkt steuerpflichtig ist[161].

Im Hinblick darauf, daß derzeit das Belastungsgefälle bei den Einkommensteuern natürlicher Personen nicht so groß ist, daß der eine oder andere EU-Staat als Niedrigsteuerland gem. § 2 AStG eingestuft werden könnte[162], kommen im wesentlichen die klassischen Oasenländer[163] in Betracht.

Hierzu das folgende Beispiel:

Der deutsche Staatsangehörige D, der bislang stets in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, verlegt seinen Wohnsitz nach Liechtenstein, um von

schafter-Fremdfinanzierung durch nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner, BB 1989, 532 ff. (534); *Meilicke*, Erste Probleme mit § 8a des Körperschaftsteuergesetzes, BB 1994, 117 ff. (121); *Knobbe-Keuk*, Wieder einmal ein Entwurf zu § 8a KStG – Wiederauflage einer Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung im Standortsicherungsgesetz, DB 1993, 60 ff. (61 f.); *Dörner*, Die Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, Inf. 1993, 409 ff.; 439 ff. (441); *Lang*, Das Standortsicherungsgesetz auf dem Prüfstand, StbJb. 1993/94, 9 ff. (27 f.); für verfassungkonform hält § 8a KStG dagegen *Prinz* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 8a KStG Anm. 9.

160 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.315.

161 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.349.

162 Zu den Einstufungskriterien BMF-Schreiben v. 2. 12. 1994, BStBl. I 1995 Sondernummer 1, Tz. 2.2.2.

163 Vgl. die Aufzählung in Anlage 1 zu Tz. 8.3.2.2 im BMF-Schreiben v. 2. 12. 1994, BStBl. I 1995 Sondernummer 1.

dort aus seine berufliche Tätigkeit als Finanzberater weiterhin auszuüben. Er erzielt Zinsen aus inländischen Schuldscheindarlehen sowie aus Festgeldkonten bei inländischen Banken in Höhe von DM 300 000,00.

D unterliegt mit seinen Zinseinkünften der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht. Ein Unionsbürger anderer Staatsangehörigkeit oder ein EWR-Staatsangehöriger unterläge bei vergleichbarer Lage mit seinen inländischen Zinseinkünften nicht der beschränkten Steuerpflicht[164]. Damit ist ein Verstoß gegen die *EWR-Diskriminierungsverbote* – insbesondere: Niederlassungsfreiheit (Art. 31 EWRA), Dienstleistungsfreiheit (Art. 36 EWRA), Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 EWRA) – gegeben[165]. Die EWR-Diskriminierungsverbote entfalten nicht nur eine Schutzwirkung zugunsten von EWR-Staatsangehörigen in der EU, sondern auch zugunsten von Unionsbürgern in EWR-Staaten[166].

Im Ausgangspunkt ist zwar eine Inländerdiskriminierung weder nach dem EG-Vertrag noch nach dem EWR-Abkommen verboten mit der Folge, daß jeder Staat unter europarechtlichen Gesichtspunkten seine eigenen Staatsangehörigen benachteiligen darf, das gilt aber nur für reine Inlandssachverhalte. Für grenzüberschreitende Sachverhalte ist demgegenüber die Diskriminierung eigener Staatsangehöriger untersagt, wenn sich diese – wie hier – in einer mit Unionsbürgern anderer Staatsangehörigkeit oder EWR-Staatsangehörigen vergleichbaren Situation befinden.

Die hier von § 2 AStG ausgehende Benachteiligung deutscher Staatsangehöriger ist insbesondere nicht unter dem Gesichtspunkt des zwingenden Allgemeininteresses gerechtfertigt: § 2 AStG mag zwar allgemein einem schützenswerten Interesse der Bundesrepublik Deutschland entsprechen, weil diese Norm auf die Verhinderung von Steuerflucht gerichtet ist, dieses Ziel rechtfertigt es aber nicht, § 2 AStG nur auf deutsche Staatsangehörige anzuwenden und nicht auch auf ausländische Staatsangehörige, die sich objektiv in derselben steuerlichen Situation befinden[167]. Es besteht kein sachlogischer Grund, ausländische Staatsangehörige aus der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht auszunehmen[168].

164 Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 5c) aa) EStG.

165 Wegen der Parallelität dieser Diskriminierungsverbote darf hier eine Differenzierung versagt bleiben.

166 Das EWR-Abkommen gilt auch für Liechtenstein ab 1. 5. 1995; allgemein zu den EWR-Diskriminierungsverboten *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 4.28.

167 *Dautzenberg*, Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht des AStG und der EG-Vertrag, IStR 1997, 39 ff. (40).

168 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.323; *Dautzenberg*, Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht des AStG und der EG-Vertrag, IStR 1997, 39 ff. (40).

§ 2 AStG verstößt somit gegen die EWR-Diskriminierungsverbote[169].

§ 2 AStG verstößt auch gegen den allgemeinen *Gleichheitssatz* (Art. 3 Abs. 1 GG)[170]. Das Bundesverfassungsgericht[171] hat zwar § 2 AStG damit zu rechtfertigen versucht, daß die Nichtbesteuerung von Ausländern auf der sachgerechten und darum den Willkürvorwurf ausschließenden Erwägung beruhe, Ausländer nicht von der Rückwanderung in ihre Heimat abzuhalten. Dieser Rechtfertigungsgrund vermag aber nicht zu erklären, warum fremde Staatsangehörige aus der erweiterten beschränkten Steuerpflicht auch dann ausgenommen werden, wenn sie in Drittstaaten auswandern. Und weiter: Unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit[172] ist diese Differenzierung zwischen deutscher und ausländischer Staatsangehörigkeit nicht zu rechtfertigen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt nämlich als steuerrelevanter Vergleichsmaßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), Personen mit gleichhohen (disponiblen) Einkommen gleich zu besteuern. Im Hinblick darauf darf die Besteuerung inländischer Zinsen bei ausgewanderten Personen nicht an die Staatsangehörigkeit anknüpfen[173].

2. Dividendenbesteuerung

a) Pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot

§ 8b Abs. 5 KStG n. F. enthält ein beschränktes Betriebsausgabenabzugsverbot dahingehend, daß stets 5% der gem. § 8b Abs. 1 KStG n. F. steuerfrei gestellten Gewinnausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft als nicht abziehbare Betriebsausgaben fingiert werden[174]. Diese Regelung dient im wesentlichen der Vereinfachung, damit nicht jeweils geprüft werden muß, inwieweit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Betriebsausgaben und steuerfreien Gewinnanteilen an ausländischen Gesellschaften be-

169 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.323; *Dautzenberg*, Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht des AStG und der EG-Vertrag, IStR 1997, 39 ff.

170 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.323.

171 BVerfG v. 14. 5. 1986, BStBl. II 1986, 628.

172 Zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab für Art. 3 Abs. 1 GG *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. Köln 2000, 321 ff.

173 Kritisch hierzu auch *Wassermeyer*, 25 Jahre Außensteuergesetz, in: FS Flick, Köln 1997, 1057 ff. (1063).

174 In der ursprünglichen Fassung nach dem StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 (BStBl. I 1999, 304) betrug das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot noch 15 v. H.; wegen Verstoßes gegen die Mutter-/Tochterrichtlinie wurde der pauschale Satz durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I 1999, 2601) auf 5% reduziert. § 8b Abs. 5 KStG in der Fassung des StSenkG ist inhaltlich unverändert zu § 8b Abs. 7 KStG a. F.

steht. Im Hinblick darauf wird § 3c EStG durch § 8b Abs. 5 KStG n. F. verdrängt[175] mit der Folge, daß die vorstehende 5%-Regelung auch dann eingreift, wenn überhaupt keine Betriebsausgaben im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang angefallen sind[176]. Die in § 8b Abs. 5 KStG n. F. verankerte Regelung bewirkt im Ergebnis, daß 5% der an sich in vollem Umfange steuerfrei gestellten Dividenden steuerpflichtig sind.

Hierzu das folgende Beispiel:

Die deutsche D-AG hält 100% der Anteile an der in Luxemburg ansässigen L-S.A. Die D-AG erhält von der L-S.A. eine Dividende i. H. v. DM 10 Mio. Betriebsausgaben, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der vorbezeichneten Ausschüttung stehen, sind nicht angefallen.

In den Fällen, in denen bei der inländischen Muttergesellschaft als Empfängerin der an sich steuerfreien Dividenden keine oder nur Betriebsausgaben angefallen sind, die weniger als 5% der steuerfreien Dividenden (Einnahmen) betragen, erfolgt eine im Vergleich zu entsprechenden Inlandsfällen verschärfende Besteuerung. Dies deshalb, weil auf entsprechende Inlandsfälle die vorbezeichnete 5%-Regelung nicht zur Anwendung kommt. Konkret: Die Dividende i. H. v. DM 10 Mio., die im Ausgangsfall die inländische D-AG bezieht, ist i. H. v. DM 0,5 Mio. der Körperschaftsteuer unterworfen. Erhält eine inländische Kapitalgesellschaft eine gem. § 8b Abs. 1 KStG n. F. steuerbefreite inländische Dividende, greift § 8b Abs. 5 KStG n. F. demgegenüber nicht ein. Insoweit ist eine steuerliche Benachteiligung offenkundig. Eine steuerliche Benachteiligung ergibt sich derzeit auch im Vergleich zu bislang steuerpflichtigen Inlandsdividenden. Dies deshalb, weil diese im Falle der Weiterausschüttung im System des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens uneingeschränkt von Körperschaftsteuer entlastet werden, ohne daß hier ein Betriebsausgabenabzugsverbot eingreift.

Diese verschärfende Besteuerung von Auslandsdividenden führt zu einer Behinderung von Auslandsinvestitionen und damit zu einem Verstoß gegen die *Niederlassungsfreiheit* (Art. 43 EG)[177]. Diese von § 8b Abs. 5 KStG n. F. aus-

175 *Haep* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG Anm. R. 17; *Schaumburg*, Brennpunkte aus dem StEntlG 1999/2000/2002, JbFSt 1999/2000, 129 ff. (140, 144); *Krabbe*, IStR 2000, 55.

176 *Thömmes/Scheipers*, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 609 ff. (611 ff.); *Haep* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG Anm. R 30; DStR 1999, 609 ff. (612); *Schaumburg*, Brennpunkte aus dem StEntlG 1999/2000/ 2002, 129 ff. (144); a. A. *Seip/Krause*, Unerwartete Verbesserung bei refinanziertem Erwerb von Auslandsgesellschaften durch § 8b Abs. 7 KStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002, BB 1999, 713 ff. (717).

177 Europarechtliche Bedenken äußern auch *Spengel/Jaeger/Müller*, Europarechtliche Beurteilung des Gesetzentwurfs zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, IStR 2000, 257 ff. (260).

gehende Behinderung ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt des zwingenden Allgemeininteresses gerechtfertigt: Das mit § 8b Abs. 5 KStG n. F. verfolgte Ziel der Vereinfachung mag zwar unter europarechtlichen Gesichtspunkten dem Grunde nach gerechtfertigt sein, unter dem Gesichtspunkt der Diskriminierung geht es aber allein darum, warum diese auf Vereinfachung abzielende Vorschrift nur auf Kapitalgesellschaften mit Auslandsdividenden und nicht auch auf Kapitalgesellschaften mit Inlandsdividenden anwendbar ist, die sich objektiv in derselben steuerlichen Situation befinden. Sachlogisch besteht jedenfalls kein Grund, § 8b Abs. 5 KStG n. F. nur auf freigestellte ausländische Dividenden und nicht auch auf steuerfreie Inlandsdividenden anzuwenden, für die § 3c Abs. 1 EStG n. F. gilt[178].

Diese von § 8b Abs. 5 KStG n. F. ausgehende Diskriminierung ist letztlich auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz gerechtfertigt. Selbst wenn man ein Betriebsausgabenabzugsverbot als Kehrseite der Steuerfreiheit der Dividenden ansieht[179], so rechtfertigt diese doch nicht, gerade nur bei steuerfreien Auslandsdividenden eine tatsächlich nicht entstandene Betriebsausgabe i. H. v. 5% als nicht abziehbar zu fingieren.

§ 8b Abs. 5 KStG n. F. verstößt auch gegen den allgemeinen *Gleichheitssatz* (Art. 3 Abs. 1 GG).

Das Bundesverfassungsgericht läßt zwar grundsätzlich eine vergröbernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung und Pauschalierung zu[180]. Die Typisierung und Pauschalierung muß aber zur Vereinfachung überhaupt geeignet sein und darf nicht unverhältnismäßig sein. Deshalb müssen Typisierungen und Pauschalierungen so bemessen sein, daß eine ganz überwiegende Zahl von Fällen hierdurch zutreffend erfaßt wird[181]. Die erfaßten Fälle dürfen sich vom Typus nicht weit entfernen. Andernfalls werden die Besteuerungsdivergenzen zu groß, so daß die verfassungsrechtlich vorgegebene Orientierung der Besteuerung an der individuellen Leistungsfähigkeit verloren geht[182].

Die vorstehenden Voraussetzungen werden durch § 8b Abs. 5 KStG n. F. nicht erfüllt. Insbesondere ist nicht erkennbar, daß durch den pauschalen Ansatz von

178 Zur Kritik an § 3a Abs. 1 EStG n. F. *Rödder* in: Schaumburg/Rödder (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000, 247.

179 Die Einzelheiten sind sehr umstritten, vgl. hierzu zuletzt *Rose*, § 8b Abs. 7 KStG: Neue Fassung, alte Probleme, DB 1999, 1038 ff. (1039).

180 BVerfG v. 25. 9. 1992, BVerfGE 87, 153 ff. (169 ff.) (Existenzminimum); v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1 ff. (6 f.) (Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag); *P. Kirchhof*, Grundlinien des Steuerverfassungsrechts in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, StbJb. 1994/95, 5 ff. (20 f.); *ders.*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 ff. (9 ff.).

181 Vgl. BVerfG v. 25. 9. 1992, BVerfGE 87, 153 ff. (172).

182 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. Köln 2000, 356.

5% nicht abziehbarer Betriebsausgaben ein typischer Lebensvorgang abgebildet wird, der es rechtfertigen könnte, individuelle Besonderheiten unberücksichtigt zu lassen: Es gibt Gesellschaften, die ihren ausländischen Beteiligungsbesitz nur unter Einsatz von Eigenmitteln erworben haben. Es gibt ferner Gesellschaften, die nur ganz geringe Kosten der Beteiligungsverwaltung haben, etwa deshalb, weil im Ausland zwischengeschaltete Holdinggesellschaften die entsprechenden Funktionen übernehmen. Es gibt wiederum andere Gesellschaften, die im Inland solche Holdingfunktionen übernehmen und deshalb mit höheren Kosten der Beteiligungsverwaltung belastet sind. Im Hinblick darauf ist der pauschale Ansatz nicht abziehbarer Betriebsausgaben in dem hier interessierenden Zusammenhang einer Typisierung oder einer Pauschalierung nicht zugänglich[183].

Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ergibt sich aber auch unter einem anderen Gesichtspunkt. Der pauschale Ansatz nicht abziehbarer Betriebsausgaben i. H. v. 5% der Dividenden führt dazu, daß etwa im Ausgangsfall die D-AG steuerlich höher belastet wird als jene Gesellschaften, bei denen nach bislang geltendem Recht mangels Eingreifen von Doppelbesteuerungsabkommen die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die indirekte Steueranrechnung gem. § 26 Abs. 2 KStG a. F. herbeigeführt wird[184]. Hierfür besteht kein rechtfertigender Grund. Das Höchstmaß der an der Leistungsfähigkeit orientierten Besteuerung wird nämlich systematisch durch die Besteuerung des Welteinkommens unter Einbeziehung der Steueranrechnung gesetzt[185]. Von dieser gesetzgeberischen Grundentscheidung darf zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nicht abgewichen werden mit der Folge, daß die Steuerfreistellung unter Berücksichtigung des pauschalen Ansatzes nicht abziehbarer Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG n. F. im Ergebnis zu keiner höheren Besteuerung führen darf als bei Anwendung der indirekten Steueranrechnung[186].

183 *Thömmes/Scheipers*, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 609 ff. (613); *Rose*, § 8b Abs. 7 KStG: Neue Fassung, alte Probleme, DB 1999, 1038 ff. (1039); *Kroppen/Schreiber*, International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, IWB F. 3 Gr. 3, 1227 ff. (1241); *Schaumburg*, Brennpunkte aus dem StEntlG 1999/2000/2002, JbFSt 1999/2000, 129 ff. (136 ff.) jeweils zur ursprünglichen 15%-Klausel; *Scheipers*, Betriebsausgabenabzug bei Schachteldividenden, DStR 2000, 89 ff. (93) zur neuen 5%-Klausel; den zulässigen Typisierungsrahmen betrachten demgegenüber noch als eingehalten *Haep* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG Anm. R 33; *Grotherr*, International relevante Änderungen durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, IWB F. 3 Gr. 3, 1291 ff. (1315 f.).

184 § 26 Abs. 2 KStG ist durch das StSenkG aus dem KStG genommen worden.

185 Hierzu *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (150 f.).

186 Eine Option zur indirekten Steueranrechnung befürwortet in diesem Zusammenhang daher *Wassermeyer*, Zuordnung von Aufwand gegenüber steuerfreien oder

§ 8b Abs. 5 KStG n. F. verstößt auch gegen *Abkommensrecht,* soweit dieses neben § 8b Abs. 1 KStG n. F. die Steuerbefreiung der Dividenden anordnet. Abkommensrechtlich bezieht sich die Steuerfreiheit der Dividenden zwar lediglich auf die Einnahmen[187], so daß die Regelung der Betriebsausgabenseite dem nationalen Gesetzgeber grundsätzlich überlassen bleibt. Aber: § 8b Abs. 5 KStG n. F. beschränkt sich nicht darauf zu regeln, in welcher Höhe ein Betriebsausgabenabzug zulässig ist, er fingiert vielmehr nicht abzugsfähige Betriebsausgaben auch in den Fällen, in denen tatsächlich keine Betriebsausgaben angefallen sind. Dieser gesetzestechnische Kunstgriff führt im Ergebnis dazu, daß nicht – wie abkommensrechtlich vorgeschrieben – 100%, sondern nur 95% der Dividenden steuerfrei gestellt werden. § 8b Abs. 5 KStG n. F. verstößt somit gegen das Freistellungsgebot der Doppelbesteuerungsabkommen und weicht insoweit von den maßgeblichen Zustimmungsgesetzen[188] ab. Aus der sich aus Art. 25 GG ergebenden Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes[189] leitet sich indessen ab, daß eine spätere allgemeine steuergesetzliche Norm der früheren spezielleren völkerrechtlichen Vertragsnorm nicht vorgeht. Diese völkerrechtsfreundliche Auslegungsregel, die (deklaratorisch) auch in § 2 AO verankert ist, gilt freilich dann nicht, wenn im Zuge der späteren steuergesetzlichen Norm ein gesetzgeberische Wille zur Abkommensverdrängung feststellbar ist[190]. Dieser gesetzgeberische Wille zur Abkommensverdrängung wird hier nicht erkennbar. Weder im Gesetzestext selbst[191] noch aus den Gesetzesmaterialien ergeben sich irgendwelche Hinweise darauf, daß der Gesetzgeber sich mit § 8b Abs. 5 KStG n. F. bewußt über die Doppelbesteuerungsabkommen hinwegsetzen wollte[192]. § 8b Abs. 5 KStG n. F. vermag sich daher gegenüber den abkommensrechtlich verankerten internationalen Schachtelprivilegien in den Fällen nicht durchzusetzen, in denen tatsächlich

ermäßigt zu besteuernden Dividenden, in: Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln 1999, 37 ff. (51 f.).

187 BFH v. 29. 5. 1996, BStBl. II 1997, 57; *Wassermeyer* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 10 Rz. 93; *ders.*, Zuordnung von Aufwand gegenüber steuerfreien oder ermäßigt zu besteuernden Dividenden, in: Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln 1999, 37 ff. (46 ff.), *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 16.330.

188 Die Zustimmungsgesetze wirken gem. Art. 59 Abs. 2 GG als Bundesgesetze; BVerfG v. 26. 3. 1997, BVerfGE 6, 309 ff. (363); BFH v. 1. 2. 1989, BStBl. II 1990, 4; BFH v. 13. 7. 1994, BStBl. II 1995, 129; BFH v. 17. 5. 1995, BStBl. II 1995, 781.

189 BVerfG v. 26. 3. 1957, BVerfGE 6, 309 ff. (362).

190 BFH v. 13. 7. 1994, BStBl. II 1995, 129; BFH v. 17. 5. 1995, BStBl. II 1995, 781; *Tipke/Kruse*, AO, § 2 Rz. 1.

191 Ein entsprechendes Zitiergebot verlangen *Tipke/Kruse*, AO, § 2 Rz. 1; *Leisner*, Abkommensbruch durch Außensteuerrecht, RIW 1993, 1013 ff. (1019).

192 Vgl. zum treaty overriding *Schaumburg,* Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 3.26 f.

entweder überhaupt keine Betriebsausgaben angefallen sind oder diese weniger als 5% der Dividenden[193] betragen[194].

b) Hinzurechnungsbesteuerung

Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7–14 AStG) ist es nach der bisherigen Konzeption, die Aufschub- bzw. Abschirmwirkung bestimmter ausländischer Kapitalgesellschaften gegenüber der deutschen Besteuerung für niedrig besteuerte Einkünfte aus passivem Erwerb (§ 8 Abs. 1 AStG) zu beseitigen. Mit anderen Worten: Bestimmte sich in der ausländischen Gesellschaft angesammelte Einkünfte sollen zeitlich vor den tatsächlichen Ausschüttungen der inländischen Besteuerung zugeführt werden. Dieses Ziel wird technisch durch eine Ausschüttungsfiktion derart erreicht, daß die Besteuerung im Grundsatz so vorgenommen wird, als ob die ausländische Kapitalgesellschaft (Zwischengesellschaft) ihren ausschüttungsfähigen Gewinn der vorgenannten Art im frühestmöglichen Zeitpunkt ausgeschüttet hätte[195]. Beim inländischen Anteilseigner werden damit im Ergebnis fiktive Dividendenerträge, also Soll-Einkommen, der Besteuerung unterworfen.

Diese auf die Durchbrechung der Ist-Einkommensbesteuerung gerichtete Hinzurechnungsbesteuerung findet ihre Rechtfertigung in der Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts[196] und dient damit der Vermeidung von Einkünfteverlagerungen[197]. Betroffen hierdurch sind insbesondere ausländische Holding- sowie bestimmte Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften.

Hierzu das folgende Beispiel:

Die deutsche D-KG hält alle Anteile an der in den Niederlanden ansässigen NL-B.V. Dieser Gesellschaft sind wiederum in EU-Staaten ansässige in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften geführte Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften nachgeschaltet, die zwar einen eigenen eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Beteiligung am allgemeinem wirtschaftlichen Verkehr unterhalten, bei Abschluß und der Ausführung ihrer Geschäfte allerdings auf die Mitwirkung der inländischen D-KG angewiesen sind.

Die von den ausländischen Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften erzielten und dort thesaurierten Gewinne unterliegen bei den Gesellschaftern der

193 Im Sinne von Bruttobeträgen.

194 *Kröner/Köhler*, Änderungen in § 8b KStG: Standortsicherung im Rückwärtsgang, IStR 1999, 268 ff. (270); *Kroppen/Schreiber*, International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, IWB F. 3, Gr. 3, 1227 ff. (1241); *Schaumburg*, Brennpunkte aus dem StEntlG 1999/2000/2002, JbFSt 1999/2000, 129 ff. (135 f.); a. A. *Haep* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG Anm. R 33.

195 Zur neuen Konzeption nach dem StSenkG *Schaumburg* in: Schaumburg/Rödder (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000, 792 ff.

196 Vgl. BFH v. 21. 1. 1998, BStBl. II 1998, 468; v. 2. 7. 1997, DStR 1997, 1599.

197 *Schaumburg,* Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 2.13, 10.7.

D-KG der Hinzurechnungsbesteuerung, falls die ausländischen Gesellschaften niedrig besteuert sind (§ 14 Abs. 1, § 7 Abs. 1 AStG). Werden die Gewinne an die vorgeschaltete NL-B.V. ausgekehrt, für die nach niederländischem Körperschaftsteuerrecht eine Steuerfreistellung beansprucht werden kann, folgt die Hinzurechnungsbesteuerung unmittelbar aus § 7 Abs. 1 AStG. Abgesehen von der Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG) wird die Hinzurechnungsbesteuerung in beiden Fallvarianten deshalb herbeigeführt, weil die Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften und die niederländische Holdinggesellschaft Einkünfte aus passivem Erwerb erzielen. Die Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften erzielen Einkünfte aus passivem Erwerb, weil seitens der inländischen Muttergesellschaft (D-KG) eine schädliche Mitwirkung i. S. v. § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG[198] vorliegt, und die in den Niederlanden ansässige Holdinggesellschaft erzielt Einkünfte aus passivem Erwerb, weil die in § 8 Abs. 2 AStG verankerten Holdingprivilegien (Landes- und Funktionsholding) nicht zur Anwendung kommen.

In beiden Fallvarianten – Thesaurierung und Ausschüttung – ist die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7–14 AStG) mit der europarechtlich garantierten *Niederlassungsfreiheit* (Art. 43, 48 EG) unvereinbar[199]. Die Hinzurechnungsbesteuerung behindert die Erwerbstätigkeit durch Tochtergesellschaften im EU-Ausland dadurch, daß die dort erzielten Gewinne ohne Rücksicht darauf, ob diese in das Inland transferiert werden, einer Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag in Höhe von 38 v. H. unterworfen werden. Wären die Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften im Inland ansässig, erfolgte eine Besteuerung nur bei tatsächlicher Ausschüttung. Hierdurch sind die inländische Muttergesellschaft bzw. die Gesellschafter in ihrer Niederlassungsfreiheit beeinträchtigt. Dies deshalb, weil von der Schutzwirkung der Niederlassungsfreiheit auch die Erwerbstätigkeit von nachgeschalteten Gesellschaften in einer mehrstufigen Beteiligungskette erfaßt wird. Durch die Niederlassungsfreiheit wird also nicht nur die unmittelbar eigene Erwerbstätigkeit, sondern auch diejenige

198 Einzelheiten zum Mitwirkungstatbestand *Flick/Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8 AStG Anm. 58 ff.

199 *Hahn*, Die Vereinbarkeit der Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378, Bonn 1999, 141 ff.; *ders.*, Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG, StR 1999, 609 ff. (611); zum neuen Recht (StSenkG): *Schaumburg* in: Schaumburg/Rödder (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000, 795 f.; *Wassermeyer*, Die im Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2000, 193 ff. (194); *ders*., Der Scherbenhaufen „Hinzurechnungsbesteuerung", EuZW 2000, 513; *Roser*, Erforderliche Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2000, 78 ff. (80); *Spengel/Jaeger/Müller*, Europarechtliche Beurteilung des Gesetzentwurfs zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, IStR 2000, 257 ff. (260).

geschützt, die über zwischengeschaltete Holdinggesellschaften durch Tochtergesellschaften ausgeübt wird[200].

Die ausländischen Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften üben eine derartige Erwerbstätigkeit aus. Ihre Tätigkeit mag zwar im Hinblick auf die schädliche Mitwirkung nicht als aktive Tätigkeit i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG eingestuft werden, diese Qualifikation spielt europarechtlich aber keine Rolle. Dies deshalb nicht, weil von der Reichweite der Niederlassungsfreiheit nur rein vermögensverwaltende Tätigkeiten ausgenommen werden[201]. Im Hinblick darauf werden also auch Holdinggesellschaften durch die Niederlassungsfreiheit geschützt, wenn deren Tätigkeit darauf abzielt, die durch die Beteiligung vermittelten Rechtspositionen in den Tochtergesellschaften zu eigenen unternehmerischen Zwecken einzusetzen[202].

Der Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit entbehrt in dem hier interessierenden Zusammenhang auch der Rechtfertigung. Gegen Steuerumgehung und Steuervermeidung gerichtete Regeln vermögen zwar durchaus Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit unter dem Gesichtspunkt des dringenden Allgemeininteresses zu rechtfertigen, derartige Regeln stehen aber stets unter dem Vorbehalt des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit[203] mit der Folge, daß nur am Einzelfall orientierte, nicht aber typisierende Mißbrauchsvorschriften gemeinschaftskonform sind[204]. Daß schließlich die Einkünfte in dem anderen Staat einer niedrigeren Besteuerung unterliegen, rechtfertigt ebenfalls keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit[205], was im übrigen

200 EuGH v. 27. 6. 1996, Asscher, Slg. 1996, I-3089, EuGH v. 28. 1. 1996, avoir fiscal, Slg. 1996, 273; EuGH v. 16. 7. 1998, ICI, Slg. 1998, I-4695; *Hahn*, Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG, IStR 1999, 609 ff. (611).

201 In diesem Sinne *Beutler/Biber/Pipkorn/Streil*, Die europäische Gemeinschaft – Rechtsordnung und Politik, 4. Aufl., 318; *Grabitz* in: Grabitz/Hilf, EU, Art. 2 EGV, Rz. 4; *Troberg* in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, EGV, Art. 52 Rz. 25; *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378, Bonn 1999, 141.

202 *Troberg* in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, EGV, Art. 52 Rz. 9 f.; *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378, Bonn 1999, 146; die verschärfende Holdingklausel gem. § 10 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 AStG in der Fassung des StSenkG ist daher europarechtlich nicht haltbar.

203 EuGH v. 15. 5. 1997, Futura/Singer, Slg. 1997, I-2471.

204 EuGH v. 17. 7. 1997, Loer-Bloem, Slg. 1997, I-4161; *Saß*, Zur Rechtsprechung des EuGH und einigen Folgerungen für das deutsche Steuerrecht, FR 1998, 1 ff. (6); im Sinne einer gemeinschaftskonformen Auslegung zum gleichen Ergebnis kommend *Hahn*, Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG, IStR 1999, 609 ff. (613).

205 EuGH v. 16. 7. 1998, ICI, Slg. 1998, I-4659.

die Schlußfolgerung zuläßt, daß die Ausnutzung des Steuergefälles zwischen den Mitgliedstaaten für sich noch keine europarechtlich relevante Umgehung darstellt[206].

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist in dem hier interessierenden Zusammenhang auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz gerechtfertigt. Das gilt auch im Hinblick auf § 11 AStG n. F., wonach – vereinfacht formuliert – die Besteuerung tatsächlicher Ausschüttungen durch die Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag teilweise kompensiert wird. Hierdurch mag zwar im Ergebnis eine steuerliche Doppelbelastung vermieden werden können, dieser mittelbare Zwang zur Ausschüttung stellt aber schon eine Behinderung der Niederlassungsfreiheit dar[207]. Damit erweist sich, daß die in § 8 Abs. 1 AStG getroffene Qualifikation der Einkünfte aus passivem Erwerb nicht gemeinschaftskonform ist, da zu den Einkünften aus passivem Erwerb auch solche gezählt werden, die über die Einkünfte aus bloßer Vermögensverwaltung hinausgehen[208]. Damit ist der Kernbereich der Hinzurechnungsbesteuerung derart weitreichenden europarechtlichen Schranken ausgesetzt, daß deren Aufrechterhaltung insgesamt in Frage steht[209].

Die Hinzurechnungsbesteuerung führt im Ergebnis zu einer Durchbrechung der Ist-Einkommensbesteuerung und somit des Leistungsfähigkeitsprinzips. Diese Durchbrechung vermag sich allerdings gegenüber dem *Gleichheitssatz* (Art. 3 Abs. 1 GG) zu legitimieren. Die §§ 7–14 AStG sind als Normen zur Vermeidung von Einkünfteverlagerungen darauf gerichtet, den wirtschaftlichen Effekt herbeizuführen, der ohne Gewinnthesaurierung in Zwischengesellschaften entstanden wäre[210]. Damit wird im Ergebnis beim inländischen Gesellschafter das Soll-Einkommen, also das Einkommen der Besteuerung zugeführt, das bei frühest- und größtmöglicher Ausschüttung seitens der ausländischen Kapitalgesellschaft erzielt worden wäre. Die Hinzurechnungsbesteuerung dient damit im Ergebnis der gleichmäßigen Erfassung gleicher wirt-

206 *Hahn*, Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG, IStR 1999, 608 ff. (614).

207 *Hahn*, Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG, IStR 1999, 609 ff. (614).

208 *Saß,* Zur Rechtsprechung des EuGH und einige Folgerungen für das deutsche Steuerrecht, FR 1998, 1 ff. (9); *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 387, Bonn 1999, 150 ff.; *ders.*, Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG, IStR 1999, 609 ff.

209 *Schaumburg* in: Schaumburg/Rödder (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000, 795 f.

210 Diese Wertung wird insbesondere durch § 13 AStG deutlich; hierzu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 10.154.

schaftlicher Leistungsfähigkeit[211] und damit dem Gleichheitssatz. Die Besteuerung des Soll-Einkommens im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ist daher in der konzeptionellen Grundausrichtung gerechtfertigt und mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar[212].

c) Indirekte Steueranrechnung

Die bislang geltende indirekte Steueranrechnung[213] zielt darauf ab, eine internationale steuerliche Mehrfachbelastung zu vermeiden, die dadurch entstehen kann, daß Erträge, die bei den ausländischen Enkel- und/oder Tochtergesellschaften besteuert worden sind, bei der inländischen Muttergesellschaft noch einmal als Dividende der Besteuerung zu unterwerfen sind. Die Reichweite der indirekten Steueranrechnung, die in § 26 Abs. 2, 2a und 5 KStG a. F. geregelt ist, geht über einen *dreistufigen Konzernaufbau* nicht hinaus, weil allenfalls die von der ausländischen Enkelgesellschaft gezahlte Steuer bei der inländischen Muttergesellschaft zur Anrechnung kommen kann.

Die indirekte Steueranrechnung gem. § 26 Abs. 2 und 2a KStG a. F. können grundsätzlich nur unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Muttergesellschaften) in Anspruch nehmen, die nachweislich ununterbrochen seit mindestens 12 Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums zu 1/10 oder mehr am Nennkapital der ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt sind (§ 26 Abs. 2 Satz 1, Abs. 2a Satz 1 KStG a. F.). Zu den begünstigten Muttergesellschaften gehören damit alle unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Rechtssubjekte, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie nach in- oder ausländischem Recht errichtet worden sind[214].

Für Dividenden ausländischer EU-Tochtergesellschaften, die im Unterschied zu Tochtergesellschaften in Drittstaaten keine Einkünfte aus aktiver Tätigkeit erzielen müssen, kann somit die indirekte Steueranrechnung gem. § 26 Abs. 2a KStG a. F. nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Beteiligung seit mindestens 12 Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder

211 Zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln 1993, 1309, 1330.

212 Hierzu *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 140 f.; dort aber auch zu Verstößen gegen Art. 3 Abs. 1 GG in einem anderen Zusammenhang.

213 Die indirekte Steueranrechnung ist durch § 8b Abs. 1 KStG in der Fassung des StSenkG obsolet geworden und nunmehr nicht mehr anwendbar; vgl. hierzu *Schaumburg* in: Schaumburg/Rödder (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2001, München 2000, 575 f.

214 *Täske* in: Blümich, KStG, § 26 Rz. 101.

des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums in der geforderten Höhe von 1/10 bestanden hat.

Hierzu das folgende Beispiel:

Die deutsche Muttergesellschaft M erwirbt Mitte des Jahres alle Anteile an der nicht aktiv tätigen spanischen Tochtergesellschaft T. Noch im selben Jahr schüttet T an M aus.

Da die in § 26 Abs. 2a KStG a. F. verankerte Mindestbesitzzeit von zwölf Monaten nicht erreicht wird, bleibt eine indirekte Steueranrechnung nach dem Wortlaut des § 26 Abs. 2a KStG versagt. Indessen verstößt § 26 Abs. 2a KStG a. F. gegen die Mutter/Tochter-Richtlinie[215], die eine derartige Mindestbesitzzeit nicht vorschreibt[216]. Art. 3 Abs. 2 2. Spiegelstrich der Mutter/Tochter-Richtlinie stellt zwar auf eine einjährige Mindestbesitzdauer ab, diese ist aber nicht vergangenheits-, sondern zukunftsbezogen[217]. Durch § 26 Abs. 2a KStG a. F. ist somit die Mutter/Tochter-Richtlinie nicht zutreffend umgesetzt worden. Im Hinblick darauf, daß der deutsche Gesetzgeber die Mutter/Tochter-Richtlinie im Zusammenhang mit der indirekten Steueranrechnung umgesetzt hat und insoweit die Richtlinienregelungen hinreichend genau und von keinen weiteren Bedingungen abhängig sind, kann die indirekte Steueranrechnung auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die zwölfmonatige Besitzzeit zum Zeitpunkt der Dividendenausschüttung noch nicht verstrichen ist aber zu einem späteren Zeitpunkt noch erfüllt wird[218].

Beschränkt steuerpflichtige (ausländische) Muttergesellschaften können, soweit es sich bei ihnen um Körperschaften handelt, die indirekte Steueranrechnung gem. § 26 Abs. 2 KStG a. F. ausnahmsweise in Anspruch nehmen, wenn die Gewinnanteile ihrer ausländischen Tochtergesellschaften ihren inländischen gewerblichen Betriebsstätten zuzurechnen sind und hierfür keine abkommensrechtliche Steuerbefreiung eingreift (§ 26 Abs. 7 KStG a. F.)[219]. Im Ergebnis wird damit auch inländischen Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften die indirekte Steueranrechnung vermittelt. Inländische Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Personenvereinigungen und

215 Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990, ABl. EG Nr. L 225, S. 6.

216 EuGH v. 17. 10. 1996, Denkavit, Slg. 1996, I-5063 m. Anm. *Saß*; hierzu *Jann/Toifl*, EuGH-E zur Behaltefrist nach der Mutter/Tochter-Richtlinie, SWI 1996, 483 ff.; *Eilers/Schiessl*, Zur Quellensteuervergünstigung nach der Mutter/Tochter-Richtlinie, DStR 1997, 721 ff.; *Evertz*, Denkavit und die Folgen – Die Auslegung des europäischen Steuerrechts durch den EuGH, IStR 1997, 289 ff.

217 Zu Einzelheiten *Thömmes*, Europarechtliche Probleme aus der Praxis des internationalen Steuerrechts, in: Lehner/Thömmes u. a., Europarecht und internationales Steuerrecht, München 1994, 29 ff. (32 ff.)

218 Hierzu *Wilke* in: Mössner/Seeger, KStG, § 26 Rz. 154; *Knobbe-Keuk*, Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, EuZW 1992, 336 ff. (339).

219 Verweis auf § 8b Abs. 4 Sätze 1, 3 KStG in § 26 Abs. 7 KStG.

Vermögensmassen werden dagegen von der Reichweite des § 26 Abs. 7 KStG a. F. nicht erfaßt.

Der Ausschluß der indirekten Steueranrechnung für beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Personenvereinigungen und Vermögensmassen verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, das die Vermeidung der Doppelbesteuerung (Mehrfachbelastung) jedenfalls in den Fällen gebietet, in denen die mit ausländischen Steuern belastete Einkünfte uneingeschränkt der deutschen Besteuerung unterliegen und eine Doppelbesteuerung (Mehrfachbelastung) anderweitig nicht vermieden werden kann. Es ist nicht erkennbar, aus welchen Gründen etwa ausländische Dividenden, die eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Rahmen ihrer inländischen Betriebsstätte erzielt, zu einer Anrechnung der Körperschaftsteuer der ausländischen Tochtergesellschaft berechtigen, dagegen die Steueranrechnung für die einer inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Stiftung zufließenden Dividenden ausgeschlossen ist[220]. Um den Art. 3 Abs. 1 GG und der durch Art. 52 und 58 EG verbürgten Niederlassungsfreiheit sowie dem Diskriminierungsverbot der Doppelbesteuerungsabkommen[221] gerecht zu werden, ist es geboten, die indirekte Steueranrechnung (§ 26 Abs. 2 KStG a. F.) aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO) auch ausländischen Personenvereinigungen und Vermögensmassen zu gewähren[222].

d) Körperschaftsteueranrechnung

Das im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz bislang verankerte Anrechnungsverfahren ist im wesentlichen binnenorientiert mit der Folge, daß eine Körperschaftsteueranrechnung über die Grenze nicht gewährt wird: Steuerinländer können für aus dem Ausland bezogene Dividenden keine ausländische Körperschaftsteuer und Steuerausländer können für aus Deutschland bezogene Dividenden grundsätzlich keine inländische Körperschaftsteuer anrechnen[223].

220 Nach *Täske* in: Blümich, KStG, § 26 Rz. 155b soll dagegen die Differenzierung unter Hinweis auf das internationale Schachtelprivileg der DBA, das nur für Kapitalgesellschaften gelte, gerechtfertigt sein; vgl. aber BMF-Schreiben v. 30. 12. 1983, DStZ/E 1984, 19 und BMF-Schreiben v. 12. 5. 1989, RIW 1989, 501, wonach das internationale Schachtelprivileg auch auf Personenvereinigungen und Vermögensmassen ausgedehnt wird; hierzu *Vogel*, DBA, Art. 23, Rz. 106.

221 Art. 24 Abs. 4 OECD-MA.

222 Diese Ausdehnung entspricht der Regelung des BMF-Schreibens v. 30. 12. 1983, DStZ/E 1984, 19, wonach das internationale Schachtelprivileg der DBA auf Personenvereinigungen und Vermögensmassen ausgedehnt wird; Ausnahme: Stiftungen, deren Zuwendungen bei den Destinatären nicht der Besteuerung unterliegen; vgl. BMF-Schreiben v. 12. 5. 1989, RIW 1989, 501.

223 Im Zuge der Unternehmenssteuerreform ist das Anrechnungsverfahren insbesondere wegen der nachstehend dargestellten europarechtlichen Probleme durch das

Eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ist im Rahmen der auf die Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung gerichteten indirekten Steueranrechnung (§ 26 Abs. 2, 2a, 5 KStG a. F.) nur für Körperschaften und damit im wesentlichen nur für Kapitalgesellschaften möglich. Soweit natürliche Personen (Personengesellschaften) an ausländischen Kapitalgesellschaften beteiligt sind, ist ihnen eine Steueranrechnung verschlossen.

Hierzu das folgende Beispiel:

Ein im Inland ansässiger Einzelunternehmer A stellt Kunststoffartikel her, die er u. a. in den Niederlanden über eine dort ansässige B.V. vertreibt. An dieser Gesellschaft hält er alle Anteile. Darüber hinaus hält A im Rahmen seiner privaten Kapitalanlage 10% der Anteile an einer anderen niederländischen B.V. Die Dividenden, die er von beiden niederländischen Kapitalgesellschaften erhält, sind mit 35% niederländischer Körperschaftsteuer vorbelastet.

Die mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelasteten Dividenden werden im Rahmen der deutschen Einkommensteuer uneingeschränkt der Besteuerung unterworfen, ohne daß eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftssteuer möglich wäre. Demgegenüber vermitteln inländische Dividenden Steuerinländern nach bislang geltendem Recht eine Körperschaftsteueranrechnung (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F.). Hierdurch wird bei Steuerinländern nur für inländische, nicht aber für ausländische Dividenden eine Doppel- oder gar Mehrfachbelastung von Einkommensteuer einerseits und Körperschaftsteuer andererseits vermieden. Im Hinblick darauf sind Auslandsinvestitionen im Vergleich zu Inlandsinvestitionen steuerlich benachteiligt. Damit ist ein Verstoß sowohl gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) als auch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) gegeben.

Die fehlende Körperschaftsteueranrechnung verstößt gegen die europarechtlich garantierte *Niederlassungsfreiheit* (Art. 43 EG) unter zwei verschiedenen Gesichtspunkten: Zum einen werden Auslandsinvestitionen im Vergleich zu Inlandsinvestitionen benachteiligt, weil die fehlende Anrechnung der von der ausländischen Kapitalgesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer bei dem inländischen Investor zu einer Mehrbelastung führt[224]. Zum anderen werden Auslandsinvestitionen über ausländische Kapitalgesellschaften im Vergleich zu solchen über ausländische Betriebsstätten dadurch benachteiligt, daß mangels grenzüberschreitender Körperschaftsteueranrechnung die in das Inland transferierte Dividende insgesamt steuerlich höher belastet ist[225]. Konkret: Hätte A

Halbeinkünfteverfahren abgelöst worden; vgl. hierzu *Schaumburg* in: Schaumburg/Rödder (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000, 102 f.

224 Zu diesem Aspekt bei Dividenden EuGH v. 6. 6. 2000, Verkooijen, DB 2000, 1373.

225 Hierzu im einzelnen: *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff., 774; *Herzig,* Körperschaftsteuersystem und europäischer Binnenmarkt, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997,

im Ausgangsfall seinen Vertrieb über eine deutsche Kapitalgesellschaft oder über eine Betriebsstätte in den Niederlanden organisiert, so wäre er anstelle einer steuerlichen Zweifachbelastung in den Niederlanden und in Deutschland nur einer Einmalbesteuerung[226] ausgesetzt gewesen.

Diese steuerliche Ungleichbehandlung ist auch nicht aus zwingendem Allgemeininteresse gerechtfertigt. Zwar mag der Anspruch auf grenzüberschreitende Körperschaftsteueranrechnung nicht ohne weiteres aus den Grundfreiheiten abzuleiten sein[227], das gilt aber dann nicht, wenn sich die diskriminierende Wirkung aus dem Zusammenspiel der inländischen mit der ausländischen Besteuerung ergibt, wenn also weder der Sitzstaat der Kapitalgesellschaft noch der Wohnsitzstaat des Gesellschafters eine Körperschaftsteueranrechnung gewährt[228]. Die steuerliche Benachteiligung der Auslandsinvestitionen des inländischen Investors erfährt mithin eine Rechtfertigung nicht dadurch, daß der Wohnsitzstaat des Investors und der Sitzstaat der Kapitalgesellschaft wechselseitig auf eine an sich gebotene Steueranrechnung im jeweils anderen Staate verweisen[229]. Hieraus folgt: Da die Bundesrepublik Deutschland im Unterschied zu den Niederlanden eine Körperschaftsteueranrechnung grundsätzlich gewährt und zudem als Wohnsitzstaat im Rahmen der Besteuerung des Welteinkommens zu einer an der Leistungsfähigkeit orientierten Besteuerung verpflichtet ist[230], ist es jedenfalls auch Aufgabe der Bundesrepublik Deutschland als Wohnsitzstaat, diese Benachteiligung auszugleichen. Nach dem bislang geltenden Anrechnungssystem kann dieses Gleichbehandlungsgebot der Niederlassungsfreiheit nur durch eine Anrechnung auch der ausländischen Körperschaftsteuer herbeigeführt werden[231]. Im klassischen Körperschaftsteuersystem kann diesem Gleichbehandlungsgebot durch einen „shareholder relief" in

627 ff., 633 f.; zum Gleichbehandlungsgebot zwischen Kapitalgesellschaften und Betriebsstätten EuGH v. 28. 1. 1986, avoir fiscal, Slg. 1986, 273.

226 Bei einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft wegen der Körperschaftsteueranrechnung gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F. und bei einer niederländischen Betriebsstätte wegen der Steuerfreistellung in Deutschland gem. Art. 5 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 2 DBA-Niederlande.

227 Vgl. *De Bont*, EC Taxation and the Free Movement of Capital and Payments, Tax Review 1995, 136 ff. (141).

228 *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff., 761 f., 775 m. w. N.

229 Zu diesem „negativen Kompetenzkonflikt" *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (762).

230 Hierzu *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (128 ff.).

231 Hierzu *Herzig*, Körperschaftsteuersystem und europäischer Binnenmarkt, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 627 ff. (633 f.).

Form eines reduzierten Steuersatzes für die Dividenden entsprochen werden[232].

Die Benachteiligung der Auslandsinvestitionen infolge mangelnder Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern ist schließlich auch nicht so lange unter dem Gesichtspunkt eines zwingenden Allgemeininteresses gerechtfertigt, als zwischen den Mitgliedstaaten ein Fiskalausgleich noch nicht besteht. Ein derartiger Fiskalausgleich mag zwar unter dem Gesichtspunkt der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit innerhalb der EU geboten sein, europarechtlich ist aber ein „Source-country-intitelment"[233] nicht vorgesehen. Da indessen ein „freiwilliger" Fiskalausgleich am Fiskalegoismus der Mitgliedstaaten scheitern wird[234], kann die staatliche Untätigkeit nicht zu Lasten der Unionsbürger gehen. Mit anderen Worten: Der fehlende aber an sich gebotene zwischenstaatliche Fiskalausgleich rechtfertigt nicht die Versagung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer.

Die Versagung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern führt auch zu einem Verstoß gegen den allgemeinen *Gleichheitssatz* (Art. 3 Abs. 1 GG). Diese Ungleichbehandlung ergibt sich sowohl unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Belastungsdivergenz zwischen inländischen und ausländischen Dividenden als auch im Hinblick darauf, daß eine derartige Anrechnung nur Körperschaften, nicht aber natürlichen Personen und Personengesellschaften gewährt wird[235]. Für diese Ungleichbehandlung sind rechtfertigende Gründe nicht erkennbar. Insbesondere rechtfertigt auch der fehlende Fiskalausgleich diese Ungleichbehandlung nicht. Auch hier gilt: Die staatliche Untätigkeit rechtfertigt keine Ungleichbehandlung. Im übrigen zeigt die im Körperschaftsteuergesetz bislang verankerte indirekte Anrechnung (§§ 26 Abs. 2, 2a, 5 KStG a. F.), daß eine einseitige auf die Vermeidung von Doppel- und Mehrfachbesteuerung gerichtete Entlastungsmaßnahme auch ohne zwischenstaatlichen Fiskalausgleich möglich ist.

232 So ab 1. 1. 2001 im Rahmen des neuen Halbeinkünfteverfahrens; vgl. im übrigen Schlußfolgerungen und Empfehlungen des Ruding-Ausschusses, DB 1992, Beilage 5; *Rädler* in: Herzig (Hrsg.), Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in den EU-Staaten, Köln 1994, 1 ff.; *Knobbe-Keuk*, Ist das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren zu halten?, in: FS Klein, München 1994, 347 ff. (355 ff.); Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bonn 1999, 49 ff.

233 *Rädler* in: Herzig (Hrsg.), Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in den EU-Staaten, Köln 1994, 1 ff., (9); *Knobbe-Keuk,* Ist das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren zu halten?, in: FS Klein, München 1994, 347 ff. (358).

234 Eine Verpflichtung zum Tätigwerden bejaht *Saß*, Einflüsse des Binnenmarktes auf die nationalen Steuerordnungen, in: Lehner (Hrsg.) Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, 31 ff. (38 ff.).

235 Hierzu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 15.153.

Im Grundsatz ist für beschränkt steuerpflichtige Personen, also für Steuerausländer, eine Körperschaftsteueranrechnung (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F.) ausgeschlossen (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG a. F.). Eine Anrechnung der Körperschaftsteuer ist für beschränkt steuerpflichtige Personen nur dann möglich, wenn die Beteiligungseinkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind (§ 50 Abs. 5 Satz 3 EStG a. F.)[236]. Dieses grundsätzliche Anrechnungsverbot ist eine Folge der in § 50 Abs 5 Satz 1 EStG verankerten Abgeltungswirkung[237].

Hierzu das folgende Beispiel:

Der in den Niederlanden ansässige A hält 10% der Anteile an der X GmbH. Die Ausschüttungen sind mit einer deutschen Körperschaftsteuer i. H. v. 30% vorbelastet.

Der Ausschluß beschränkt Steuerpflichtiger vom Anrechnungsverfahren führt dazu, daß diese Personen unter Einbeziehung der im Wohnsitzstaat für die Besteuerung von Dividenden maßgeblichen Steuerbelastung insgesamt im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Personen benachteiligt werden. Diese Benachteiligung führt zu einem Verstoß gegen die europarechtlich garantierte *Kapitalverkehrsfreiheit* (Art. 56 EG)[238]. Diese Ungleichbehandlung wird auch nicht durch Art. 58 Abs. 1a EG legitimiert, wonach Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt werden können. Dies deshalb nicht, weil die gesetzlich vorgenommene Differenzierung willkürlich und deshalb gem. Art. 58 Abs. 3 EG nicht erlaubt ist. Der Ausschluß der Körperschaftsteueranrechnung für beschränkt Steuerpflichtige ist nämlich lediglich Folge der in § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG verankerten Abgeltungswirkung, wonach für beschränkt Steuerpflichtige die Steuerpflicht grundsätzlich durch Einbehalt der Kapitalertragsteuer abgegolten ist. Diese Regelung führt für beschränkt steuerpflichtige Personen zu einem Wechsel von der Nettobesteuerung zur Bruttobesteuerung, für die es unter keinem nur denkbaren Gesichtspunkt eine Rechtfertigung gibt[239]. Die eine Vorschrift ist daher ebenso willkürlich wie die andere. Im Hinblick darauf sind auch keine Gründe des zwingenden Allgemeininteresses erkennbar[240]. Das gilt insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz, weil die Verknüpfung des Anrechnungsverbotes (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG a. F.) mit der Abgeltungswirkung

236 Gem. § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG gilt das Körperschaftsteueranrechnungsverbot auch nicht für erweitert beschränkt steuerpflichtige Personen.

237 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.284.

238 Ggf. kommt auch ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) in Betracht; zur Abgrenzung zwischen Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit vgl. oben zu II.1.a).

239 Zu Einzelheiten *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.125 ff.

240 Hierzu gehören unter keinen Umständen Gründe der steuerlichen Vereinfachung.

(§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG) rechtlich nicht tragfähig ist: Es entbehrt der Plausibilität, gerade bei Dividendeneinkünften beschränkt steuerpflichtiger Personen eine abgeltende Besteuerung durch den Steuerabzug vorzunehmen, während bei anderen beschränkt steuerpflichtigen Einkünften diese Abgeltungswirkung nicht eingreift[241].

e) Abgeltungswirkung

Für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug gem. § 50a EStG unterliegen, greift gem. § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG grundsätzlich die *Abgeltungswirkung* ein[242]. Ein Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben kommt daher nicht in Betracht (Bruttobesteuerung)[243]. Zugunsten von Arbeitnehmern gilt eine Ausnahme insoweit, als im Rahmen des Lohnsteuerabzugs Werbungskosten und bestimmte Sonderausgaben gem. § 39d Abs. 2 EStG berücksichtigt werden können. Die Abgeltungswirkung scheidet schließlich auch dann aus, wenn die abzugspflichtigen Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG n. F.), nachträglich festgestellt wird, daß die Voraussetzungen der erweiterten oder der fingierten unbeschränkten Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 2, 3; 1a EStG) nicht vorgelegen haben (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG n. F.), beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit EU- oder EWR-Staatsbürgerschaft eine Veranlagung zur Einkommensteuer (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG n. F.) oder aber beschränkt steuerpflichtige Künstler, Berufssportler usw. die völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Quellensteuer beantragen (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG n. F.).

Hierzu das folgende Beispiel:

Der Steuerausländer A hält alle Anteile an der inländischen GmbH X. Die Anteile hat er für DM 10 Mio erworben und durch Aufnahme eines Kredits bei einer inländischen Bank voll refinanziert. Die hierfür aufgewendeten Zinsen entsprechen der Höhe nach den jährlichen Ausschüttungen, die mit einer Kapitalertragsteuer belastet sind.

Im Hinblick auf die in § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG verankerte Abgeltungswirkung ist die Steuerpflicht bei beschränkt steuerpflichtigen Personen mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten, ohne daß die Möglichkeit besteht, unter Einbeziehung der tatsächlich entstandenen Werbungskosten eine Steuerveranlagung oder eine Steuererstattung zu beantragen. Dies führt, wie der Ausgangsfall zeigt, zu einer mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unvereinbaren Überbesteuerung. Insoweit sind beschränkt steuerpflichtige Personen, die ganz über-

241 Zu Einzelheiten *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.125 ff.

242 Ausnahmen: § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG.

243 Einzelheiten hierzu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.125 ff.

wiegend Staatsangehörige anderer Staaten sind, im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die Werbungskosten im Zusammenhang mit Dividenden uneingeschränkt steuerlich geltend machen können, benachteiligt.

Diese steuerliche Benachteiligung führt zu einem Verstoß gegen die *Niederlassungsfreiheit* (Art. 43 EG)[244]. Diese hiervon ausgehende Beschränkung erfährt ihre Zulässigkeit auch nicht dadurch, daß § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG, falls er nicht ohnehin diskriminierend wirkt, lediglich einem zwingenden Allgemeininteresse dient und im Hinblick darauf geeignet und erforderlich ist[245]. Daß von § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG eine diskriminierende Wirkung ausgeht, ist, wie der Ausgangsfall eindrucksvoll belegt, evident. Und weiter: Die abgeltende Besteuerung ist auch nicht aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung[246] gerechtfertigt. Eine abgeltende Besteuerung im Sinne einer Bruttobesteuerung wird zwar eine Vereinfachung für die Finanzverwaltung und eine Reduzierung der Verwaltungskosten bedeuten[247], wenn die finanziellen Lasten des Quellensteuerabzugs vom Staat überwälzt werden; dieses Argument vermag aber nicht die Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zu begründen[248]. Mit diesem Argument ließe sich nämlich auch eine Bruttobesteuerung bei unbeschränkter Steuerpflicht rechtfertigen[249]. Wie wenig durchgreifend schließlich das Argument der Verwaltungsvereinfachung ist, zeigt sich auch daran, daß nicht sämtliche von § 49 Abs. 1 EStG erfaßten Einkünfte der abgeltenden Besteuerung unterworfen sind[250] und etwa im Rahmen der

244 Ob hier auch ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gegeben ist, kann im Hinblick auf die Parallelität der Grundfreiheiten offen bleiben.

245 Diese Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein, wenn § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG nicht europarechtswidrig sein soll.

246 So die Begründung zu § 50 Abs. 4 Satz 1 EStG 1934, RStBl. 1935, 33 ff. (60); weitere Rechtfertigungsversuche bei *Menck*, Welteinkommen und Territorialität der Besteuerung nach deutschem Recht und in deutscher Sicht, in: Engelschalk/Flick u. a., Steuern auf ausländische Einkünfte, München 1985, 28 ff. (40 ff.).

247 Hierzu *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988, 7 f., 50 f.

248 Hierzu *Mössner*, Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, in: Haarmann (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Köln 1993, 110 ff. (124 f.); *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743 ff. (772); *Dautzenberg,* Reformbedarf bei der beschränkten Steuerpflicht nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Asscher, DB 1996, 2248 ff. (2249).

249 Eine derartige Bruttobesteuerung etwa durch eine Abzugsteuer auf Kapitalerträge mit Abgeltungswirkung wird für verfassungswidrig gehalten von *Keßler*, Zur Verfassungsmäßigkeit einer Abzugsteuer auf Kapitalerträge mit Abgeltungswirkung, DStZ 1995, 629 f.

250 Vgl. auch die Ausnahmen in § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG n. F.

erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG aufgehoben ist (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG)[251].

Damit ergibt sich, daß die abgeltende Besteuerung unter keinen Umständen mit den europarechtlichen Grundfreiheiten vereinbar ist. Die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Personen läßt sich in dem hier interessierenden Zusammenhang allerdings dadurch europatauglich gestalten, daß diesem Personenkreis auf Antrag die Veranlagung auch für abzugspflichtige Einkünfte ermöglicht wird[252].

Die abgeltende Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50 Abs 5 Satz 1 EStG) verstößt auch gegen den *Gleichheitssatz* (Art. 3 Abs. 1 GG). Die Verletzung des Gleichheitssatzes ergibt sich nicht nur unter dem Gesichtspunkt der unterschiedlichen Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen einerseits und beschränkt Steuerpflichtigen andererseits. Gleichheitswidrig ist vielmehr auch die steuerlich unterschiedliche Behandlung innerhalb der Gruppe der beschränkt Steuerpflichtigen, für die teils das Nettoprinzip und teils das Bruttoprinzip gilt[253]. Der mit der abgeltenden Besteuerung verbundene Wechsel von dem dem Einkommensteuergesetz als Konzeption zugrunde liegenden objektiven Nettoprinzip zur Bruttobesteuerung ist unter keinem nur denkbaren Gesichtspunkt gerechtfertigt. Insbesondere sind es nicht Gründe der Vermeidung der Steuerhinterziehung und Gründe der Verwaltungsvereinfachung, die eine derartige Bruttobesteuerung rechtfertigen könnten[254]. Schließlich kann die abgeltende Besteuerung und damit die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht auch nicht damit gerechtfertigt werden, daß es nicht Aufgabe des Quellenstaates sei, die Besteuerung an einer individuellen Leistungsfähigkeit auszurichten[255]. Dieses Argument ist im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht stichhaltig, da der allgemeine Gleichheitssatz auch für beschränkt steuerpflichtige Personen gilt. Es wird zwar überwie-

251 Hierzu *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (136).

252 Hierzu *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, Köln 1995, 125 ff. (138); vgl. hierzu auch die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Heft 66 der Schriftenreihe des BMF, Bonn 1999, 54 f.

253 Zu diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Bedenken *Kumpf* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 50 Anm. 152; *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988, 50 ff., 91 ff.; *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, in: Vogel (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Köln 1985, 49 ff. (66).

254 Zu Einzelheiten *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 5.133 f.

255 So aber BVerfG v. 24. 9. 1965, BVerfGE 19, 119; BFH v. 25. 3. 1986, BStBl. II 1986, 603.

gend die Ansicht vertreten, daß ausschließlich der Wohnsitzstaat für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zuständig sei[256], dies vermag aber allenfalls die Nichtberücksichtigung von Ausgaben zu rechtfertigen, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den Einnahmen im Quellenstaat stehen[257]. Ausgaben aber, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit Einnahmen im Quellenstaat stehen, mindern dagegen die Leistungsfähigkeit auch im Quellenstaat und müssen daher berücksichtigt werden[258].

f) Doppelbesteuerungsabkommen

Die Vorrangwirkung europarechtlicher Normen erfaßt uneingeschränkt die zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Altabkommen, also um solche Abkommen handelt, die vor Inkrafttreten des EG-Vertrages abgeschlossen wurden, oder um Neuabkommen handelt[259]. Auf mit Drittstaaten abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen wirken die europarechtlichen Normen nur dann ein, wenn die abkommensrechtlichen Regelungen Auswirkungen auf den Binnenbereich der EU und somit gemeinschaftsrechtliche Relevanz haben[260]. Soweit sich hiernach eine Bindungswirkung des vorrrangigen Europarechts ergibt, gilt diese nur für den EU-Vertragsstaat selbst, nicht aber für den Drittstaat[261]. Das gilt für Alt- und Neuabkommen gleichermaßen. Verstoßen derartige mit Drittstaaten abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen gegen primäres oder sekundäres Gemeinschaftsrecht, ist wie folgt zu differenzieren: Altabkommen bleiben für den betreffenden EU-Vertragsstaat anwendbar (Art. 234 Abs. 1 EG), es sei denn, es wird primäres Gemeinschaftsrecht verletzt. In diesem Fall trifft den EU-Vertragsstaat allerdings eine Anpassungspflicht, so daß alle geeigneten Mittel aufzuwenden sind, um die Unvereinbarkeit mit dem primären Gemeinschaftsrecht zu beheben, was bedeutet, daß entweder einseitig durch nationales Recht das primäre Gemeinschaftsrecht auf die Altabkommen für anwendbar erklärt wird oder ggf. Doppelbe-

256 Z. B. BFH v. 20. 4. 1988, BStBl. II 1990, 701.

257 Z. B. Sonderausgaben und Ausgaben für außergewöhnliche Belastung.

258 *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988, 80; *Mössner*, Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, in: Haarmann (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Köln 1993, 110 ff. (123 f.).

259 *Scherer*, Doppelbesteuerung und europäisches Gemeinschaftsrecht, München 1995, 54 f.; *ders.* in: Debatin/Wassermeyer, DBA Vor Art. 1 Rz. 108 f.; *Vogel*, DBA, Ein. Rz. 143; *M. Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996, 25 ff. (27).

260 *Scherer* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 Rz. 86.

261 *Scherer* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 Rz. 86; *Vogel*, DBA, Einl. Rz. 141.

steuerungsabkommen zu kündigen sind[262]. Mit Drittstaaten abgeschlossene Neuabkommen sind indessen von vornherein unanwendbar, soweit sie gegen vorrangiges Europarecht verstoßen[263]. Hieraus folgt, daß jeder EU-Vertragsstaat schon im Ausgangspunkt gehalten ist, die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen so auszuhandeln, daß sie den Schranken insbesondere der Grundfreiheiten entsprechen[264].

Die die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen überlagernde Bindung an primäres Gemeinschaftsrecht betrifft insbesondere die im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten. Betroffen sind hierdurch die von den EU-Staaten untereinander abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Ein Verstoß gegen diese Diskriminierungsverbote ist stets dann gegeben, wenn die Abkommensanwendung zu einer Diskriminierung von Angehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten führt[265]. Hierbei geht es im wesentlichen um die abkommensrechtliche Ungleichbehandlung von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern fremder Staatsangehörigkeit im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Personen eigener Staatsangehörigkeit. Angesprochen sind aber auch die Fälle, in denen beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger verschiedener Staatsangehörigkeiten im Quellenstaat, etwa in der Bundesrepublik Deutschland, ungleich behandelt werden. Vom abkommensrechtlichen Diskriminierungsrahmen erfaßt werden in der ersten Fallgruppe insbesondere beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger, die in der Bundesrepublik Deutschland Betriebsstätten mit Drittlandseinkünften unterhalten. Da Betriebsstätten nicht abkommensberechtigt sind[266], kann die Doppelbesteuerung in derartigen Dreiecksfällen zumeist nicht vermieden werden[267]. Demgegen-

262 *Scherer* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 Rz. 105; *Vogel*, DBA, Einl., Rz. 141.

263 *Vedder* in: Grabitz/Hilf, EU, Art. 234 Rn. 5; *ders.*, Einwirkungen des Europarechts auf das innerstaatliche Recht und auf internationale Verträge der Mitgliedstaaten: Die Regelung der Doppelbesteuerung, in: Lehner/Thömmes u. a., Europarecht und Internationales Steuerrecht, München 1994, 1 ff. (8); zu Bedenken *Vogel*, DBA, Einl., Rz. 142.

264 Hierzu *Schuch*, Verpflichtet das EU-Recht zur DBA-rechtlichen Meistbegünstigung? SWI 1996, 267 ff. (269); *Dautzenberg*, Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung nach den EG-Grundfreiheiten und Art. 220 EGV, IWB, F. 11, Europäische Gemeinschaften, Gr. 2, 299 ff. (300 ff.); *Wassermeyer*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, 151 ff. (160).

265 Die eigentliche Diskriminierung liegt hierbei zunächst im jeweiligen nationalen Recht, wenn anderen Unionsbürgern die Inanspruchnahme der für sie günstigeren Abkommen verwehrt wird; hierzu *M. Lang*, Kein Verstoß von Doppelbesteuerungsabkommen gegen die Grundfreiheiten des EGV? IWB, F. 11, Europäische Gemeinschaften, Gr. 2, 255 ff.

266 Hierzu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 16.166.

267 Hierzu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 16275.

über können unbeschränkt steuerpflichtige Personen die Schrankenwirkungen der von der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen für derartige inländische Betriebsstätteneinkünfte aus in Drittstaaten belegenen Quellen in Anspruch nehmen[268]. Im Ergebnis werden damit beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern nicht die gleichen Abkommensvergünstigungen gewährt wie den in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen unbeschränkt steuerpflichtigen Personen. Im Hinblick auf die europarechtlichen Diskriminierungsverbote ist die Bundesrepublik Deutschland daher verpflichtet, durch innerstaatliches Recht[269] die Abkommensvergünstigungen auch auf beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger zur Anwendung zu bringen[270].

Die zweite Fallgruppe betrifft Fälle, in denen beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger verschiedener Nationalitäten in der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat deshalb ungleich besteuert werden, weil die Schrankenwirkungen der mit den betreffenden EU-Ansässigkeitsstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedliche Reichweiten haben. Auch hierbei ist ein Verstoß gegen die europarechtlichen Diskriminierungsverbote gegeben mit der Folge, daß nach Maßgabe des sich hieraus ableitenden Gebots der Meistbegünstigung beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger sich auf das jeweils günstigste EU-Doppelbesteuerungsabkommen des EU-Quellenstaates, etwa der Bundesrepublik Deutschland, berufen können[271]. Im Hinblick darauf

268 Zu diesem Fall *Jann*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die Abkommensberechtigung von beschränkt Steuerpflichtigen, SWI 1996, 400 ff.

269 Etwa durch ein allgemeines DBA-Anwendungsgesetz.

270 *Jann*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die Abkommensberechtigung von beschränkt Steuerpflichtigen, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996, 43 ff. (81 ff.); *ders.*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die Abkommensberechtigung von beschränkt Steuerpflichtigen, SWI 1996, 400 ff. (405); *M. Lang*, Kein Verstoß von Doppelbesteuerungsabkommen gegen die Grundfreiheiten des EGV?, IWB, F. 11, Europäische Gemeinschaften, Gr. 2, 255 ff. (257); *ders.*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht, in: FS Rädler, München 1999, 429 ff. (431 f.).

271 *Schuch*, Werden die Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht zu Meistbegünstigungsklauseln?, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996, 99 ff.; *ders.*, Verpflichtet das EU-Recht zur DBA-rechtlichen Meistbegünstigung? SWI 1996, 267 ff., *ders.*, Die Reichweite der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags, IWB, F. 11; Europäische Gemeinschaften, Gr. 2, 259 ff.; *Wassermeyer*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, 151 ff. (162 f.); *Beul*, Beschränkung europäischer Niederlassungsfreiheit und Art. 220 EGV, IStR 1997, 1 ff. (4); einschränkend *Vogel*, Problems of a Most-favoured-nation clause in Intra-EU Treaty Law, Intertax 1995, 264 ff.; *ders.*, Diskussionsbeitrag, in: Lehner (Hrsg.); Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, 200 ff. (203).

werden die EU-Staaten gehalten sein, im Kernbereich inhaltsgleiche Doppelbesteuerungsabkommen[272] oder ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen[273] abzuschließen[274]. Das Gebot der Meistbegünstigung gilt indessen nicht nur bei Anwendung von zwischen den EU-Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, sondern auch dann, wenn EU-Staaten Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten abgeschlossen haben, von denen gegen die europarechtlichen Diskriminierungsverbote gerichtete Wirkungen ausgehen[275].

Den vorgenannten europarechtlichen Vorgaben wird bislang insbesondere durch § 8b Abs. 4 KStG a. F. entsprochen, wonach beschränkt steuerpflichtige Körperschaften die abkommensrechtlichen Schachtelprivilegien in Anspruch nehmen können, wenn die Schachteldividenden einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Der Einbeziehung beschränkt Steuerpflichtiger in die abkommensrechtliche Steuerfreistellung entspricht auch die Ausdehnung der Steueranrechnung auf beschränkt steuerpflichtige Personen für den Fall, daß ausländische Einkünfte, etwa Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die mit einer Quellensteuer belegt sind, einer inländischen Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnen sind (§ 50 Abs. 6 EStG). Nach neuem Recht sind die vorstehenden Probleme weitgehend dadurch obsolet, daß von der Reichweite der Dividendenfreistellung (§ 8b Abs. 1 KStG n. F.) nunmehr auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften erfaßt werden.

Die europarechtlichen Grundfreiheiten werden durch abkommensrechtliche Regelungen insbesondere dann tangiert, wenn diese für Dividenden

272 *Wassermeyer*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, 151 ff. (162 f., 164 f.).

273 *M. Lang*, Kein Verstoß von Doppelbesteuerungsabkommen gegen die Grundfreiheiten der EGV?, IWB, F. 11, Europäische Gemeinschaften, Gr. 2, 255 ff. (258).

274 Ein Rechtsanspruch auf Abschluß kann aus Art. 293 EG allerdings nicht abgeleitet werden; EuGH v. 12. 5. 1998, Gilly, Slg. 1998, I-2793.

275 *Scherer*, Doppelbesteuerung und europäisches Gemeinschaftsrecht, München 1995, 156; *ders.* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, vor Art. 1 Rz. 102; zur gemeinschaftswidrigen Treaty-Shopping-Klausel des Art. 28 DBA-USA (1989) *Wiedow,* Steuerharmonisierung bei den direkten Steuern: Stand, Perspektiven, Auswirkungen auf Doppelbesteuerungsabkommen, in: Vogel (Hrsg.) Europarecht und Internationales Steuerrecht, München 1994, 45 ff. (54); *Becker/Thömmes*, Treaty Shopping und EG-Recht, kritische Anmerkungen zu Art. 28 des neuen deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens, DB 1991, 566 ff.

– unterschiedliche Quellensteuersätze und
– zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung mal eine Steuerfreistellung und mal eine Steueranrechnung und im Falle der Steuerfreistellung hierfür vereinzelt Aktivitätsvorbehalte[276]

vorsehen.

Hierzu die folgenden zwei Beispiele (Rechtslage bis 2000 einschließlich):

An der inländischen D-AG sind die C-AG in der Schweiz und die NL-B.V. in den Niederlanden zu jeweils 20% beteiligt. Die Ausschüttungen der D-AG sind belastet mit Kapitalertragsteuer i. H. v. 5% an die C-AG und i. H. v. 15% an die NL-B.V. in den Niederlanden.

Die inländische D-AG ist an Holdinggesellschaften in Spanien und in den Niederlanden beteiligt, denen nicht aktiv tätige Tochtergesellschaften in verschiedenen Drittstaaten nachgeschaltet sind. Für die Dividende seitens der spanischen Holdinggesellschaft kann die D-AG zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung die Steueranrechnung und für Dividenden seitens der niederländischen Holdinggesellschaft die Steuerfreistellung in Anspruch nehmen.

Die unterschiedlichen Quellensteuersätze, die abkommensrechtlich für Ausschüttungen vorgesehen sind, führen zu einer Benachteiligung mit der Folge, daß ein Verstoß gegen die *Niederlassungsfreiheit* bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit gegeben ist. Konkret: In dem ersten Ausgangsfall sind die Ausschüttungen an die NL-B.V., für die die Voraussetzungen des § 43b EStG n. F. hier nicht als erfüllt gelten sollen, mit der höchsten Kapitalertragsteuer belastet. Im Vergleich zu den Investoren aus der Schweiz ist damit der niederländische Investor benachteiligt. Diese Benachteiligung erfährt auch keine Rechtfertigung unter dem Gesichtspunkt des zwingenden Allgemeininteresses. Insbesondere rechtfertigt auch der im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen auf Gegenseitigkeit angelegte Interessenausgleich der Vertragsstaaten eine derart unterschiedliche steuerliche Regelung nicht[277]. Ein derartiger auf bilateraler Ebene angelegter Interessenausgleich ist schon im Ansatz mit der multilateralen Geltung der Grundfreiheiten in der EU unvereinbar. Schließlich muß ein Interessenausgleich auch nicht unbedingt auf Abkommensebene zum Nachteil

276 Für Körperschaften steht seit Inkrafttreten des StSenkG die Steuerfreistellung gem. § 8b Abs. 1 KStG im Vordergrund.

277 *Wassermeyer*, Zwingt die Rechtsentwicklung zum Abschluß multilateraler Abkommen?, DB 1998, 28 ff. (32); *Tumpel*, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, 321 ff. (344); a. A. *Hinnekens*, 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: FS Debatin, München 1997, 417 ff. (434).

einzelner Steuerpflichtiger erfolgen, er kann auch außerhalb von Abkommen mit neutraler Wirkung vorgenommen werden.

Eine Rechtfertigung ergibt sich auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz. Das gilt insbesondere nicht unter dem Gesichtspunkt einer Kompensation mit etwaigen Vorteilen, die der Dividendengläubiger in seinem Ansässigkeitsstaat realisieren kann[278].

Aus dem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bzw. Kapitalverkehrsfreiheit haben die durch ihre Quellensteuersätze benachteiligten Dividendengläubiger im Sinne der Meistbegünstigung einen Anspruch auf den niedrigsten Quellensteuersatz[279].

Die in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen im EU-Bereich unterschiedlich angelegte Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung einerseits und durch Steuerfreistellung andererseits führt ebenfalls zu Benachteiligungen. Hierdurch werden deutsche Investitionen von anderen EU-Staaten behindert. Hierdurch wird die *Niederlassungsfreiheit* verletzt[280]. Auch hierfür gibt es keine Rechtfertigung im Sinne eines zwingenden Allgemeininteresses. Hier gelten die vorstehend aufgeführten Gesichtspunkte entsprechend. Hieraus folgt, daß im Ergebnis im Sinne der Meistbegünstigung die für den deutschen Investor günstigere Freistellungsmethode gewählt werden kann.

Eine Orientierung an den europarechtlichen Grundfreiheiten führt zwingend dazu, daß die von der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen Doppelbe-

278 EuGH v. 16. 7. 1998, ICI, Slg. 1998, I-4695; v. 6. 6. 2000, Verkooijen, IStR 2000, 432; *Tumpel*, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die Grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, 321 ff. (344); *M. Lang*, Kapitalverkehrsfreiheit und Doppelbesteuerungsabkommen, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, Wien 1999, 181 ff. (194).

279 Zum Prinzip der Meistbegünstigung vgl. *Troberg* in: von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, EGV, Vorbemerkungen zu Art. 52 bis 58 Rz. 15; *Bleckmann*, Europarecht, 6. Aufl. München 1997, Rz. 1758; *Rädler*, Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht? in: FS Debatin, München 1997, 335 ff.; *Schuch*, Werden die Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht zu Meistbegünstigungsklauseln? in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht 1996, 99 ff.; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Köln 1997, 670; *Tumpel*, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, 321 ff. (342); *Wassermeyer*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, Köln 1996, 151 ff. (162).

280 Geschützt werden auch Holdinggesellschaften, soweit diese nicht bloß eigenes Vermögen verwalten.

steuerungsabkommen vereinheitlicht werden müssen. Für den EU-Bereich ist darüber hinaus ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen geboten[281].

IV. Ausblick

Im deutschen Steuerrecht fehlt in wichtigen Regelungsbereichen eine Orientierung an den Vorgaben des Europarechts und des internationalen Steuerrechts. Ursache ist die weitgehende Binnenorientierung vor allem des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts. Im Hinblick darauf sind einzelne Normen und ganze Normenkomplexe insbesondere mit den europarechtlichen Grundfreiheiten unvereinbar. Dieser Befund ist nicht neu. Dennoch hat der Gesetzgeber bis heute keine durchgreifenden Änderungen vorgenommen, um das deutsche Steuerrecht europatauglich zu machen. Erste Schritte hat der Gesetzgeber allerdings mit der Unternehmenssteuerreform 2001 mit dem Ziel unternommen, der Besteuerung von Kapitalgesellschaften die isolationistischen Wirkungen aufgrund des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens zu nehmen. Weitere gesetzgeberische Schritte sind indessen erforderlich. Dies gilt insbesondere im Zusammenhang mit der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Personen und der Hinzurechnungsbesteuerung. Darüber hinaus ist es geboten, die seitens der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu vereinheitlichen.

Diskussion

zu den Referaten von Dr. *Johanna Hey*
und Prof. Dr. *Harald Schaumburg*

Leitung
Präsidentin des BFH Dr. *Iris Ebling*

Prof. Dr. Reiß:

Herr Kollege *Schaumburg*, ich habe etwas Schwierigkeiten gehabt, manchmal den Bezugspunkt zu verstehen. Beispielsweise hatten Sie, wenn ich es richtig in Erinnerung habe, die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer verglichen und

281 Hierzu *Wassermeyer*, Does the EC Treaty Force the EU Member States to Conclude a Multilateral Tax Treaty? in: M. Lang (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties, Wien 1997, 15 ff.

dann gesagt, dem Deutschen werde die Kapitalertragsteuer, wie wir alle wissen, angerechnet, und bei dem beschränkt Steuerpflichtigen könne es hier, je nachdem, zu Anrechnungsüberhängen etc. kommen. Daraus haben Sie abgeleitet, daß dies europarechtswidrig sei. Ich habe Schwierigkeiten zu erkennen, was eigentlich der Bezugspunkt ist, den Sie da haben. Denn die Frage wäre ja für mich, wer muß denn hier ausgleichen? Ist der deutsche Staat, solange wir in einer Welt mit unterschiedlichen Steuersystemen leben, verpflichtet, für den beschränkt Steuerpflichtigen, wenn das ausländische Steuerniveau höher ist, einen Ausgleich durch Anrechnung herzustellen? Wir haben es ja doch mit zwei Rechtsordnungen zu tun.

Prof. Dr. Schaumburg:

Herr *Reiß*, dieser Aspekt, den Sie darstellen, hat zwei Seiten. Erstens geht es um die Anrechnung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Hier stellt sich die Frage, inwieweit der deutsche Gesetzgeber beschränkt Steuerpflichtigen die Anrechnung über die Grenze gewähren muß. Die weitere Frage lautet: Ist der Quellenstaat oder der Wohnsitzstaat zu diesem Ausgleich verpflichtet? Zweitens geht es darum, inwieweit der deutsche Staat als Wohnsitzstaat überhaupt verpflichtet ist, eine ausländische Körperschaftsteuer zur Anrechnung zu bringen? Wenn ich das recht sehe, hat sich der Europäische Gerichtshof bisher mit dieser Frage noch nicht beschäftigt. Dies läßt die Deutung zu, ich darf mich hier auf die grundlegenden Ausführungen von Herrn Kollegen *Schön* beziehen, daß die Niederlassungsfreiheit ebenso wie die Kapitalverkehrsfreiheit nicht deshalb suspendiert ist, weil nicht feststeht, ob der Quellen- oder der Wohnsitzstaat die entsprechenden Maßnahmen zu ergreifen hat. Diese offene Frage kann nicht zu Lasten der betreffenden Steuerpflichtigen gehen. Es ist daher Aufgabe der hier beteiligten Staaten, zu einem Fiskalausgleich zu kommen. Wir kennen dieses Problem bei der Umsatzsteuer: Die Umsetzung des Ursprungslandsprinzips scheitert bislang am Fiskalegoismus der EU-Staaten. Solange ein derartiger Fiskalausgleich nicht erfolgt, geht es aus der Sicht der beteiligten Staaten nur um Fiskalinteressen, nicht aber um die Grundfreiheiten der Bürger. Das ist nicht hinnehmbar. Hieraus folgt: Solange die Staaten sich über einen Fiskalausgleich innerhalb der EU nicht darauf einigen können, in welchem Maße welche Steuer zur Anrechnung gebracht oder überhaupt berücksichtigt werden kann, sind die Grundfreiheiten nicht suspendiert. Das bedeutet, mag hierin auch ein gewisser Widerspruch zu sehen sein, daß aus Gründen des Europarechts der beschränkt Steuerpflichtige gegenüber dem deutschen Fiskus einen Anspruch auf Steueranrechnung ebenso hat, wie umgekehrt der unbeschränkt Steuerpflichtige einen Anspruch auf Anrechnung ausländischer Steuern hat.

Ich darf hier auf die Verkooijen-Entscheidung und auf die Baars-Entscheidung des EuGH verweisen. In beiden Fällen wird auf diese Gesichtspunkte überhaupt gar keine Rücksicht genommen, insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz spielt die Frage, ob auch in dem jeweils anderen Staate angerechnet wird, zumal beim anderen Steuerpflichtigen, keine Rolle, jedenfalls nicht im Sinne einer Rechtfertigung. Aber das ist ein ungelöstes Problem. Hier sind die EU-Staaten aufgefordert, das ist sozusagen das Minimalprogramm einer vernünftig harmonisierten Besteuerung, sich auf einen Fiskalausgleich zu verständigen.

Prof. Dr. Kirchhof:

Herr *Schaumburg*, ich habe eine Frage zu Ihren Maßstäben zum Verhältnis der Rechtsquellen zueinander. Wenn ich es richtig sehe, handeln Sie idealtypisch von Wirtschaftsvorgängen, die sich im Binnenbereich der EG ereignen. Nun haben wir auch Unternehmen, die darüber hinaus tätig sind und deswegen in ähnliche Fragen, wie Sie sie skizziert haben, einmal für den einen Vertragspartner EG-Recht anzuwenden haben und für den anderen eben nur ein Doppelbesteuerungsabkommen. Gewinnt in Ihrer Konzeption, gerade in Ihrem letzten Beispiel, das bei den DBA nicht differenziert hat zwischen Fällen innerhalb und außerhalb der EG, das EG-Recht irgendeine Bedeutung für dieses Doppelbesteuerungsabkommen, weil nur ein Vertragspartner Mitglied der EG ist, der andere aber nicht? Wir haben hier eine Verfassungsrechtsprechung, etwa zum Stationierungsvertrag, wonach die Verfassungsbindung greift, aber ein bißchen gelockert werden muß, weil der andere Vertragspartner nicht verfassungsgebunden ist. Gilt etwas ähnliches für das EG-Recht? Und wenn Sie sagen würden, das ist eine Außer-EG-Rechtsbeziehung, die mit EG-Recht nichts zu tun hat, schlägt das zurück auf den Gleichheitssatz, einmal den europarechtlichen oder aber auch den verfassungsrechtlichen. Sie können Ihre Fälle durchaus so bilden, daß wir einmal einen Fall der Inländerdiskriminierung haben. Vielleicht können Sie auch noch ein klarstellendes Wort, etwa vor dem Hintergrund der Abschiedsvorlesung von *Klaus Vogel*, sagen, wie Sie das Verhältnis Doppelbesteuerungsabkommen zu nationalem Gesetz sehen? Formal sind es zwei Gesetze, es könnte möglicherweise der Lex-posterior-Grundsatz gelten. Das deutsche Gesetz verletzt ein Doppelbesteuerungsabkommen, schafft vielleicht völkerrechtliche Probleme, die aber die Gültigkeit nicht berühren, oder würden Sie da eine andere Verbindlichkeit oder gar eine Normenhierarchie sehen im Verhältnis DBA – deutsches Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz?

Prof. Dr. Schaumburg:

Den ersten Gesichtspunkt, den Sie angesprochen haben, möchte ich dem Problemkreis Drittwirkung der Grundrechte des Art. 3 I GG zuordnen, auch wenn diese Bezeichnung etwas schief ist. Es geht um folgenden Fall. Wenn ein Franzose sich auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann und somit bestimmte Normen des deutschen Steuerrechts europarechtlichen Schranken ausgesetzt sind, dann stellt sich die Frage mit Blick auf Art. 3 I GG. Wie ist es mit einem Amerikaner, der einen vergleichbaren Sachverhalt verwirklicht? Läßt es Art. 3 I GG zu, den Franzosen steuerrechtlich nur deshalb günstiger zu stellen, weil er Unionsbürger ist? Hier komme ich zu dem Ergebnis, und die Diskussion hierzu beginnt jetzt erst richtig, daß über Art. 3 I GG der deutsche Fiskus verpflichtet ist, die Drittstaatsangehörigen nicht schlechter zu stellen als die Unionsbürger. Art. 3 I GG entfaltet sich unabhängig von der Staatsangehörigkeit. Der Gleichheitssatz, so meine restriktive Sichtweise, läßt Steuerbürger zweiter Klassen nicht zu. Inländer dürfen nicht anders behandelt werden als Ausländer. Und weiter: Gibt es für Zwecke des Steuerrechts Ausländer erster Klasse, gibt es Ausländer zweiter Klasse? Meine Antwort: Nein, die Diskussion ist hier voll im Gange.

Der zweite Gesichtspunkt, den Sie angesprochen haben, betrifft die Einwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen auf das deutsche Recht.

Doppelbesteuerungsabkommen sind in der Normenhierarchie, wie wir wissen, nicht höher angesiedelt. Sie sind zwar völkerrechtlichen Ursprungs, aber sie sind wie das Einkommensteuergesetz auf gleicher Stufe angesiedelt. § 2 AO sagt zwar, daß diese Doppelbesteuerungsabkommen vorgehen, aber nicht deshalb, weil sie in der Normenhierarchie höher angesiedelt sind, sondern allein deshalb, weil sie als spezielleres Recht zu berücksichtigen sind. Das ist das Problem, das Sie ansprechen: Treaty overriding. Wenn ich es recht sehe, ist dem deutschen Gesetzgeber die Freiheit gegeben, von diesem Doppelbesteuerungsabkommen abzuweichen. Hierbei taucht aber das Problem auf, ob er nicht verpflichtet ist, dies hinreichend deutlich zu machen. Hier geht es um die Frage, ob für die Abweichung von einem Doppelbesteuerungsabkommen ein gesetzliches Zitiergebot besteht oder nicht. Hierüber besteht Streit. Jedenfalls muß hinreichend erkennbar sein, daß abgewichen wird. Dieses Gebot wird ja abgeleitet aus Art. 25 GG, in dem die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes gewissermaßen als Programmsatz enthalten ist. Im übrigen dürfte es eigentlich selbstverständlich sein, daß jeder Staat sich an abgeschlossene, völkerrechtliche Verträge hält. Ich kann nur wünschen, daß auch in Zukunft von treaty overriding nur selten Gebrauch gemacht wird.

Prof. Ritter:

Wenn ich richtig verstanden und auch aus Ihren Papieren nachgelesen habe, Frau *Hey*, so meinen Sie, daß das Heil von der Betriebssteuer komme. Ich darf nur darauf hinweisen, das haben wir vor Jahren einmal untersucht, und da stoßen Sie auf dieselben Probleme wie bei der Option. Also ich glaube, das wäre eine Sackgasse, aber nehmen Sie es nur als einen freundschaftlichen Hinweis.

Gemeldet habe ich mich aber wegen des Referats von Herrn *Schaumburg*. Und zwar weil ich doch ein bißchen viel Wasser in seinen Diskriminierungswein kippen muß. Ich will das nur an einem Beispiel zeigen, daß hier noch sehr viel mehr darüber nachgedacht werden muß.

Und zwar das Beispiel der Abzugsteuern von Quelleneinkünften. Sie haben gesagt, ich nehme zunächst einmal den Fall, daß wir kein Abkommen haben, daß dann einseitig der Wohnsitzstaat eine überlappende Steuer ausgleichen müßte. Das wäre steuerpolitisch wirklich aberwitzig, denn das wäre eine Einladung an jeden Quellenstaat, möglichst hoch zu besteuern und sich aus der Tasche des Wohnsitzstaates zu bedienen. Das kann keine ernsthafte Erwartung sein, das wird auch ein EuGH niemals gutheißen können.

Wenn wir dann zu den Abkommen kommen, so haben Sie von einem Chaos gesprochen. Wir haben 75 Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland, das sind immer bilaterale Abkommen, und da steht nur das drin, was Sie durchsetzen können. Das heißt also, wenn die Abkommen unterschiedliche Regelungen aufweisen, das wissen Sie natürlich, dann liegt es daran, daß sich zum Beispiel gerade bei den Quellensteuern die deutsche Auffassung nicht hat durchsetzen können. Die deutsche Abkommenspolitik ist eindeutig darauf gerichtet von Zinsen- und Lizenzgebühren die Absteuer auf Null zu senken, dann ist ihr Petitum erfüllt, dann ist Schaden auch vermieden. Selbst im europäischen Bereich ist das nicht überall durchgesetzt. Zum Beispiel gegenüber Belgien bei Zinsen und gegenüber Italien bei Zinsen und Lizenzgebühren und gegenüber Portugal und Spanien ebenfalls nicht.

Sei es also, hier ist die Grenze dessen, was man für richtig hält, gezogen durch die Einsicht des anderen Partners. Wenn Sie nun verlangen von einem Staat, der alles tut, um die Steuer dort auf Null zu bringen, was wir für richtig halten, dann übersehen Sie, daß Sie ihm die Last aufbürden für die Uneinsichtigkeit des anderen. Ich denke mir, sobald sich der EuGH damit auseinandersetzen sollte, daß er sehr gut erkennen müßte, daß hier die Aufgabe bilateral gestellt ist. Nun gibt es einen Bereich, wo wir nicht die Steuerpolitik Null haben, sondern wo wir bei Dividenden den Satz für Streubesitz mit 15% anstreben. Beim Satz für zwischengesellschaftliche Dividenden mit Null im europäischen Bereich, da ist das Petitum ja erfüllt, also sonst 15% oder manchmal 10% bei

Streubesitz. Und hier mögen in der Tat die 10% noch zu hoch sein, hier könnte man sehr wohl die Frage stellen, daß hier diese Quellensteuer für zwischengesellschaftliche Dividenden auch ganz beseitigt und für Streubesitz auf 7,5%, also dem halben Satz der OECD gesenkt werden sollte. Über die Frage in Belgien zum Beispiel ist neun Jahre verhandelt worden ohne Erfolg. Wer also hier das Petitum ableitet, dann ginge dies zu Lasten des gutwilligen anderen Staates. Das würde auch wirtschaftspolitisch ein Fiasko sein: Ich kann mir nicht vorstellen, daß der EuGH sich einer solchen Überlegung verschließen könnte. Sie haben ja im übrigen auch, das sei ja tröstlich hinzugefügt, insofern nur spekuliert.

Prof. Dr. Schaumburg:

Herr *Ritter*, ich möchte direkt auf die beiden Gesichtspunkte antworten, die Sie genannt haben. Es ist natürlich völlig klar, und das weiß hier auch jeder, daß jedwede, ungebremste Anrechnung ausländischer Quellensteuer jeden ausländischen Fiskus dazu einladen würde, die Steuern hochzusetzen zu Lasten des deutschen Steuerfiskus, gar keine Frage. Aber das Problem liegt etwas tiefer. Und zwar hat das etwas mit dem Welteinkommensprinzip zu tun. In jenen Fällen, in denen Doppelbesteuerungsabkommen keine Anwendung finden und unilateral die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung vermieden wird, geschieht ja folgendes: Wenn das ausländische Steuerniveau niedriger ist als das deutsche, bewirkt die Anrechnung, daß die ausländischen Einkünfte auf inländisches Steuerniveau hochgeschleust werden. Ist das ausländische Steuerniveau höher als das inländische, was eben meist damit zu tun hat, daß die ausländische Kapitalertragsteuer auf Bruttobasis erhoben wird, dann versagt der deutsche Fiskus das Herabschleusen auf das deutsche Steuerniveau. Das ist das Problem, um das es hier geht. Systematisch muß man sich mit der Frage beschäftigen, ob dieses unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten gerechtfertigt ist, ob es nicht zur Kehrseite des Leistungsfähigkeitsprinzips gehört, daß der deutsche Fiskus dann, wenn er sich gewissermaßen für das deutsche Steuerniveau entscheidet, nicht auch auf deutsches Steuerniveau herabschleusen muß. Daß die Realität eine andere ist, weltweit anders ist, Herr *Ritter*, hat etwas mit dem Fiskalegoismus der Staaten zu tun. Systematisch muß dies hinterfragt werden, und dies könnte immerhin zu der Erkenntnis führen, daß jedenfalls, ich meine insbesondere in § 34c Abs. 1 EStG, einige restriktive Elemente der Steueranrechnung abgeschwächt werden müßten. Hierzu gehören z. B. die per country limitation und die Verwertung von Anrechnungsüberhängen.

Zum zweiten Gesichtspunkt, den Sie genannt haben: Sie haben gesagt, daß unser System, das ist ja auch weltweit richtig, darauf gerichtet sei, bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zu schließen. Aber gerade das ist ja die Frage

innerhalb der EU, ob nicht eben die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit letztlich zwingend dazu führen, daß jedenfalls die zwischen den EU-Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen aufeinander abgestimmt werden müßten. Dies, und da kann ich auf die Arbeiten von *Michael Lang* verweisen, gipfelt in die Forderung, innerhalb der EU ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen zur Anwendung zu bringen. Es kann doch nicht richtig sein, daß der deutsche Fiskus mit dem belgischen Fiskus über ein neues Doppelbesteuerungsabkommen neun Jahre verhandelt. Die Ergebnisse haben nicht selten etwas damit zu tun, wer der politisch Mächtigere ist. Aber es geht um den Bürger, es geht um die Erfassung seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit. Das hat doch nichts mit Machtstrukturen der verhandelnden Vertragspartner zu tun. Dies, meine Damen und Herren, ist das Wichtige, das muß bewußt gemacht werden, daß es hier um die Besteuerung von Individuen geht. Es gibt keine Entschuldigung dafür, daß sich Staaten hier oder da nicht einigen können oder nicht in angemessener Zeit einigen können. Die Forderung ist hier in der Konsequenz des EG-Vertrages ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen mit EU-Geltung abzuschließen. Dann hätten wir jedenfalls diese Probleme, die ich eben angesprochen habe, nicht. Der Fiskalegoismus, Herr *Ritter*, da gebe ich Ihnen durchaus Recht, führt dazu, daß die EU-Staaten sich darauf einstweilen nicht verständigen werden können.

Prof. Dr. Wieland:

Ich möchte zwei Bemerkungen zum Gleichheitssatz machen und möchte mich zuerst an Frau *Hey* wenden.

Ich möchte Sie einfach fragen, ob es nicht vielleicht unter dem Gesichtspunkt der von Ihnen behandelten Problemkonstellationen um zwei verschiedene Steuern geht. Sie haben sich bezogen auf die Schwarzwaldklinik-Entscheidung, in der es um die Umsatzsteuer geht. Heute haben Sie, ausgehend von dem Gedanken des Unternehmensgewinns, übergreifend einkommensteuerrechtlich und körperschaftsteuerrechtlich argumentiert. Sie setzen das einfach gleich und sagen, solange es Unternehmen sind, fordert der Gleichheitssatz die Rechtsformneutralität. Müßten Sie nicht eigentlich viel weiter gehen? Was ist mit der Progression? Können Sie es rechtfertigen, daß es im Einkommensteuerrecht Progression gibt, im Körperschaftsteuerrecht nicht? Sie haben sich auf den Spitzensteuersatz konzentriert. Ich habe Zweifel, ob man wirklich so weit gehen kann, daß man das einfach 1 : 1 setzt, ob nicht die Besteuerung einer juristischen Person, hinter der ja eine Vielzahl von natürlichen Personen stehen könnte, möglicherweise doch Unterschiede im Körperschaftsteuerrecht und im Einkommensteuerrecht rechtfertigt.

Meine zweite gleichheitsrechtliche Bemerkung ist veranlaßt durch die Antwort, die Herr *Schaumburg* Herrn *Kirchhof* gegeben hat. Herr *Schaumburg*, wenn Sie

den Gleichheitssatz so weit verstehen, dann hat das allerdings wirklich etwas Revolutionäres an sich. Es gibt nach unserem Rechtsverständnis selbstverständlich ganz erhebliche Unterschiede zwischen Ausländern aus dem EU-Raum und sonstigen Ausländern. Der Maßstab ist zunächst einmal unser Gleichheitssatz. Da ist bisher noch ungeklärt, ob er eine Inländerdiskriminierung verbietet. Meines Erachtens nicht, aber das ist eine offene Frage, über die diskutiert wird. Der Gleichheitssatz wird dort, wo das EU-Recht eingreift, beeinflußt durch einen Anwendungsvorrang des EU-Rechts. Ich denke, das muß man auch deutlich sagen. Es ist nicht so, daß eine Norm des nationalen Rechts verworfen wird wie bei einer Verfassungswidrigkeit, sondern das Gemeinschaftsrecht kann einen Anwendungsvorrang dort beanspruchen, wo es andere Regelungen setzt. Der Gesetzgeber darf unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes auch seine gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen erfüllen. Er darf aber selbstverständlich – das ist meines Wissens bisher auch überhaupt nicht bestritten worden – einen Unterschied machen zwischen EU-Ausländern und nicht EU-Ausländern. Wenn Sie sich vorstellen, was Ihre These, wie Sie sie eben formuliert haben, für Konsequenzen hätte, aufenthaltsrechtlich, arbeitsrechtlich, wir hätten auf einmal eine Weltgleichbehandlung. Möglicherweise habe ich Sie mißverstanden, aber wenn Sie das so gemeint haben, wie ich es verstanden habe, würde ich ihnen da deutlich widersprechen wollen.

Dr. Hey:

Herr Professor *Wieland*, Sie sprechen zwei Probleme an, die man aus meiner Sicht unbedingt auseinanderhalten muß. Zunächst einmal, wir haben eine progressive Einkommensteuer, und wir haben eine proportionale Körperschaftsteuer. Die Frage ist, ob diese Entscheidung des Gesetzgebers für zwei unterschiedliche Steuern mich hindert, die dahinterstehenden Sachverhalte zu vergleichen. Dazu muß man sagen, daß es sich hierbei nicht um vorrechtliche Unterschiede handelt, sondern um Unterschiede, die der Gesetzgeber selbst gesetzt hat, und diese Unterschiede müssen aus meiner Sicht vor Art. 3 GG gerechtfertigt werden. Das Nebeneinander von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer hindert mich also nicht daran, die beiden Sachverhalte, Wirtschaften in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft und Wirtschaften in der Rechtsform des Personenunternehmens, miteinander zu vergleichen.

Das zweite Problem, das Sie ansprechen, ist ein großes, nämlich das Verhältnis zwischen Rechtsformneutralität und Wettbewerbsneutralität. Ich habe versucht, die Unterschiede darzustellen. Das Postulat der Wettbewerbsneutralität würde in der Tat einem progressiven Steuersatz für unternehmerische Einkünfte entgegenstehen. Denn in dem Moment, wo progressiv nach den Merkmalen der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen besteuert wird, wird die Steuerlast an Merkmale angeknüpft, die nicht vom Markt vorgegeben

sind. Das Problem der Rechtsformneutralität läßt sich demgegenüber schon dann lösen, wenn Einkommensteuerspitzensatz und Körperschaftsteuersatz gleichgeschaltet sind und das Vollanrechnungsverfahren gilt. Denn dann können Unterschiede zwischen dem proportionalen Körperschaftsteuersatz und dem individuellen Einkommensteuersatz, der für Personenunternehmen gilt, sowohl durch Leistungsvergütungen als auch durch das Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren wieder eingeebnet werden. Dies ist in dem Moment nicht mehr möglich, in dem ein klassisches System gilt.

Prof. Dr. Schaumburg:

Herr *Wieland*, ich war so ähnlich mutig wie Sie heute morgen. Ich bin nicht der Meinung, daß das revolutionär war. Man sollte sich einmal in Erinnerung zurückrufen, daß die Normen des deutschen Steuerrechts jedenfalls ganz überwiegend nicht an die Staatsangehörigkeit anknüpfen. Deshalb mag der Vergleich mit Aufenthaltsrecht usw. hier nicht ziehen. Die Normen des deutschen Steuerrechts sind anwendbar auf jedweden Steuerpflichtigen. Die Nationalität, Herr *Kirchhof*, spielt keine Rolle. Es spielt nur eine Rolle, ob unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht vorliegt. Hier wird differenziert, und ich habe in Frage gestellt, ob diese Differenzierung, jedenfalls so wie sie derzeit vorgenommen wird, mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG und die Niederlassungsfreiheit, haltbar ist.

Nun stellt sich auf diesem Hintergrund die Frage, aufgrund welchen Regelungsinstrumentariums der deutsche Gesetzgeber überhaupt eine Differenzierung vornehmen darf, im Rahmen der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht zwischen Bürgern deutscher Nationalität, EU-Staatsangehörigen und Drittstaatsangehörigen. Kann die Nationalität Gradmesser für eine an der Leistungsfähigkeit orientierten Besteuerung und damit ein taugliches Differenzierungskriterium sein? Die Antwort lautet: Nein. Damit rechtfertigt die unterschiedliche Staatsbürgerschaft keine unterschiedliche steuerliche Belastung.

Ich möchte nur noch, wenn Sie gestatten, einen anderen Gesichtspunkt ansprechen, der den Schwarzwaldfall betrifft. Hierzu, Frau *Hey*, haben Sie gesagt, die Entscheidung zum Schwarzwaldfall könnten wir 1 : 1 auf das Problem der rechtsformneutralen Besteuerung übertragen. Ich meine, die Frage der Rechtsformneutralität ist auch steuerbezogen. Die Umsatzsteuer, Herr *Kirchhof*, ist darauf gerichtet, die Einkommensverwendung zu belasten. Und der Bürger, der eine Leistung in Anspruch nimmt, dem ist es doch egal, ob die Leistung von einer Kapitalgesellschaft erbracht wird, von einer natürlichen Person oder von einer Personengesellschaft. Und das Umsatzsteuergesetz differenziert auch in der Tat nicht danach; denn es sind alles Unternehmer. Und der Leistungsempfänger ist es, der letztlich mit der Umsatzsteuer belastet wird. Im Hinblick darauf ist die Rechtsformneutralität des Umsatzsteuergesetzes vorge-

geben. Die für die Umsatzsteuer maßgeblichen Gesichtspunkte können daher nicht ohne weiteres auf das Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz übertragen werden. Das wollte ich eigentlich nur einmal zu unserer Schwarzwaldklinik noch beitragen, Frau *Hey*.

Prof. Dr. Lang:

Die Diskussion ist fortgeschritten. Gleichwohl möchte ich noch einmal das treaty overriding aufgreifen: Der Gesetzgeber hat natürlich die Kompetenz, DBAs als Bundesgesetze abzuändern. Aber man sollte dabei nicht aus dem Auge verlieren, daß mit treaty overriding der völkerrechtliche Vertrag verletzt und insoweit ein Kündigungsrecht begründet wird. Mächtige Staaten wie zum Beispiel die USA können sich das leisten. Dadurch sollte sich Deutschland aber weder animieren lassen noch sich zur Verletzung völkerrechtlicher Verträge legitimiert sehen.

Ihre Auffassung, Herr *Schaumburg*, die europarechtlichen Diskriminierungsverbote über den Gleichheitssatz auf Angehörige eines Staates außerhalb der EU zu erweitern, fand ich sehr interessant und habe dazu eine Verständnisfrage: Würden Sie sagen, daß der Ausschluß eines Schweizers vom Ehegattensplitting, das nach § 1a EStG EU- und EWR-Angehörigen zu gewähren ist, willkürlich im Sinne des Gleichheitssatzes ist? Würden Sie das für EU-Angehörige geltende Europarecht nicht als Rechtfertigungsgrund für eine Differenzierung anerkennen?

Prof. Dr. Schaumburg:

Nein, das geht nicht. Welcher rechtfertigende Grund sollte bestehen, um für Zwecke des Steuerrechts nach der Staatsangehörigkeit zu differenzieren? Nehmen Sie einmal an, ein Staatsbürger aus Österreich beruft sich auf die steuerlichen Vorteile, die sich aus § 1a EStG ergeben. Zur gleichen Zeit macht ein slowenischer Staatsbürger bei identischem Sachverhalt ebenfalls § 1a EStG geltend. Dem einen gewährt man den Splittingtarif, weil er Österreicher ist, und dem anderen verweigert man ihn, nur weil er kein Unionsbürger ist. Nun hinterfrage ich unser Einkommensteuergesetz: In welchen Fällen wird ein Splittingtarif gewährt? Das Gesetz spricht von „unbeschränkt steuerpflichtigen Personen". Wäre der slowenische Staatsbürger in Deutschland ansässig, hätte er hier seinen Wohnsitz und wäre er hier unbeschränkt steuerpflichtig, könnte er den Splittingtarif beanspruchen. Der Kreis, für den der Splittingtarif gilt, wird gem. § 1a EStG auf nicht im Inland ansässige Unionsbürger erweitert. Da die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht von der Staatsangehörigkeit abhängt und das Einkommensteuergesetz im Grundsatz folgerichtig nicht nach der Staatsangehörigkeit differenziert, führt die Beschränkung des § 1a EStG nur auf Unionsbürger zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Das

gilt jedenfalls dann, und hierüber dürfte wohl Einigkeit bestehen, wenn man das Leistungsfähigkeitsprinzip als den für Art. 3 Abs. 1 GG maßgeblichen Vergleichsmaßstab akzeptiert.

Prof. Dr. Raupach:

Ich wollte etwas sagen zu der Frage von Herrn *Wieland* an Frau *Hey*. Wenn ich das recht sehe, und das ist meine Frage an Sie, müßte man ja Ihren Sprung zum Gleichheitssatz sich etwa so vorstellen, daß man sagt, der Unternehmer oder, vielleicht zugespitzt – dann wird es deutlicher – der Träger eines Unternehmens, Einzelunternehmer, Personengesellschaft und die juristische Person als Träger müßten bezüglich ihres Unternehmens gleich behandelt werden. Nur wenn man das verlangt, dann sind verschiedene Rechtsträger bezüglich eines Tatbestandes gleich zu behandeln. Das, meine ich, kann man nachvollziehen. Aber wenn Sie daran denken, daß Herr *Lang* ja immer schon gesagt hat, im Grunde müsse man nicht nur die Unternehmen gleichbehandeln, sondern die Investitionen. Es ist problematisch, wenn man Investitionen in Aktien, GmbH-Anteile, Anleihen oder Darlehen unterschiedlich behandelt. Ich erinnere in diesem Zusammenhang daran, daß schon im Zuge der Vorüberlegung für die Kommission damals das Bundesfinanzministerium in einem Arbeitspapier auf die Immobilien hingewiesen hat, die in die rechtsformunabhängige Besteuerung einbezogen werden müßten. Wenn man den Satz aber so weit ziehen würde, dann würde man sagen, es muß dann jeder Träger einer Investition gleich behandelt werden. Ich habe wirklich Zweifel, ob man das nicht doch nur als rechtspolitische Forderung verstehen müßte. Ich denke, so hat es auch *Joachim Lang* bisher verstanden und nicht schon als eine Folgerung, die heute aus dem Gleichheitssatz zu ziehen wäre. Das, denke ich, ist das eine. Auf der anderen Seite wird damit, Herr *Schaumburg*, die Verbindung zur Umsatzsteuer deutlich, und auch diesen Schritt hat Herr *Lang* schon vollzogen. Er hat nämlich gesagt, eigentlich müßten wir dann den Unternehmerbegriff aus dem Umsatzsteuergesetz übernehmen, wenn ich dies richtig verstanden habe. Ich denke, damit wird eigentlich klar, daß das aus der Gleichheit nicht mehr gefolgert werden kann, sondern daß das eine rechtspolitische Entscheidung sein müßte, eine sicher erstrebenswerte.

Dr. Hey:

Also zunächst noch einmal zur Schwarzwaldklinik-Entscheidung. Sie haben sicherlich recht, daß man das nicht 1 : 1 übertragen kann, weil es bei der Umsatzsteuer um die Besteuerung des Konsums geht, und da spielt es überhaupt keine Rolle, von wem die Leistung erbracht wird. Ich meine aber, daß, wenn man sich vor Augen hält, daß auch die Körperschaftsteuer letztlich nur der Einkommensbesteuerung dient, Einkommen gleicher Höhe nicht unter-

schiedlich belastet werden kann, nur weil es in unterschiedlichen Rechtsformen entstanden ist. Dabei gibt es zwei Perspektiven auf den Gleichheitssatz. Ich habe zunächst einmal die natürliche Person, und die kann ich gleichbehandeln im Hinblick auf ihre unternehmerischen Einkünfte. Dies geht durchaus auch in dem dualen Unternehmensteuersystem, das wir derzeit haben, wenn gewährleistet ist, daß zumindest im Ergebnis, die Einkünfte, die in einer Kapitalgesellschaft erwirtschaftet werden, nicht anders besteuert werden, als die in einem Personenunternehmen erwirtschafteten. Dies ist aber sehr, sehr schwierig, bedingt zumindest die Einebnung der Unterschiede bei der Gewerbesteuer, und selbst dann löst man das Problem der Tarifspreizung nicht. In dem Moment, wo Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz voneinander abgekoppelt sind, fällt es mir in einem dualistischen Unternehmensteuersystem doch sehr schwer, eine Rechtfertigung dafür zu finden, daß Einkünfte der Kapitalgesellschaft aufgrund des Zinsvorteils dauerhaft begünstigt werden, und zwar auch aus der Sicht derjenigen, die am Unternehmen beteiligt sind. Es geht ja nicht nur um die Ungleichbehandlung von Unternehmen, die sich an der Besteuerung des thesaurierten Gewinns mißt, sondern auch um die Ungleichbehandlung der am Unternehmen Beteiligten. Das Fazit wäre letztlich, daß die beiden Steuersätze nicht voneinander abgekoppelt werden dürften.

Dr. Clemm:

Das meiste haben Herr *Wieland* und Herr *Raupach* schon gesagt zu dem Thema der Gleichmäßigkeit und Gleichbehandlung. Wie manche andere hier im Saale betreibe ich das Steuerrecht seit 40 Jahren, und während der ganzen Zeit hatten wir eine Ungleichbehandlung der Personenunternehmen und der Kapitalgesellschaften zu verzeichnen. Als Berater muß man einfach die Unterschiede wissen und berücksichtigen. Wenn wir nunmehr eine Vereinheitlichung vornehmen wollen, müssen wir uns im klaren darüber sein, was wir da alles gleichmachen müssen. Denken Sie nur an die unterschiedliche Behandlung der Geschäftsführerbezüge, die völlig unterschiedliche Behandlung der Pensionen samt Pensionsrückstellungen, die unterschiedliche Behandlung der Gewinnthesaurierung oder Entnahme, die unterschiedliche Anwendung der Progression, etc. Bisher war es im übrigen so, daß wir wahrscheinlich in der Personengesellschaft die steuerlich günstigere Form hatten, denn sonst wäre die Unzahl der GmbH & Co gar nicht zu denken. Wenn wir künftig eine niedrigere Besteuerung in der GmbH haben, könnte es ja genau anders herum laufen. Also wenn man hier eine Einheitsbesteuerung machen will, dann muß man dies alles mitbedenken, und dazu, glaube ich, wird noch einiges Wasser die Isar oder welchen Fluß auch immer herunterfließen. Darauf wollte ich nur hinweisen, damit unsere Diskussion nicht nur allzu abgehoben bleibt.

Prof. Dr. Stobbe:

Frau *Hey*, Sie hatten ein wenig diese Betriebssteuer proklamiert. Ich denke hier gerade an die mittelständischen Unternehmen, die in der Rechtsform der GmbH betrieben werden. Die Gesellschafter wollen ja auch irgendwann einmal an ihr Geld herankommen. Wenn ich hier die Belastung sehe, insbesondere ab 2005 für den Ausschüttungsteil, müßte man doch eigentlich primär den Teilhaber sehen. Und ist hier nicht der Gesetzgeber inkonsequent gewesen, daß er keine hälftige oder volle Gewerbesteueranrechnung durchgeführt hat, und ist dies nach ihrer Auffassung mit Art. 3 GG, wie er jetzt im Gesetz steht, vereinbar oder nicht?

Dr. Borggräfe:

Wir haben zwei Komplexe, die wir noch nicht betrachtet, aber indirekt angesprochen haben. Wir bekommen zukünftig nach dem neuen Steuerrecht eine erhebliche Diskriminierung, wenn wir uns vorstellen, daß ja nicht jedes Unternehmen, Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft auf der grünen Wiese entsteht und dann in Gleichbehandlung verglichen wird. Sondern das, was sich heute im Bereich der merger und acquisition abspielt, ist der Versuch, große Unternehmen einzukaufen in Gestaltungen, die möglicherweise einmal klein entstanden sind. Und wenn wir uns jetzt vorstellen, daß die inländische Unternehmung zukünftig das neue Marktunternehmen in Form der Aktiengesellschaft erwirbt, dann werden dafür möglicherweise demnächst zwei, drei Milliarden als Anschaffungskosten gezahlt. Das neue Steuerrecht bestimmt, daß dieser Erwerbstatbestand zukünftig die Leistungsfähigkeit nicht mehr berührt, die Anschaffungskosten sind nicht mehr abzugsfähig.

Bei der Rechtsform der mittelständischen Unternehmung, geführt als KG oder GmbH & Co KG, wird der gleiche Erwerb, die gleiche Investition ins Unternehmen zukünftig unverändert zu im Inland abzugsfähigen Abschreibungen führen. Die Schwarzwaldklinik ist insoweit signifikant, als zukünftig durch den gleichen Sachverhalt die gleichen volkswirtschaftlichen Leistungen erbracht werden. Die Besteuerung im ersten Fall ist aber kraß diskriminierend und wird sehr wahrscheinlich auch durch den niedrigen Steuersatz nicht aufgehoben. Wir reden heute über die Besteuerung von Einkommen. Und das, was wir in Wirklichkeit hier gesehen haben, ist, daß der Gesetzgeber einen Sachverhalt, der wirtschaftlich gleich ist, so definiert, daß er im ersten Sachverhalt Einkommen fingiert, wo eigentlich kein Einkommen ist. Und diesen Sachverhalt beobachten wir jetzt schon seit Jahren. Den beobachten wir auf der Rückstellungsseite, den beobachten wir auf der Nichtzinsabzugsseite, den beobachten wir auf der Nichtverlustabzugsseite, und das, was da passiert, ist in hohem Maße diskriminierend für den Steuerpflichtigen, der da hineinläuft. Wenn wir wirklich Rechtsformneutralität wollen, dann müssen wir uns um die

Gewinnsteuer kümmern, die uns Herr Professor *Rose* von der finanzwirtschaftlichen Seite aufzeigt. Dann habe ich keine Probleme mehr im Betrieb, habe keine Probleme mit dem Teilhaber und habe auch keine Probleme mehr mit der Rechtsform. Wenn wir es wirklich wollen. Das, was wir derzeit machen, ist, Herr *Schaumburg*, Chaos hoch zwei, weil ich den Sachverhalt natürlich weiterziehen kann und sage, im ersten Falle erwirbt der Inländer, im zweiten Falle erwirbt der EG-Ausländer, im dritten Falle erwirbt der Amerikaner. Und der Amerikaner spätestens wird dann sagen, ich fühle mich in dem Moment, in dem ich die Anschaffungskosten, die ich ja hier im Inland veranstalte, zukünftig steuerlich nicht mehr geltend machen kann, in hohem Maße diskriminiert, und dies ist dann auch im Sinne des DBA unfair.

v. Groll:

Auch noch zu dem Thema von Frau *Hey*.

Es geht für meinen Begriff um folgendes. Die Beiträge vor allem von Herrn *Raupach* und Herrn *Clemm* haben mich in dem Verdacht bestärkt, daß Ihre These, die ich sehr unterschreibe, mit dem Gleichheitssatz nicht adäquat abgedeckt ist. Wenn ich Sie richtig verstanden habe und richtig zusammenfasse, dann sagen Sie im Kern folgendes: Dem Steuergesetzgeber ist es von Verfassungs wegen verwehrt, nach Rechtsformen zu differenzieren, es sei denn, es gibt eine Legitimation im Belastungsgrund. Darüber hinaus hat das doch aber auch noch einen freiheitsrechtlichen Bezug. Es ist schlicht und einfach nicht Sache des Gesetzgebers, gewünschte Rechtsformen zu fördern und unerwünschte zu benachteiligen. Das ist nicht Sache des Steuergesetzgebers, sondern gehört in die Privatautonomie und gehört in die Gesetzgebung, die für die Privatautonomie zuständig ist.

Dr. Hey:

Ich möchte versuchen, die meisten dieser Anregungen noch einmal aufzugreifen. Dankbar bin ich zunächst einmal für den Zustandsbericht von Herrn *Clemm*. In der Tat, wir haben ein komplett rechtsformabhängiges Steuerrecht, und wir werden ein komplett rechtsformabhängiges Steuerrecht behalten, mit Verschiebungen, und das ist die neue Qualität, mit Verschiebungen, die sich so leicht nicht mehr rückgängig machen lassen, weil sie das System verändern. Im Anrechnungsverfahren konnte man sich noch trösten, weil die Einkünfte wenigstens im Ergebnis auf der Anteilseignerebene gleich besteuert wurden. Da bestand zwar auch schon das Spreizungsproblem, das auch das Anrechnungsverfahren nicht lösen kann. Jetzt findet aber noch nicht einmal mehr im Ausschüttungsfall eine Annäherung der Belastung statt. Man könnte das Ganze natürlich auch etwas nüchterner sehen und sich sagen, na gut, dann begünstigen wir eben die Kapitalgesellschaft, und alle die daran teilhaben wollen,

sollen sich eben umwandeln bzw. in Zukunft nur noch Kapitalgesellschaften gründen. Diese Sicht der Dinge würde dann vielleicht den übermäßigen Anteil an Personenunternehmen, der, Professor *Raupach* hat das ja eindrucksvoll dargelegt, seinerseits seine Gründe im Steuerrecht hat, einebnen. Nur, das ist aus meiner Sicht eben eine unbefriedigende Lösung. Die Wahl der Rechtsform sollte von zivilrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Aspekten abhängen, und wenn der Unternehmer persönlich haften will, dann soll er auch die Möglichkeit haben, ein Personenunternehmen zu gründen. Rechtsformneutralität durch Umwandlung, das ist vielleicht der realistischere Weg, aber kein erstrebenswerter.

Prof. Dr. Kirchhof:

Ich wollte zur Schwarzwaldklinik nur zwei Dinge sagen. Zunächst zum Sachverhalt: Natürlich haben wir eine unterschiedliche Gleichheit bei den indirekten Steuern und bei den direkten Steuern. Nur in diesem Falle war es gerade so, daß die Freistellung von der Umsatzsteuer im Tatbestand des Freiberuflers unter Verweis auf die Gewerbesteuer und § 18 EStG definiert worden ist. Sodann ließ die Entscheidung, die auf dem Gleichheitssatz basiert, die konkrete Lösung offen. Ob die Gleichheit hergestellt werden muß durch gemeinsame Umsatzsteuerbelastung oder durch gemeinsame Entlastung, hat zunächst der Gesetzgeber zu beurteilen. Der Leitsatz ist ja sehr allgemein formuliert. Zwar warne ich stets vor Verallgemeinerungen, aber immerhin war dieses eine Fragestellung, die just zwischen Umsatzsteuer und Einkommensteuer lag. Und das Kernproblem, dem wir uns nächstes Jahr widmen, liegt in der Frage: Welche Bedeutung hat die juristische Person für das Steuerrecht? Darüber denke ich seit 20 Jahren nach, nämlich seit der Parteienfinanzierung. Damals hat man an die Partei gespendet, schaltete einen e.V. voraus, das war zehn Jahre großartig, dann wurde es Formenmißbrauch und strafbar. Heute haben wir eine KG, schalten eine GmbH davor, das ist großartig. Wir werden wohl elementar neu überdenken müssen, inwieweit die Gestaltung der Verselbständigung eines wirtschaftlichen Vorgangs durch eine juristische Person oder eine Mitunternehmerschaft steuererheblich ist. Dies bedarf, glaube ich, steuerspezifischer Vertiefung.

Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?

Prof. Dr. *Joachim Hennrichs*
Universität Münster

Inhaltsübersicht

I. Fragestellung und Gang der Untersuchung
II. Bestandsaufnahme – Zum gegenwärtigen Stand des Maßgeblichkeitsprinzips
III. Kritik am Maßgeblichkeitsprinzip
IV. Bausteine eines eigenständigen Steuerbilanzrechts
1. Der verfassungsrechtliche Rahmen
a) Steuerbilanzrecht und Leistungsfähigkeitsprinzip
aa) Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Grundaussagen und Konkretisierungsbedürftigkeit
bb) Gewinn als Indikator der Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht, Relativität des Gewinnbegriffs
cc) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, Periodisierung und Verfassungsgebot der Folgerichtigkeit
b) Steuerbilanzrecht und Rechtsstaatsprinzip
c) Steuerbilanzrecht und Eigentumsschutz
2. Erste Folgerungen: qualitative Anforderungen an Steuerbilanzen
a) Prinzip der Periodenabgrenzung nach der wirtschaftlichen Verursachung
b) Prinzip der Verläßlichkeit (Objektivierung)
c) Prinzip der Unternehmensschonung
d) Zwischenergebnis
3. Weitere Folgerungen: Grundsätze ordnungsgemäßer Steuerbilanzierung (GoStB) und ausgewählte Einzelfragen
a) Realisationsprinzip als „Eckpfeiler“ auch des Steuerbilanzrechts
b) Imparitätsprinzip auch für die Steuerbilanz?
aa) Überblick über den Meinungsstand
bb) Zur Rechtfertigung von Rückstellungen in der Steuerbilanz
(1) Rückstellungen und das Prinzip der Periodenabgrenzung
(2) Rückstellungen und das Prinzip der Unternehmensschonung
(3) Rückstellungen und das Prinzip der Verläßlichkeit
cc) Zur Rechtfertigung von Teilwertabschreibungen
dd) Imparitätsprinzip und sofortiger Verlustausgleich
c) Das allgemeine Vorsichtsprinzips für die Steuerbilanz
aa) Grundsätzliche Rechtfertigung und Gewichtung des Vorsichtsprinzips für die Steuerbilanz
bb) Insbes.: Die Bewertung von Rückstellungen
V. Resümee

I. Fragestellung und Gang der Untersuchung

Das Maßgeblichkeitsprinzip kommt – trotz seines betagten Alters – nicht zur Ruhe. Grund dafür sind u. a. fortwährende gesetzgeberische Durchbrechungen des Grundsatzes. Erinnert sei aus jüngerer Zeit an das Gesetz zur Fortführung der Unternehmenssteuerreform[1], das für die Steuerbilanz die Verlustrückstellungen abgeschafft hat (§ 5 Abs. 4a EStG n. F.), und an das sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002[2] mit seinen weiteren Einschränkungen bei den Rückstellungen und Änderungen bei der Bewertung. Ein System, so die Kritiker, sei hinter solch „punktuelle(r) Zerstörung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes" nicht zu erkennen, „solche prinzipienzerstörenden Willkürakte" führten „nur tiefer ins Steuerchaos"[3]. Daher wird eine *systematische Reform des Steuerbilanzrechts* weithin als drängend empfunden. In diesem Sinne haben zuletzt die sog. *Brühler Empfehlungen zur Unternehmenssteuerreform* angemahnt: „Im Rahmen der Neuordnung (des Unternehmenssteuerrechts) muß noch einmal gründlich das Konzept des Steuerbilanzrechts diskutiert werden"[4]. Dazu soll im folgenden ein Beitrag geleistet werden.

Am Anfang meiner Überlegungen steht dabei eine Bestandsaufnahme (unter II.) mit ersten kritischen Bemerkungen (unter III.); dabei kann ich mich an dieser Stelle sehr kurz fassen. Sodann soll der Frage nachgegangen werden, wie ein eigenständiges Steuerbilanzrecht als Alternative zum Maßgeblichkeitsgrundsatz aussehen könnte (unter IV.). Hierbei ist zunächst der verfassungsrechtliche Rahmen abzustecken (IV. 1.). Dieser ist sodann schrittweise auszufüllen (IV. 2. und 3.). Die Ausführungen beschränken sich dabei auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich; die derzeit wohl nur theoretische Alternative einer Überschußrechnung auch für Gewerbetreibende[5] bleibt also ausgeblendet[6].

1 Gesetz v. 29. 10. 1997, BGBl. I S. 2590.

2 Gesetz v. 24. 3. 1999, BGBl. I S. 402.

3 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 310; ferner z. B. *Stobbe* in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und KörperschaftsteuerG, Komm., Loseblatt, § 5 Rn. 3 (Stand 10/1998) m. w. N.: „kasuistische Regelung einzelner Bilanzposten aus fiskalischen" Gründen bedeutet eine „bedauerliche rechtssystematische Verschlechterung der Gewinnermittlungsregeln"; *Döllerer*, BB 1988, 238: „Steuerbilanz als Beutesymbol".

4 Vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Anh. 1 (verfaßt von *J. Lang*), Abschnitt V.

5 Dafür *Wagner*, DStR 1997, 517, 520 f.; *ders.*, DB 1998, 2073, 2077; aus juristischer Sicht ähnlich *Kanzler*, FR 1998, 233, 247; *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1343, 1348 f.; *Hennrichs*, StuW 1999, 138, 152 f. Zur Cash-Flow-Steuer eingehend *Bach*, Die Idee der Cash-flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, 1993. Vorsichtig in diese Richtung auch *Herzig/Dautzenberg*, BFuP 1998, 23, 35. Zuletzt *Heurung*, RIW 2000, 421, 428 ff.; *Dziadkowski*, BB 2000, 399.

II. Bestandsaufnahme – Zum gegenwärtigen Stand des Maßgeblichkeitsprinzips

Der derzeitige Zustand des Maßgeblichkeitsprinzips ist gekennzeichnet durch ein kompliziertes Geflecht von grundsätzlicher Verweisung auf ein außersteuerrechtliches Normensystem einerseits und eigenständigen steuerrechtlichen Vorschriften andererseits. Schon die ganz unverdächtig erscheinende Grundaussage des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist unklar. Eine verbreitete Meinung versteht die Verweisung dahin, im Ausgangspunkt seien *sämtliche* geschriebenen und ungeschriebenen (vgl. § 238 Abs. 1 Satz 1, § 243 Abs. 1 HGB) Gewinnermittlungsregeln des HGB in Bezug genommen[7]. Doch werden mindestens noch zwei weitere Interpretationen vorgeschlagen[8]. Hinzu kommt, daß auch die in Dienst genommenen handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (im folgenden kurz: GoB) mit allerlei Unsicherheiten behaftet sind.

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wird sodann flankiert, man könnte auch sagen: geradezu durchlöchert, von zahlreichen sog. *Steuervorbehalten*, also steuergesetzlichen Sonderregelungen. So enthalten § 5 Abs. 2 bis 5 EStG Sondervorschriften für den Ansatz, insbes. betreffend *Rückstellungen*. Diese weichen teilweise klar von den handelsrechtlichen Regelungen ab, so insbes. bei den Verlustrückstellungen (§ 5 Abs. 4a EStG vs. § 249 Abs. 1 Satz 1, 2. Fall HGB; außerdem § 5 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4[9])[10]. Besonders bedeutsam ist ferner der sog.

6 Ebenfalls *nicht* besonders erörtert wird der sog. *Dualismus der Einkunftsarten*. Zwar läßt sich trefflich darüber streiten, ob es zweckmäßig, ja sogar, ob es verfassungsgemäß ist, bei der Einkommensbesteuerung zwischen Gewinn- und Überschußeinkunftsarten zu unterscheiden und an diese Unterscheidung unterschiedliche Besteuerungswirkungen zu knüpfen. Aber das überschreitet die gestellte Frage. Es geht deshalb im folgenden nicht um Vorschläge für eine gesetzgeberische oder interpretatorische Angleichung von Gewinn- und Überschußeinkunftsarten. Gegenstand der Untersuchung ist vielmehr die Suche nach sachgerechten und folgerichtigen Prinzipien für das Subsystems der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

7 Vgl. vor allem *Hüffer* in Großkomm. HGB, 4. Aufl. 1988, Anh. § 243 Rn. 4; *Mathiak*, FS Beisse, 1997, S. 323, 325 ff.; *L. Schmidt*, EStG, 12. Aufl. 1993, § 5 Anm. 9b, d; *Schön*, StuW 1995, 366, 374; *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 9 Rn. 311; *Hennrichs*, StuW 1999, 138, 140 f.; ferner z. B. *Clemm*, BFuP 1990, 547; *Mathiak*, ebda., 548.

8 Vgl. *Weber-Grellet* in L. Schmidt, EStG, 19. Aufl. 2000, § 5 Rn 27, 30; *ders.*, DB 1994, 2405 f.; *ders.*, DB 1997, 385 f.; *ders.*, StbJb 1994/95, S. 97, 103. Ferner *Schulze-Osterloh*, StuW 1989, 242, 247 f.; *ders.*, DStJG 14 (1991), S. 123, 127 ff.; *Kempermann* in Kirchhof/Söhn, Komm. zum EStG, Loseblatt, Stand 12/2000, § 5 Rn. B 38.

9 Vgl. *Schulze-Osterloh*, FS Friauf, 1996, S. 833, 838 ff.

10 Demgegenüber sind § 5 Abs. 2, 2a, 3 Satz 1, 4b, 5 Satz 1 EStG aus Sicht des Maßgeblichkeitsgrundsatzes unproblematisch, weil diese Vorschriften nur das bestätigen,

Bewertungsvorbehalt gemäß § 5 Abs. 6 EStG, nach dem für die Bewertung vorrangig die *steuerrechtlichen* Vorschriften (§§ 6 ff. EStG) zu beachten sind. Diese sind mit den entsprechenden handelsrechtlichen Regelungen wiederum nicht stets deckungsgleich. Für erhebliche Aufregung hat insoweit insbes. das Abzinsungsgebot bei mehrjährigen Verbindlichkeiten und Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, 3a lit. e EStG n. F. vs. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) gesorgt. Ebenfalls allein nach Steuerrecht richtet sich die Zulässigkeit von Betriebsausgaben (§ 5 Abs. 6 i. V. m. § 4 Abs. 4 und 5 EStG, § 10 KStG)[11].

Und als wäre das noch nicht genug des komplizierten Zusammenspiels verschiedener Normebenen: Über die skizzierten Fälle hinaus, in denen das Gesetz ausdrücklich Steuervorbehalte normiert, werden im Hinblick auf den *Zweck* der steuerrechtlichen Gewinnermittlung *weitere ungeschriebene* Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsgrundsatz diskutiert[12]. Praktisch geworden ist das bislang vor allem bei den Wahlrechten des Handelsrechts; sie werden nach h. M. steuerrechtlich nicht maßgeblich, sondern auf der Aktivseite in gewinnerhöhende Bilanzierungs*pflichten* und auf der Passivseite in Bilanzierungs*verbote* aufgelöst[13]. Die Betonung einer eigenständigen „steuerrechtlichen Sicht" und der Gedanke, daß das Maßgeblichkeitsprinzip zurücktreten müsse, „wenn spezifisch steuerrechtliche Gesichtspunkte eine Abweichung von der handelsrechtlichen Handhabung gebieten", findet sich beispielsweise aber auch in dem Vorlagebeschluß des I. Senats des BFH vom Dezember 1998[14] und dem darauf

was nach richtiger Ansicht schon handelsrechtlich gilt, vgl. *Schulze-Osterloh*, StuW 1991, 284, 286, Fn. 30; *ders.*, FS Friauf, 1996, S. 833, 838; *ders.*, DStJG 23 (2000), S. 67, 81.

11 Ferner die Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen – mit praktischen Divergenzen zwischen Handels- und Steuerrecht vor allem hinsichtlich der Abgrenzung des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften, vgl. BFH BStBl. III 1965, 179; BFH BStBl. II 1983, 459, 461 f.

12 Nach wie vor grdl. BFH GrS BStBl. II 1969, 291; ferner BFH BStBl. II 1994, 176. Aus der Lit. z. B. *Thiel*, Bilanzrecht, Rn. 207 ff.; *Gail*, FS Havermann, 1995, S. 109, 117; *Hennrichs*, StuW 1999, 138, 143 ff.; *Schreiber* in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Komm., 15. Aufl., Loseblatt, § 5 EStG Rn. 164, 187b. Krit. *M. Lang* in Bertl/Egger/Gassner/M. Lang, Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht, 2000, S. 107, 113 f.

13 BFH GrS BStBl. II 1969, 291. Ferner BFH BStBl. II 1994, 176; jetzt auch BFH GrS DStR 2000, 1682 = GmbHR 2000, 1106 m. Anm. *Wassermeyer* und *W.-D. Hoffmann* = DB 2000, 1993 = BB 2000, 2247 m. Anm. *Herzig* = FR 2000, 1126 m. Anm. *Kempermann* und *Luttermann* (dazu sogleich in Fn. 15). Anders z. B. *Stobbe* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 3), § 5 Anm. 15 (Stand 10/1998); *ders.*, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991, S. 276.

14 BFH BStBl. II 1999, 551. – Danach will der I. Senat des BFH hinsichtlich der Aktivierung von Dividendenforderungen sowohl von der Rechtsprechung des EuGH (Tomberger) als auch der des BGH (dto.) abweichen. § 5 Abs. 1 EStG stehe dem nicht entgegen: „Zwar gilt nach § 5 I 1 EStG das Prinzip der Maßgeblichkeit

ergangenen Beschluß des Großen Senats des BFH vom 7. 8. 2000[15] zum Problem der phasengleichen Aktivierung.

III. Kritik am Maßgeblichkeitsprinzip

Insgesamt ist damit in diesem Kernbereich der Unternehmensbesteuerung eine bedauerliche Rechtsunsicherheit zu konstatieren[16]. Der Gedanke der Vereinfachung durch *Einheitsbilanz*[17] war noch nie sonderlich überzeugend[18]. Jedenfalls infolge der jüngeren Übergriffe des Gesetzgebers kann von Einfachheit aber schlechterdings keine Rede mehr sein[19]. Vor allem die zwischenzeitlich erreichten Verwerfungen im Bereich der Rückstellungen haben zur „Folge, daß für die Mehrzahl der Steuerpflichtigen das Thema Einheitsbilanz endgültig ad acta gelegt"[20] ist.

Hinzu kommen Einwände gegen das Maßgeblichkeitsprinzip neueren Ursprungs: Das von § 5 Abs. 1 EStG in Dienst genommene Handelsbilanzrecht wird *zunehmend internationalisiert*. Diese Entwicklung ist zunächst eine eu-

der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Dieses Prinzip muß jedoch zurücktreten, wenn spezifisch steuerrechtliche Gesichtspunkte eine Abweichung von der handelsrechtlichen Handhabung gebieten".

15 Vgl. BFH GrS DStR 2000, 1682, 1686 (unter C. II. 7. der Gründe): „Der Große Senat kommt insoweit allein unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu einem anderen Ergebnis als der EuGH."; und ebda., 1687 (unter 13. der Gründe): „Insoweit (sc. hinsichtlich der Auslegung des Wertaufhellungsprinzips) folgen aber Handels- und Steuerrecht unterschiedlichen Sachgesetzlichkeiten . . . Steuerrecht ist dagegen öffentliches, d. h. in seinem Kern zwingendes Recht. Es wird wesentlich von dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung geprägt." – Dazu *Groh*, DB 2000, 2444 und 2558; *W.-D. Hoffmann*, DStR 2000, 1809; *Moxter*, DB 2000, 2333.

16 Zu Für und Wider den Maßgeblichkeitsgrundsatz eingehend *Söffing*, FS Budde, 1995, S. 635 ff., 650 ff. Ferner *Hennrichs*, StuW 1999, 138, 151 f. m. w. N.

17 Vgl. zuletzt *Bippus*, DStZ 1998, 637, 649: „faktische Notwendigkeit", „unabdingbare rechtstatsächliche Forderung"; *M. Lang* (Fn. 12), S. 107, 128 f.

18 *Schulze-Osterloh*, StuW 1991, 284, 285 ff., 291: „Die Idee einer Einheitsbilanz läßt sich auf der Grundlage des geltenden Rechts nicht verwirklichen". – Mehr noch: Das Einheitsdenken verführt zu einer einseitig steuerlichen Betrachtungsweise, die wiederum Ursache für fehlerhafte Handelsbilanzen sein kann, vgl. *Lauth*, DStR 1992, 1447 ff. und 1483 ff.

19 *Schulze-Osterloh*, ZGR 2000, 594, 600; vgl. auch *Weber-Grellet*, Steuerbilanzrecht, 1996, § 6 Rn. 2. Demgegenüber als nach wie vor tragfähig beurteilt den Gesichtspunkt der Vereinfachung *Schreiber* in Blümich (Fn. 12), § 5 EStG Rn. 30 m. w. N.

20 *Küting/Kessler*, DStR 1998, 1937, 1939. Ferner *Herzig*, WPg 2000, 104, 118: „Das deutsche Konzept der Einheitsbilanz muß als gescheitert angesehen werden." S. auch *Strahl*, KÖSDI 1998, 11786, 11791 (zum ursprünglich geplanten Verbot der Teilwertabschreibung).

ropäische. Das Handelsbilanzrecht der Kapitalgesellschaften (einschließlich der „& Co") ist durch die europäischen Bilanzrichtlinien[21] harmonisiert. Welche Folgerungen hieraus für das *Steuer*bilanzrecht zu ziehen sind, das an sich (noch) nicht harmonisiert ist, wird derzeit intensiv diskutiert[22] und ist Gegenstand mehrerer Vorlagen sowohl an den Großen Senat des BFH als auch an den EuGH[23]. Diese Unsicherheiten haben ihren Grund in der geltenden Verweisung des § 5 Abs. 1 EStG auf die handelsrechtlichen GoB. Wären Handels- und Steuerbilanz formell voneinander abgekoppelt, stellte sich das Problem nicht[24].

Die Änderung der handelsrechtlichen Finanzberichterstattung ist zunehmend aber auch ein wahrhaft *internationales* Thema. Internationale *Accounting Standards*, seien es IAS oder US-GAAP, erlangen immer größere Bedeutung (vgl. § 292a HGB). Hierbei beraten und beschließen *private* Rechnungslegungsgremien über (Empfehlungen zu) GoB (vgl. § 342a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 HGB). Dies betrifft in Deutschland zunächst zwar nur den Konzernabschluß. Auf Dauer dürfte sich diese Entwicklung freilich kaum auf die Konzernrechnungslegung beschränken lassen[25]. Denn es ist schwer vorstellbar, daß Jahres- und Konzernabschluß, die doch aufeinander bezogen sein sollen, dauerhaft

21 Das sind die Richtlinien 78/660/EWG vom 25. 7. 1978, ABl. EG Nr. L 222 v. 14. 8. 1978, S. 11 (sog. Bilanz- oder Jahresabschluß-Richtlinie, abgedruckt etwa bei *Lutter*, Europäisches Unternehmensrecht, 4. Aufl. 1996, S. 147 ff.); 83/349/EWG vom 13. 6. 1983, ABl. EG Nr. L 193 v. 18. 7. 1983, S. 1 ff. (sog. Konzernbilanz-Richtlinie); 90/604/EWG v. 8. 11. 1990, ABl. EG Nr. L 317 v. 16. 11. 1990, S. 57 ff. (sog. Mittelstands-Richtlinie); 90/605/EWG vom 8. 11. 1990, ABl. EG Nr. L 317 v. 16. 11. 1990, S. 60 ff. (sog. GmbH & Co-Richtlinie); 86/635/EWG vom 8. 12. 1986, ABl. EG Nr. L 372 v. 31. 12. 1986, S. 1 ff. (sog. Bankbilanz-Richtlinie) und die Richtlinie 91/674/EWG v. 19. 12. 1991, ABl. EG Nr. L 374 v. 31. 12. 1991, S. 7 ff. (sog. Versicherungsbilanz-Richtlinie).

22 Vgl. *Beisse*, DStZ 1998, 310; *Euler*, StuW 1998, 15, 21 f.; *Hennrichs*, StuW 1999, 138, 148 ff.; *Schulze-Osterloh*, DStZ 1997, 281; *Schreiber* in Blümich (Fn. 12), § 5 Rn. 100; *Stobbe* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 3), § 5 Anm. 20 (Stand 10/1998); je m. w. N.

23 Vgl. BFH, Vorlagebeschluß an den GrS v. 9. 9. 1998 – I R 6/96, BStBl. II 1999, 129 = BB 1999, 415 = DStR 1999, 151; ferner FG Hamburg EFG 1999, 1022 (Vorlagebeschluß an den EuGH nach Art. 234 [ex Art. 177] EGV).

24 Allerdings: das Problem einer schleichenden Europäisierung des Steuerbilanzrechts „durch die Hintertür" ließe sich auch durch einen § 5 „Abs. 7" EStG lösen, durch den der deutsche Gesetzgeber klarstellen könnte, daß die EG-Bilanzrichtlinien für das Recht der steuerlichen Gewinnermittlung keine Maßgeblichkeit entfalten. Zu einer solchen Regelung wäre der nationale Gesetzgeber berechtigt, weil der Anwendungsbereich der EG-Bilanzrichtlinien insoweit nicht betroffen ist, das Gemeinschaftsrecht also für das Steuerbilanzrecht keine Vorgaben trifft.

25 Ebenso *Schreiber* in Blümich (Fn. 12), § 5 EStG Rn. 30; *Schulze-Osterloh*, ZGR 2000, 594, 602.

unterschiedlichen „Bilanzphilosophien" unterliegen können[26]. Wird aber das Handelsbilanz-„Recht" zunehmend durch internationale Rechnungslegungsstandards unterwandert, ist ein Festhalten am Maßgeblichkeitsgrundsatz sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht problematisch: *Formell*, weil der Grundsatz der *Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* einer *Delegation* der Inhaltskompetenz auf ein *ausländisches* (IASC) oder nationales *privates* Gremium (DRSC) entgegenstehen dürfte. Und *materiell*, weil zwischen den informationsgeprägten internationalen *Accounting Standards* und den (verfassungsrechtlichen) Anforderungen an Steuerbilanzen durchaus schwer überbrückbare Spannungen bestehen[27], wie sogleich näher darzulegen ist.

Der Zwischenbefund ist damit wenig schmeichelhaft: Der derzeitige Gesetzeszustand ist unübersichtlich und mit vielen Zweifelsfragen belastet. Der „Reform"-Gesetzgeber übt sich – in den Worten der „Brühler Empfehlungen" – mehr in „fiskalisch orientierter Flickschusterei"[28] als in der Ordnung des Steuerbilanzrechts nach sachgerechten Prinzipien. Dabei ist Ordnung in diesem Zentralbereich der Unternehmensbesteuerung besonders vonnöten.

IV. Bausteine eines eigenständigen Steuerbilanzrechts

Freilich: Wer Kritik übt, sollte eine Alternative anbieten können. Wie aber kann ein nach sachgerechten Prinzipien geordnetes eigenständiges Steuerbilanzrecht[29] aussehen?

1. Der verfassungsrechtliche Rahmen

Wer über sachgerechte Prinzipien für die Steuerbilanz nachdenkt, muß zunächst den verfassungsrechtlichen Rahmen abstecken. Denn Steuerbilanzrecht ist Steuerrecht[30] und damit eingebettet in den allgemeinen verfassungsrechtli-

26 Der Konzernabschluß soll den Einzelabschluß ergänzen (vgl. statt aller *Baetge*, Konzernbilanzen, 4. Aufl. 2000, S. 29 ff.), und diese Aufgabe kann der Konzernabschluß wohl „nur erfüllen, wenn er nach den(selben) Regeln aufgestellt wird, die für den Einzelabschluß gelten" (so *Schulze-Osterloh* in Hommelhoff/Röhricht, Gesellschaftsrecht 1997, RWS-Forum Nr. 10, 1998, S. 301, 309; ähnlich *Lutter,* NJW 1996, 1945).

27 Vgl. *Herzig*, WPg 2000, 104; *Heurung*, RIW 2000, 421; *Oestreicher/Spengel*, DB 1999, 593; *Fülbier/Gassen*, DB 1999, 1511.

28 Brühler Empfehlungen, oben Fn. 4.

29 Vgl. Brühler Empfehlungen, oben Fn. 4.

30 Vgl. BFH GrS DStR 2000, 1682, 1687; *Weber-Grellet* (Fn. 19), § 1 Rn. 1, § 2 Rn. 1 und passim; *Schulze-Osterloh*, FS Friauf, 1996, S. 833, 834; ferner *Ahmann*, FS L. Schmidt, 1993, S. 269, 281.

chen Kontext der Besteuerung. *Prinzipien des Steuerbilanzrechts sind daher zunächst die allgemeinen Verfassungsprinzipien für die Besteuerung*[31]: Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG, mit seinen Unterprinzipien der Sachgerechtigkeit, Systemgerechtigkeit [innerhalb des Steuerrechts[32]] und Folgerichtigkeit); das Rechtsstaatsprinzip mit seinen Unterprinzipien Gesetzmäßigkeit und Gesetzesbestimmtheit, Übermaßverbot und Rechtssicherheit; und die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG mit dem Prinzip der eigentumsschonenden Besteuerung. Ein geordnetes Steuerbilanzrecht muß diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen.

a) Steuerbilanzrecht und Leistungsfähigkeitsprinzip

aa) Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Grundaussagen und Konkretisierungsbedürftigkeit

Daß *die Besteuerung an der wirtschaftlichen oder finanziellen*[33] *Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen orientiert sein soll*, ist heute nahezu unbestritten. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt als „bereichsspezifische" Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht und damit als Verfassungsprinzip[34]. Mit diesem Bekenntnis ist freilich noch nichts zu der – entscheidenden – Frage gesagt, *worin sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit äußert und wie sie gemessen werden soll*[35]. Allein die Behauptung, eine bestimmte Bilanzierungsregel sei durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gefordert oder verstoße umgekehrt gegen dieses Prinzip – eine beliebte Argumentationsfigur in jüngeren Gesetzgebungsmaterialien –, verfängt sich daher in einem Zirkelschluß. Mit *Wolfgang Schön* formuliert: „Das Leistungsfähigkeitsprinzip präjudiziert nicht von vornherein . . . den Umfang des steuerpflichtigen Einkommens", es bietet „keinen festen Ausgangspunkt für eine differenzierte Gewinnermittlung"[36]. Zwar ist das Leistungsfähigkeitsprinzip – entge-

31 Zu diesen grdl. *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 4 Rn. 70 ff.; *Kirchhof*, StuW 1984, 297; *ders.*, StbJb 1999/2000, S. 17 ff.; *Schön*, StuW 1995, 366; ferner *Birk*, Steuerrecht, 3. Aufl. 2000, Rn. 44 ff.; *ders.*, StuW 2000, 328; je mit umfangr. w. N.

32 Vgl. *Kirchhof*, StuW 1984, 297, 301.

33 So BVerfG BStBl. II 1995, 655 = DB 1995, 1740, 1742.

34 *Kirchhof*, StuW 1985, 319, 323 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2000, S. 488 ff.; je m. w. N. auch zu abw. Ans.

35 Zutr. z. B. *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn: Zum Einfluß des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung, 1999, S. 88 m. w. N.

36 *Schön*, StuW 1995, 366, 371. Ferner *Kirchhof*, StuW 1984, 297, 311: „. . . ist das Besteuerungsobjekt jedoch noch nicht abschließend aus dem Gleichheitssatz ableitbar".

gen manchen Kritikern – nicht unbestimm*bar* oder gar beliebig, wohl aber ist es *unbestimmt* und *konkretisierungsbedürftig*[37].

bb) Gewinn als Indikator der Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht, Relativität des Gewinnbegriffs

Der Gesetzgeber konkretisiert das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dahin, daß Indikator der Leistungsfähigkeit der *Gewinn* sein soll (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Auch diese Feststellung ist jedoch von nur begrenztem Erkenntniswert. Denn der Gewinnbegriff ist (wiederum) *relativ*. Es gibt keinen „überpositiven", dem Gesetzgeber vorgegebenen Gewinn „an sich". „Gewinn" ist kein Faktum, das es nur zu erkennen gälte. Gewinn ist vielmehr der Betrag, der sich in Anwendung bestimmter Gewinnermittlungsregeln ergibt. Die gesetzlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung *konstituieren* den Gewinnbegriff[38]. Wer mit einem Gewinnbegriff argumentiert, wie etwa der Große Senat des BFH in der berühmten Formulierung vom „*vollen* Gewinn"[39], der wandelt folglich auf einem schmalen Grad. Denn es gibt ebensowenig einen „vollen" wie einen „halbvollen" oder „leeren" Gewinn, sondern eben nur den *gesetzlich normierten* Gewinn.

Die *Relativität des Gewinnbegriffs* hat dabei sowohl eine zeitliche wie eine ermittlungstechnische Dimension. In *zeitlicher Hinsicht* geht es um die Alternative *Periodengewinn oder Totalgewinn*. Das Gesetz hat sich aus guten Gründen für die Erfassung des *Periodengewinns* entschieden (vgl. §§ 2 Abs. 7, 4a EStG)[40]. In *ermittlungstechnischer Hinsicht* ist der Gewinnbegriff relativ, weil er allein nicht vorgibt, mittels welcher Technik der Gewinn ermittelt werden soll. Grundsätzlich hat der Gesetzgeber sich für eine *bilanzielle* Gewinnermittlung entschieden (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG)[41].

37 *Birk* (Fn. 31), Rn. 157: „Als Ordnungsprinzip ist das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf die Konkretisierung durch den Gesetzgeber angewiesen"; *Tipke* (Fn. 34), S. 492 ff. – S. auch BVerfG FR 1999, 528, 531.

38 Zutr. *Drüen* (Fn. 35), S. 149 ff.

39 BFH GrS BStBl. II 1969, 291, 293.

40 Die Abschnittsbesteuerung hat dabei wohl nicht nur einen verfahrenstechnischen, sondern auch einen *materiellen* Gehalt. Es geht nicht nur um eine technische Aufspaltung des theoretisch vermeintlich richtigeren Totalgewinns. Ziel ist vielmehr auch die *zeitgerechte* Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. *Kirchhof* in Kirchhof/Söhn [Fn. 8], § 2 Rn. A 136). Gleichmäßige und rechtssichere Anwendung der Steuergesetze setzt Vergleichbarkeit der Sachverhalte voraus, und dies wiederum erfordert überschaubare Besteuerungszeiträume (vgl. *Drüen* [Fn. 35]), S. 99 ff. m. w. N.).

41 Nur Steuerpflichtige, die nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und die auch nicht freiwillig bilanzieren, können nach § 4 Abs. 3 EStG „*als* Gewinn den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen".

cc) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, Periodisierung und Verfassungsgebot der Folgerichtigkeit

Systemprägendes Kennzeichen dieser Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist die *Periodisierung*[42]. Anders als bei der Einkünfteermittlung durch Überschußrechnung wird der Gewinn hier zeitlich nicht gemäß dem in § 11 EStG verankerten sog. Zuflußprinzip erfaßt, nach dem es grundsätzlich auf das Zu- und Abfließen von Einnahmen und Ausgaben ankommt, sondern nach dem *Prinzip der Periodenabgrenzung*[43] (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 3 EStG; § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Bilanzieren heißt periodisieren. Zahlungsgrößen sind in die Größen Aufwand und Ertrag umzuqualifizieren, Vermögen ist zu bewerten.

Diese einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber *folgerichtig* umzusetzen[44]. Zwar ist ihm bei der Konkretisierung des Leistungsfähigkeits*indikators* ein breiter Gestaltungsspielraum zuzubilligen[45]. Es mag ihm daher freistehen, für die Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Gewerbetreibenden an den bilanziell ermittelten Gewinn anzuknüpfen[46]. Diesem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers korrespondiert dann aber das Prinzip der System- oder *Folgerichtigkeit*. Der einmal gewählte Ausgangspunkt muß konsequent weitergeführt werden. Das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit drückt sich damit vor allem im *Gebot zur Systemkonsequenz* aus. Die *innere Folgerichtigkeit* wird zu einem wichtigen verfassungsrechtlichen Anspruch an die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage[47].

Erkennt man das, muß es *bedenklich* erscheinen, *Elemente eines Subsystems mit denen eines anderen „zu mischen"*. Folgerichtigkeit erfordert *Symmetrie innerhalb der Subsysteme*. Wenn das Gesetz die Einnahmen nach dem Zuflußprinzip *oder* der Aktivierbarkeit erfaßt, müssen für die Ausgaben entsprechend der Abfluß *oder* die Passivierbarkeit entscheidend sein[48]. Es wäre daher

42 *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 9 Rn. 191.

43 Vgl. *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 9 Rn. 58 f.; *Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 5 EStG Rn. A 40.

44 So zuletzt BVerfG, Beschl. v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91 = WM 1998, 2257, 2259 (Hervorhebung durch Verf.); zuvor schon BVerfGE 93, 121 = DB 1995, 1740, 1742 (Vermögensteuerbeschluß). Aus der Literatur z. B. *Kirchhof*, StuW 1984, 297, 301 f., 312; *ders.*, StuW 2000, 316, 318, 322 ff.; *ders.* in Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 2 Rn. A 277, 282; *Schön*, StuW 1995, 366, 371; *Tipke* (Fn. 34), S. 327 ff.

45 Vgl. *Schön*, StuW 1995, 366, 370 f. Ferner *Drüen* (Fn. 35), S. 97 f., der anschaulich von einem „Optimierungs*korridor*" spricht, innerhalb dessen der Gesetzgeber sich halten muß.

46 Vgl. *Schön*, StuW 1995, 366, 370 f.

47 *Schön*, StuW 1995, 366, 371 m. w. N.

48 Vgl. *Schön*, StuW 1995, 366, 371.

ein Eingriff in das Verfassungsgebot der Folgerichtigkeit, würde der Gesetzgeber die Steuerbilanz gleichsam *halbieren* und nur noch auf der Aktivseite periodisieren, Ausgaben aber nach dem Zuflußprinzip erfassen. Und deshalb ist es im übrigen auch nicht sonderlich überzeugend, einem Subsystem einzelne Elemente eines anderen Subsystems argumentativ entgegenzuhalten[49]. So kann man beispielsweise in der Begründung zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 lesen, bilanzierende Unternehmen sollten „ähnlich wie Arbeitnehmer" besteuert werden[50]. Mit dieser Erwägung glaubte der Gesetzgeber die Abschaffung der Teilwertabschreibungen begründen zu können. Aus steuersystematischer Sicht war das ein Fehlschluß, weil hier Elemente verschiedener Subsysteme miteinander vermischt wurden.

b) Steuerbilanzrecht und Rechtsstaatsprinzip

Ein geordnetes Steuerbilanzrecht muß nicht nur dem Gleichheitsgebot des GG, sondern außerdem den Grundsätzen des Rechtsstaats entsprechen. Nach dem Grundsatz der *Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* ist der Gesetzgeber verpflichtet, alle *wesentlichen* Entscheidungen selbst zu treffen; alle grundsätzlichen Fragen, die den Bürger unmittelbar betreffen, müssen durch Gesetz entschieden werden[51]. Damit dürfte es, wie schon angedeutet, schwerlich vereinbar sein, die Regeln über die steuerliche Gewinnermittlung an *private Standard-Setter* zu delegieren. Niemand käme auf die Idee, den Steuertarif nicht mehr durch Gesetz, sondern privat bestimmen zu wollen. Nichts anderes kann für die Bemessungsgrundlage gelten. Erst das Zusammenwirken von Bemessungsgrundlage *und* Steuertarif ergibt die letztlich entscheidende steuerliche Belastungswirkung. Fragen der steuerlichen Bemessungsgrundlage sind daher ebenso „wesentlich" wie solche des Steuertarifs. Ein Steuerbilanzrecht ist daher gesetzlich zu normieren. Der Verweis auf außergesetzliche private Rechnungslegungs-Standards genügt den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht.

Damit verbunden ist das sog. *Bestimmtheitsgebot*. Rechtsvorschriften müssen ausreichend bestimmt, sie sollen für die Normadressaten verständlich sein. Auch dieses Erfordernis spricht tendenziell für ein ausdifferenziertes eigenständiges Steuerbilanz*recht* und *gegen* substantiell privater Bestimmung überantwortete Steuerbilanz-*Standards*. Jedenfalls wäre es nicht angängig, durch eine dem derzeitigen § 5 Abs. 1 EStG nachgebildeten Verweisungsnorm auf Standards zu verweisen, die nicht oder nur mit einiger Verzögerung überhaupt in deutscher Sprache vorliegen. IAS, US-GAAP oder andere ausländische

49 Zutr. auch insoweit *Schön*, StuW 1995, 366, 371.
50 BT-Drucks. 14/23, S. 237.
51 Vgl. BVerfGE 61, 260, 275; 40, 237, 249.

Standards mögen *punktuell* als *Quelle der Rechtsvergleichung* tauglich und interessant sein, sie eignen sich aber schwerlich als Bezugspunkt in toto für die steuerrechtliche Gewinnermittlung.

Das Gebot der *Rechtssicherheit* sowie das *Übermaßverbot*[52] können für den vorliegenden Zusammenhang insoweit fruchtbar gemacht werden, als sie dafür streiten, Bilanzierungsregeln *objektivierbar* auszugestalten. Ein Steuerbilanzrecht sollte *klar* und *einfach anzuwenden* sein. Es darf *kein unverhältnismäßiger Buchführungs- oder Bewertungsaufwand* abverlangt werden.

c) Steuerbilanzrecht und Eigentumsschutz

Vorstehendem ähnlich ist schließlich eine vor allem von *Paul Kirchhof* entwickelte Argumentationslinie, nach der aus Art. 14 GG ein *Prinzip eigentumsschonender Besteuerung* abgeleitet werden kann[53]. Der *Vermögensstamm* soll *Bestandsschutz* genießen. Diesen Gedanken hat das Bundesverfassungsgericht in den sog. Einheitswertbeschlüssen[54] aufgegriffen, mit freilich i.e. außerordentlich umstrittenen Thesen. Insbes. die Figur eines angeblichen *Halbteilungsgrundsatzes* wird kritisiert[55], aber auch gleichsam umgekehrt die partielle Entwertung des Prinzips eigentumsschonender Besteuerung durch die Anknüpfung an *Soll-* statt an Ist-Erträge[56].

2. Erste Folgerungen: qualitative Anforderungen an Steuerbilanzen

Die skizzierten verfassungsrechtlichen Rahmengrundsätze lassen sich in einem ersten Konkretisierungsschritt vielleicht[57] zu folgenden *qualitativen Anforderungen an Steuerbilanzen* verdichten:

52 So mit Recht *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, S. 144 ff., 276, 368 ff. – Demgegenüber soll nach *Kraft*, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung, 1991, S. 27, dem Übermaßverbot bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage keine Bedeutung zukommen.

53 *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 215, 226 ff., 242 ff. und öfter. Dazu *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 4 Rn. 214 ff.; krit. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 530 f.

54 Vgl. BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer) und 165 (Erbschaftsteuer).

55 Vgl. schon das abweichende Votum von *Böckenförde*, BVerfGE 93, 149, 151 ff. Ferner z. B. *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 4 Rn. 214 ff. m. w. N.

56 Vgl. *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 4 Rn. 102 f.: „Jedoch greift eine Steuer, die an Soll-Erträge anknüpft, vielfach in die Substanz des Vermögens ein, so daß der Schutz des Vermögensstamms nicht erreicht ist. ‚Die typisierende Unterstellung eines Ertrags' macht das vom BVerfG wegweisend anerkannte Prinzip eigentumsschonender Besteuerung partiell unwirksam".

57 Die gewählte vorsichtige Formulierung trägt der Überzeugung Rechnung, daß eine *prinzipiengeleitete Argumentation*, wie sie hier unternommen wird, nicht im stren-

a) Prinzip der Periodenabgrenzung nach der wirtschaftlichen Verursachung

Verlangt das Verfassungsrecht *Folgerichtigkeit* hinsichtlich der einmal getroffenen Belastungsentscheidung, so läßt sich hieraus für das Subsystem der steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ableiten, daß die Gewinnermittlung *möglichst periodengerecht* zu erfolgen hat (*Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung, accrual basis*)[58]. Etwas plakativ formuliert: Wenn schon periodisieren (und nicht an Zahlungsströmen orientieren), dann richtig. Diese Aussage impliziert zugleich eine *wirtschaftliche Betrachtungsweise*. Denn periodengerechte Erfolgsermittlung bedeutet, Geschäftsvorfälle unabhängig von ihrer Zahlungswirksamkeit *zum Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verwirklichung* als Aufwand oder Ertrag zu erfassen[59]. Es geht um die Messung der *wirtschaftlichen* Leistungsfähigkeit. Hierfür kommt es konsequent weniger auf die rechtliche Form als auf den *wirtschaftlichen Gehalt* des jeweiligen Geschäftsvorganges an.

b) Prinzip der Verläßlichkeit (Objektivierung)

Die Verfassungsgebote der Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit lassen sich für die Steuerbilanz zu einem *Prinzip der Verläßlichkeit* verdichten: Die auf der Grundlage eines Steuerbilanzrechts ermittelten Werte sollten *nachprüfbar* und *willkürfrei* sein[60]. Die steuerliche Rechnungslegung sollte *wirtschaftlich* und *praktikabel*, d.h. *einfach*, *verständlich* und *möglichst eindeutig* sein. Für ein so verstandenes Prinzip der Verläßlichkeit sprechen im übrigen auch Aspekte der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Denn nur verläßliche, d.h. vor allem nachprüfbare und möglichst willkürfreie Bilanzierungsregeln ermöglichen Vergleichbarkeit und damit Gleichmäßigkeit der Besteuerung[61].

---

gen Sinne logisch-ableitend sein kann. Aus (Verfassungs-)Prinzipien ergeben sich nur selten *zwingende* Schlußfolgerungen. Die Stringenz einer Argumentation aus einem Prinzip ist begrenzt (*Alexy*, Theorie der juristischen Argumentation, 2. Aufl. 1991, S. 21 f.).

58 *Hennrichs*, StuW 1999, 138, 145 f. S. auch *Jacobs*, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, 1971, S. 14: Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedingt die periodengerechte Gewinnermittlung.

59 Vgl. IAS 1.26 und F 23 und *G. Klein*, Unternehmenssteuerung auf Basis der International Accounting Standards, 1999, S. 85.

60 Vgl. auch BFH GrS DStR 2000, 1682, 1685, 1687 (unter C. II. 3. und 13. der Gründe).

61 *Weber-Grellet* (Fn. 19), § 2 Rn. 4: „Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt den willkürfreien Ansatz objektiv feststellbarer und auf einfache Art berechenbarer Positionen." Ferner ebda., § 3 Rn. 2 und passim. S. außerdem z. B. *Kirchhof*, StuW 1984, 297, 307: „Ein gleichmäßiger Gesetzesvollzug verlangt praktikable, für alle Beteiligten verständliche Gesetzesinhalte."

c) Prinzip der Unternehmensschonung

Wiederum das Übermaßverbot und außerdem das Prinzip eigentumsschonender Besteuerung lassen sich schließlich zu einem *Prinzip der Unternehmensschonung* konkretisieren. Die Regeln des Steuerbilanzrechts sollten so ausgestaltet sein, daß eine *Substanzbesteuerung vermieden wird*. Der Steuerzugriff sollte an *möglichst sichere Werte* anknüpfen[62].

d) Zwischenergebnis

Die damit entwickelten Anforderungen an Steuerbilanzen bilden ein *bewegliches System*. Zwar kann aus ihnen nicht streng logisch ein ausdifferenziertes Steuerbilanzrecht deduziert werden[63]. Auch können die verschiedenen Prinzipien miteinander in Konflikt geraten[64]. Bezeichnet sind aber immerhin *Leitlinien* für die Entwicklung eines geordneten Steuerbilanzrechts. Wie der Gesetzgeber diese Linien im einzelnen zeichnet, wie er die Prinzipien zueinander ins Verhältnis setzt, ist weitgehend seinem Spielraum überlassen. Bei möglichen Kollisionen ist hier wie sonst (in der „Dimension des Gewichts“[65]) eine verhältnismäßige Zuordnung der verschiedenen Prinzipien zu suchen.

Gewonnen sind außerdem wichtige *Negativ*aussagen: Nach dem Gesagten hat die Steuerbilanz jedenfalls *nicht* die Aufgabe, nützliche Informationen für Kapitalgeber zu vermitteln, es geht nicht um „Vorhersagetauglichkeit“ betreffend künftige *Cash Flows* oder um Schuldendeckungskontrolle aus Gründen des Gläubigerschutzes. Das alles mögen sinnvolle Aufgaben für die Handelsbilanz sein, aber nicht für die Steuerbilanz. Dort ist Ziel vielmehr die folgerichtige, eigentumsschonende und rechtsstaatliche Messung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.

3. Weitere Folgerungen: Grundsätze ordnungsgemäßer Steuerbilanzierung (GoStB) und ausgewählte Einzelfragen

Damit nun zu *praktischen Folgerungen* aus den bislang mehr theoretischen Überlegungen. Dabei beschränke ich mich auf das *Vorsichtsprinzip* mit seinen

62 So vor allem *J. Lang* (Fn. 52), S. 276, 344 und passim; *ders.*, DStJG 4 (1981), S. 45, 78 f. Ferner z. B. *Mössner*, Stbg 1998, 145, 147.

63 Vgl. nochmals oben Fn. 57.

64 Das gilt insbes. für das Prinzip der Periodenabgrenzung nach der wirtschaftlichen Verursachung einerseits und das Prinzip der Verläßlichkeit andererseits. Während aus ersterem der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgeleitet werden kann, tendiert letzteres eher zu einer formal-rechtlichen Betrachtungsweise, weil diese eher Rechtssicherheit gewährleistet. Teilweise können die entwickelten Anforderungen an Steuerbilanzen aber auch in dieselbe Richtung wirken, so wohl das Prinzip der Verläßlichkeit und das der Unternehmensschonung.

65 *Alexy*, Theorie der Grundrechte, 1986, S. 79 m. w. N.

Ausprägungen. Denn in diesem bündeln sich die Einwände gegen das Maßgeblichkeitsprinzip – wie übrigens auch die internationalen Vorbehalte gegen das deutsche Handelsbilanzrecht. (Deutsche) Handelsbilanzen seien, so der Vorwurf, einseitig „übervorsichtig". Die „*Kernfrage*" lautet daher, so *Joachim Lang* mit Recht, *welche Gestalt ein steuerrechtliches Vorsichtsprinzip* und seine Unterprinzipien haben sollte[66].

Andere klassische GoB sind demgegenüber auch für das Steuerbilanzrecht weitgehend unproblematisch. So würde auch ein eigenständiges Steuerbilanzrecht den Prinzipien der *Vollständigkeit*, der *Klarheit* und *Übersichtlichkeit*, des *Bilanzzusammenhangs* und der *Stetigkeit*, des *going concern*, der *Einzelbewertung* samt dem Verrechnungsverbot, dem *Stichtags-* und dem *Nominalwertprinzip* folgen.

a) Realisationsprinzip als „Eckpfeiler" auch des Steuerbilanzrechts

Betrachten wir zunächst das *Realisationsprinzip*. Nach diesem Prinzip dürfen Gewinne im Abschluß erst berücksichtigt werden, wenn sie am Stichtag *realisiert* sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4, 2. Halbs. HGB). Korrespondierend bestimmt das *Anschaffungswertprinzip*, daß Wirtschaftsgüter höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden dürfen (steuerrechtlich § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, handelsrechtlich § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Gegen das Realisationsprinzip auch für die Steuerbilanz könnte man anführen wollen, dem Prinzip der Periodenabgrenzung entspräche es besser, auch schon *nicht*-realisierte Wertsteigerungen zu erfassen. Da die steuerliche Gewinnermittlung auf die betrieblich veranlaßte Betriebs*vermögens*mehrung abzielt und diese mittels einer „*Vermögens*übersicht" (§ 4 Abs. 2 EStG, § 60 EStDV) festzustellen ist, ist es an sich *folgerichtig*, *jede* Vermögensmehrung, auch die noch nicht realisierte, zu berücksichtigen. In diesem Sinne sieht insbes. *Tipke* bereits im *bloßen Wertzuwachs* des Betriebsvermögens eine Steigerung der Leistungsfähigkeit[67], und *Joachim Lang* bezeichnet die Reinvermögenszuwachstheorie als „wohl . . . ideale(n) Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit"[68].

66 *J. Lang*, Anh. Nr. 1 zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 182.

67 Prägnant *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl. 1987, S. 269: „. . . bereits nicht realisierter Zugang die Leistungsfähigkeit erhöht, folglich Gewinn (und damit Einkommen) ist. Zwischen nicht realisiertem und realisiertem Vermögenszugang besteht in der Tat nur ein Vermögens*art*unterschied, ein Unterschied auch in der Liquidität. Nicht realisierten Gewinn kann man realisieren, man kann ihn auch beleihen (wenngleich auch nicht in der Höhe des Verkehrswerts). Dieser Grundstandpunkt ist vom . . . Leistungsfähigkeitsprinzip her nicht anfechtbar." S. außerdem z. B. *Costede*, StuW 1996, 19, 23: „. . . verkörpert bereits der Wertzuwachs des Betriebsvermögens die Leistungskraft des Unternehmers".

Dem entspricht es auch, daß in der *internationalen Rechnungslegung*, die das Prinzip der Periodenabgrenzung in den Vordergrund rückt, das Realisationsprinzip zunehmend relativiert wird. Das zeigt sich deutlich am „Trend zur *Fair Value*-Bewertung“[69] für Finanzinstrumente (IAS 39: *Financial Instruments – Recognition and Measurement*) und jüngst sogar für fremdgenutzte (insbes. vermietete) Grundstücke und Gebäude (IAS 40: *Investment Properties*), und das zeigt sich ferner beispielsweise an unterschiedlichen Auffassungen zur Bilanzierung bei langfristiger Fertigung oder an einer nach IAS großzügigeren Aktivierung immaterieller Vermögenswerte.

Dennoch sollte für die steuerliche Gewinnermittlung am Realisationsprinzip *festgehalten* werden. Die Beschränkung des Steuerzugriffs auf *realisierte* Wertsteigerungen ist ein Gebot sowohl der *Verläßlichkeit* als auch der *Unternehmensschonung*[70]. Zeitwerte sind oft nur schwer verläßlich zu ermitteln. Erst die Realisation durch Veräußerung am Markt bestätigt den Wert eines Objekts[71]. Wenn die Praxis zeigt, daß eine nach allen Regeln der Kunst durchgeführte sachverständige Wertschätzung eines Grundstücks einen Verkehrswert von 24 Mio. DM errechnet, tatsächlich aber gerade einmal 7 Mio. DM realisiert werden können, dann stimmt das nachdenklich[72]. An unverläßliche Wert*schätzungen* sollte die Besteuerung nicht ohne Not anknüpfen. Unverläßliche Werte beeinträchtigen die Vergleichbarkeit des Gewinns als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und erhöhen damit die Gefahr der Ungleichbehandlung durch Ungleichbewertung von Einkommen[73]. Außerdem sollte der Steuereingriff, wie dargelegt, das Eigentum möglichst schonen und wirtschaftlich maßvoll sein[74]. Würde der Steuerzugriff aber schon die noch nicht realisierte Wertsteigerung erfassen, wären die Steuerpflichtigen möglicherweise gezwungen, Wirtschaftsgüter zu versilbern oder zu beleihen, nur um die Steu-

68 *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 8 Rn. 32. Ferner z. B. *Pezzer*, DStJG 14 (1991), S. 3, 13 f.

69 *Busse von Colbe*, ZGR 2000, 651, 653 ff.; *Hennrichs*, ZGR 2000, 627, 634 ff.; *Bökking/Benecke* in Ballwieser (Hrsg.), US-amerikanische Rechnungslegung, 4. Aufl. 2000, S. 193 ff.; je m. w. N. – Jüngst auch Vorschlag der EG-Kommission vom 24. 2. 2000 zur Änderung der Vierten und Siebenten Richtlinie, Komm (2000) 80 endg. Dazu im Vergleich mit IAS 39 *Scharpf*, DB 2000, 629.

70 *Herzig*, WPg 2000, 104, 113. Ferner insbes. *Kirchhof* in Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 2 Rn. A 98 f.; *Pezzer*, DStJG 14 (1991), S. 3, 22 f. S. auch *Costede*, StuW 1996, 19, 24, mit Hinweis auf die Entstehungsgeschichte in Fn. 39; *M. Lang* (Fn. 12), S. 107, 114.

71 Zutr. *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 4 Rn. 105.

72 Vorbehalte wegen mangelnder Objektivierung sind vor allem gegenüber Bewertungsverfahren angebracht, die auf der Grundlage von *Zukunftserfolgen* rechnen, also insbes. bei den Ertragswert- oder DCF-Verfahren.

73 Vgl. *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 4 Rn. 108. S. auch *ders.*, ebenda, § 8 Rn. 32 f. und § 9 Rn. 404.

74 *Tipke* (Fn. 67), S. 269; *Herzig*, WPg 2000, 104, 113.

erzahlung aufbringen zu können. Das kann, so denn auch *Tipke* und *Joachim Lang* mit Recht, nur „*ultima ratio*" sein[75]. Ist die Besteuerung der stillen Reserven gesichert, ist es dem Fiskus zuzumuten, bis zur Realisation zuzuwarten.

Aufweichungen des Realisationsprinzips, die *handelsrechtlich* unter dem Aspekt der relevanten Information der Kapitalgeber diskutabel sein mögen, insbes. bei langfristiger Fertigung[76], bei Fremdwährungspositionen und börsengängigen Wertpapieren, sollten deshalb steuerrechtlich *nicht* nachvollzogen werden.

Entsprechendes gilt für den Problembereich *immaterielle Wirtschaftsgüter*. Nach internationalen *Accounting Standards*, die allerdings interessanterweise nicht einheitlich sind, sollen immaterielle Werte unter bestimmten Voraussetzungen auch dann aktiviert werden, wenn sie nicht entgeltlich erworben wurden[77]. (Quantitative) Informationen auch über immaterielle Positionen werden von den Kapitalgebern zunehmend als *relevant* beurteilt und erwartet[78]. Der Gesichtspunkt *relevanter* und *nützlicher Information* spielt aber für die steuerliche Gewinnermittlung keine Rolle. Zwar könnte man vom Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung aus argumentieren wollen, auch selbst hergestellte immaterielle Anlagewerte seien relevante Vermögensteile, deren Nichtbilanzierung die Vermögens- und Ertragslage verzerre. Doch scheinen die Objektivierungsprobleme bislang ungelöst[79]. Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG sollte daher aus Gründen der Verläßlichkeit und der Unternehmensschonung *beibehalten* werden[80].

b) Imparitätsprinzip auch für die Steuerbilanz?

Darf die These, das *Realisationsprinzip* sei auch für die Steuerbilanz gerechtfertigt, vielleicht noch auf weitgehende Zustimmung hoffen, so wird es wirklich schwierig bei dem sog. *Imparitätsprinzip*. Danach sind „alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen" (§ 252 Abs. 1 Nr. 4, 1. Halbs. HGB). Auf die Realisation

75 *Tipke* (Fn. 67), S. 269; *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 4 Rn. 107, § 8 Rn. 32 f., § 9 Rn. 50 f. (mit Hinweis auf Substanzsteuermängel einer Besteuerung schon der noch nicht realisierten Wertsteigerung); *ders.*, DStJG 4 (1981), S. 45, 79 ff.

76 Dazu *Clemm*, DStJG 4 (1981), 117; *Herzig*, WPg 2000, 104, 114 f. *Lüders*, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerbilanzrecht, 1987, S. 100 ff.; *Schreiber* in Blümich (Fn. 12), § 5 Rn. 948.

77 Vgl. *Hennrichs*, ZGR 2000, 627, 639 ff. Ferner z. B. *G. Klein* (Fn. 59), S. 126 ff.; je m. w. N.

78 Vgl. *Busse von Colbe*, ZGR 2000, 651, 660 f.

79 Vgl. *Hennrichs*, ZGR 2000, 627, 641 f.

80 Vgl. auch *Weber-Grellet* (Fn. 19), § 3 Rn. 4; *Herzig*, WPg 2000, 104, 113 f. A. A. wohl *Heurung*, RIW 2000, 421, 426.

kommt es insoweit, anders als bei den Gewinnen, nicht an. Gewinne und Verluste werden bilanziell damit *ungleich* behandelt (daher *Imparitäts*prinzip).

aa) Überblick über den Meinungsstand

Gegen das Imparitätsprinzip auch in der Steuerbilanz mehren sich in jüngerer Zeit kritische Stimmen[81]. Es sei, so wird eingewandt, nicht einzusehen, warum Verluste steuerrechtlich zu antizipieren sein sollen. Aktiv- und Passivseite der Steuerbilanz seien gleich zu behandeln. Das Steuerrecht kenne ein eigenes Institut der Verlustberücksichtigung, nämlich den *Verlustabzug* (vgl. § 10d EStG). (Allein) Steuerpflichtigen, die bilanzieren, Rückstellungen und Teilwertabschreibungen zu gestatten, verschaffe diesen in gleichheitswidriger Weise Liquiditäts- und Zinsvorteile durch Steuerstundung. Steuerspareffekte durch Rückstellungen erreichten gar Subventionscharakter. Entsprechend kann man in der Begründung zum sog. „Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002" nachlesen, das Imparitätsprinzip sei mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit „unvereinbar"[82].

Von diesem Ausgangspunkt aus gerät vor allem die Passivseite der Steuerbilanz ins Wanken. Die beschriebene Sichtweise stand zunächst Pate für die steuerrechtliche Abschaffung der Verlustrückstellungen (§ 5 Abs. 4a EStG)[83]. Manchen geht das noch nicht weit genug: Sie bekämpfen Rückstellungen *insgesamt* als steuerpolitisch ungerechtfertigt[84]. Und auch die Aktivseite der Steuerbilanz bleibt nicht verschont: Teilwertabschreibungen wurden bereits eingeschränkt (zulässig jeweils nur noch bei „voraussichtlich dauernder Wertminderung", § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG), teilweise wird ihre gänzliche Abschaffung befürwortet[85].

Demgegenüber verteidigen andere das Imparitätsprinzip auch für die Steuerbilanz[86]. Wegen des Verfassungsgebots der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und des Übermaßverbots müßten bestehende Unsicherheiten zugunsten

81 Vgl. insbes. *Doralt*, DB 1998, 1357 f.; *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 56; *Jacobs* in Bertl/Egger/Gassner/M. Lang, Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht, 2000, S. 83, 94 ff.; *Kraft* (Fn. 52), S. 206; *Schreiber*, FS Beisse, 1997, S. 491, 504; *Siegel*, BB 1994, 2237, 2244; *Thiel*, BB 1999, 828, 829; *Wagner*, StuW 1990, 3, 12; *ders.*, DB 1998, 2073, 2075. – De lege ferenda auch *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 (2000), S. 67, 73.

82 BT-Drucks. 14/23, S. 238.

83 Diese Regelung beurteilen als *systemkonform*: *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 9 Rn. 350; *Siegel*, StuB 1999, 195, 196 f.; *Weber-Grellet*, DB 1997, 2233, 2235.

84 Vgl. *Doralt*, DB 1998, 1357.

85 Vgl. *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 (2000), S. 67, 80 und 172.

86 Vgl. *J. Lang* (Fn. 52), S. 368; *Lambrecht* in Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 5 Rn. D 32, 40, 42; *Kirchhof*, ebda., § 2 Rn. A 101; *Mössner*, Stbg 1998, 145, 147 f.; *Pezzer*, DStJG 14 (1981), S. 3, 24 f.; *M. Lang* (Fn. 12), S. 107, 114.

des Steuerpflichtigen ausschlagen; im Zweifel sei für den Steuerbürger anzunehmen, daß ein unsicherer Gewinn nicht gemacht, ein unsicherer Verlust aber eingetreten sei[87]. Das steuerrechtliche Verbot von Verlustrückstellungen wird daher als steuersystematisch verfehlt kritisiert (fiskalischer „Sündenfall"[88]).

In der Sache geht der unter dem Stichwort „Imparitätsprinzip" geführte Streit um Rückstellungen und Teilwertabschreibungen. Betrachten wir beide Institute vor dem Hintergrund der entwickelten qualitativen Anforderungen an Steuerbilanzen:

bb) Zur Rechtfertigung von Rückstellungen in der Steuerbilanz

(1) Rückstellungen und das Prinzip der Periodenabgrenzung

Mißt man Rückstellungen zunächst am *Prinzip der Periodenabgrenzung*, so ist festzustellen, daß danach ihr Ansatz systematisch nachgerade *gefordert* ist. Rückstellungen sind *Ausdruck* des Prinzips der periodengerechten Erfolgsermittlung nach der wirtschaftlichen Verursachung. Dieser Zusammenhang von Rückstellungen und Periodenabgrenzung wird besonders deutlich bei den *Verbindlichkeitsrückstellungen* (§ 249 Abs. 1 Satz 1, 1. Alt. HGB). Sie haben gerade die Funktion, *wirtschaftliche Lasten* abzubilden und Ausgaben der Periode ihrer *wirtschaftlichen Verursachung* zuzuordnen[89]. Gleiches trifft aber auch für die *Verlustrückstellungen* zu (§ 249 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. HGB, § 5 Abs. 4a EStG). Auch diese bilden – entgegen einem verbreiteten Mißverständnis – nicht erst künftige, sondern am Stichtag *„entstandene" Wirtschaftslasten* ab (vgl. auch § 252 Abs. 1 Nr. 4, 1. Halbs. HGB)[90]. Das bestätigt sowohl eine *rechtliche* wie eine *wirtschaftliche* Betrachtungsweise: Rechtlich gilt, daß die Verbindlichkeit aus dem Verlustgeschäft ja schon entstanden ist und nur deshalb bislang noch nicht passiviert wurde, weil dem der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte entgegenstand. Schwebende Geschäfte bilanziell auszublenden ist gerechtfertigt, solange die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten als (wenigstens) ausgeglichen angesehen werden können[91]. Der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte ändert

87 *Schön*, DStJG 23 (2000), S. 172.

88 So z. B. *Clemm*, FS Offerhaus, 1999, S. 631 ff.; ferner *Herzig/Rieck*, BB 1998, 311, 315: „. . . allein fiskalisch motivierten Systembruch". *Schön*, Gastkomm. DB 1998, Heft 48, S. I und *Groh*, Gastkomm. DB 1998, Heft 47, S. I.

89 Vgl. *Lambrecht* in Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 5 Rn. D 1; *Herzig*, DStJG 14 (1991), S. 199, 202; *Wiedmann*, Bilanzrecht 1999, § 249 HGB Rn. 4.

90 Ebenso *Groh*, DB 1999, 978, 980; *Küting/Kessler*, StuB 2000, 21, 26 f.; *dies.*, DStR 1998, 1937, 1940; *Piltz*, StbJb 1999/2000, S. 221, 224. S. ferner *Schreiber* in Blümich (Fn. 12), § 5 Rn. 253.

91 Z. B. *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 42 Rn. 90; *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, AktG, 1973, § 149 Rn. 50.

aber nichts daran, daß in Gestalt der Verbindlichkeit aus dem schwebenden Geschäft eine *bilanzielle Schuld gegeben* ist[92]. Die Verlustrückstellung enthält diese Verpflichtung, genauer: den Verpflichtungsüberschuß[93]. Diese Verbindlichkeit ist durchaus „real" und nicht erst künftig. In einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ist es deshalb nur *folgerichtig*, diese bestehende Wirtschaftslast abzusetzen, sonst würde die Saldogröße verfälscht. Daß Verlustrückstellungen zudem bei *wirtschaftlicher* Betrachtungsweise *bereits entstandene Wirtschaftslasten* abbilden, zeigt ein gedanklicher „Teilwerttest": Ein gedachter Erwerber des Unternehmens würde die Last als Abzugsposten berücksichtigen[94]. Dieser Gedanke erhebt nicht die Veräußerung des Gewerbebetriebs zum Maßstab der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich[95], sondern will nur verdeutlichen, warum bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine bereits zu berücksichtigende Last gegeben ist.

Rückstellungen sind daher in einer Gewinnermittlung durch *Vermögensvergleich systemkonform*[96]. Ein rechtsvergleichender Blick bestätigt das: Sowohl internationale *Accounting Standards* (vgl. IAS 37.66-69[97]) als auch *andere europäische Steuerbilanzrechte*[98] *erlauben* Rückstellungen, und zwar auch Verlustrückstellungen. Wenn der Steuergesetzgeber sich für § 5 Abs. 4a EStG darauf berufen hat, es gelte, die Steuerbilanz an internationale Standards anzupassen, dann können damit jedenfalls nicht die internationalen *Accounting Standards* und auch nicht die steuerrechtlichen Regelungen *europäischer* Nachbarstaaten gemeint gewesen sein. „Vorbild" war vielmehr das *amerikanische Steuerrecht*[99]. Doch daß diese „kasuistische und chaotisch anmutende Rechtsmaterie Vorbild" für ein deutsches Steuerbilanzrecht sein soll, hat *Groh* mit Recht angezweifelt[100].

92 Aus rechtlicher Sicht unrichtig *Kraft* (Fn. 52), S. 66, 68 f.

93 Vgl. BFH BStBl. II 1997, 735 = DStR 1997, 1442, 1444.

94 Vgl. *Moxter*, DStR 1998, 509, 510; *J. Lang* (Fn. 52), S. 370.

95 So der Einwand von *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 (2000), 67, 74.

96 *Piltz*, StbJb 1999/2000, S. 221, 224: Rückstellungen „entsprechen präzise dem Gedanken des Wertvergleichs".

97 Zu Verlustrückstellungen nach HGB und IAS s. *Groh*, FS Beisse, 1997, S. 207; *Ernsting/Keitz*, DB 1998, 2477, 2479 f. Zu den US-GAAP s. *Kupsch* in Ballwieser (Hrsg.), US-amerikanische Rechnungslegung, 4. Aufl. 2000, S. 115 ff.; *Pilhofer*, Rückstellungen im internationalen Vergleich, 1997, S. 102 ff.

98 So in Österreich und in der Schweiz, vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Bd. I, 5. Aufl. 1994, S. 129 ff., 134; *Cagianut/Höhn*, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl. 1993, § 13.34.4; ferner *Groh*, DB 1999, 978, 980 f. m. w. N.

99 Dazu vgl. *Schreiber* in Ballwieser (Hrsg.), US-amerikanische Rechnungslegung, 4. Aufl. 2000, S. 49 ff. m. w. N. Ferner z. B. *Dreissig*, Unternehmenserwerb und Besteuerung in den USA, 2. Aufl. 1984, S. 245; *Haueisen* in Kramer, Grundzüge des US-amerikanischen Steuerrechts, 1990, S. 175, 187 f.

100 *Groh*, DB 1999, 978, 980.

(2) Rückstellungen und das Prinzip der Unternehmensschonung

Rückstellungen entsprechen aber nicht nur dem Prinzip der Periodenabgrenzung, sie sind außerdem durch das *Prinzip der Unternehmensschonung* gerechtfertigt. Soll die Besteuerung nur an einen *möglichst sicheren Vermögenszuwachs* anknüpfen, sind Wirtschafts*lasten* abzusetzen, weil die Steuer anderenfalls auf eine *unsichere Nettogröße* erhoben würde. Eben das geschieht durch Rückstellungsbildung. Das wird wiederum besonders deutlich an den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Diese werden gebildet für dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse, aber *wahrscheinliche* Verbindlichkeiten. Wegen der *wahrscheinlichen Gefahr einer Inanspruchnahme* stehen sie, so *Schulze-Osterloh* mit Recht, für die Beurteilung der *wirtschaftlichen* Leistungsfähigkeit den Verbindlichkeiten gleich[101]. Nichts anderes gilt aber wiederum für Verlustrückstellungen. Denn diese bilden, wie dargelegt, ebenfalls *entstandene Wirtschaftslasten* ab. Der Vermögensstand ist in Höhe des Verpflichtungsüberschusses (mindestens) *unsicher* und *zweifelhaft*. Das Ziel, unsicheres und zweifelhaftes Vermögen auszuklammern, rechtfertigt daher auch Verlustrückstellungen[102].

(3) Rückstellungen und das Prinzip der Verläßlichkeit

Einwände gegen Rückstellungen in der Steuerbilanz kann man allerdings aus dem *Prinzip der Verläßlichkeit* erheben[103]. Bei Ansatz und Bewertung von Rückstellungen verläuft eine „Hauptkampflinie" zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen. Rückstellungen gelten als „Dauerbrenner", gar „als Ewigkeitsproblem des Bilanzrechts"[104]. Wenn Urteile zu Rückstellungsproblemen als kaum noch vorhersehbar bezeichnet werden und selbst der BFH konzediert, daß die Rechtsprechung zu den Rückstellungen „kein geschlossenes Bild" bietet[105], dann stimmt das nachdenklich. Das Steuerbilanzrecht erfüllt hier die Anforderungen der Willkürfreiheit, Eindeutigkeit und Einfachheit offenbar nur unzureichend.

Aus Gründen der Verläßlichkeit Rückstellungen in Steuerbilanzen ganz zu verbieten, ginge aber wohl zu weit. Den Erfordernissen der *Objektivierung* kann und sollte *bei der Konkretisierung der einzelnen Ansatz- und Bewertungskriterien* Rechnung getragen werden[106]. Die Rechtsprechung ist hier auf

101 So *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 (2000), S. 67, 72; *ders.*, FS Friauf, 1996, S. 833, 836 f.
102 So *Pezzer*, DStJG 14 (1991), S. 3, 24 f. im Anschluß an *J. Lang* (Fn. 52), S. 368.
103 Vgl. *Schreiber* in Blümich (Fn. 12), § 5 Rn. 883b zu § 5 Abs. 4a EStG.
104 *Schön*, BB Beil. 9/1994, S. 2.
105 BFH BStBl. II 1993, 855, 861.
106 Vgl. auch *Lambrecht* in Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 5 Rn. D 42.

gutem Wege. So verdient insbes. das sog. 51%-Urteil des BFH Zustimmung, nach dem eine Rückstellung nur passiviert werden darf, wenn für das Bestehen einer Verbindlichkeit *mehr* Gründe als dagegen sprechen[107]. Auch das Kriterium, daß der Gläubiger seinen Anspruch *kennen* muß, erscheint sachgerecht[108]. Darüber hinaus kann man erwägen, in Anlehnung an internationale *Accounting Standards* (vgl. IAS 37.14c, .26, .86)[109] den Ansatz einer Rückstellung zusätzlich davon abhängig zu machen, daß die Höhe der Belastung verläßlich geschätzt werden kann[110]. Wie bei der Aktivierung aus Gründen der Objektivierung „*Greifbarkeit*" verlangt wird[111], könnte bei der Passivierung *Quantifizierbarkeit* gefordert werden[112]. Ist die Höhe der möglichen Verpflichtung nicht verläßlich einzuschätzen, fragt es sich ohnehin, mit welchem Betrag die Rückstellung nachprüfbar angesetzt werden soll. Hier aus Gründen des Vorsichtsprinzips immer ein *worst case*-Szenario zu unterstellen, erscheint kaum sachgerecht. Doch ist das schon nicht mehr eigentlich eine Frage des Imparitätsprinzips, sondern eine solche des allgemeinen Vorsichtsprinzips. Darauf ist sogleich einzugehen.

cc) Zur Rechtfertigung von Teilwertabschreibungen

Mit den Überlegungen zur Rechtfertigung von Rückstellungen in der Steuerbilanz ist die Beurteilung von Teilwertabschreibungen vorgezeichnet. Teilwertabschreibungen sind ebenfalls durch die Prinzipien der periodengerechten Erfolgsermittlung und der Unternehmensschonung gerechtfertigt. Sie antizipieren nicht erst künftige, sondern bilden vielmehr *eingetretene* Verluste in Gestalt von *Wertminderungen* der Wirtschaftsgüter ab[113]. Die Berücksichti-

107 Vgl. BFH BStBl. II 1985, 44; ferner BFH BStBl. II 1993, 153. Krit. *Moxter,* BB 1999, 519, 520.

108 Vgl. BFH BStBl. II 1993, 153; 891; *Kessler*, DStR 1996, 1228, 1234; *Groh*, StbJb 1994/95, S. 23, 28 f.; krit. *Schön*, BB Beil. 9/1994, S. 8.

109 Zu IAS 37 s. *Reinhart*, BB 1998, 2514; *Förschle/Kroner/Heddäus*, WPg 1999, 41; *Moxter*, BB 1999, 519; *G. Klein* (Fn. 58), S. 180 ff.; PWC, Understanding IAS, Second Edition 1999, Par. 37.20; ferner *Schildbach,* ZfbF, Sonderheft 40, S. 55, 62. Zu Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach US-GAAP s. *Kupsch* (Fn. 97), S. 115 ff.; *Hayn/Pilhofer*, DStR 1998, 1729 und 1765.

110 Krit. *Herzig*, WPg 2000, 104, 115: „außerordentlich problematisch", impliziere „eine Verletzung des Nettoprinzips".

111 Vgl. zuletzt BFH GrS DStR 2000, 1682, 1684; ferner BFH BStBl. II 1975, 809; 1987, 14; *Kempermann* in Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 5 Rn. B 94.

112 Vgl. *Kempermann* in Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 5 Rn. B 95.

113 Vgl. *Hennrichs*, StuW 1999, 138, 142 f.; *Küting/Kessler*, DStR 1998, 1937, 1940; vgl. ferner *J. Lang* (Fn. 52), S. 369: „Ein Verlust wird nur aus der für den Kaufmann typischen Sicht des späteren Umsatzaktes antizipiert. Steuersystematisch gesehen weist der Teilwert einen *existenten* Verlust aus." – Teilweise anders *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 (2000), S. 67, 72 f., 80.

gung solcher Wertminderungen ist im System der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich kein „Steuerschlupfloch“[114], sondern vielmehr dem *System immanent*: Wenn die steuerliche Leistungsfähigkeit der Unternehmen an der Entwicklung ihres Betriebsvermögens gemessen wird, müssen Wertminderungen zur Kenntnis genommen werden[115]. Wollte man statt dessen unverkäufliche Ladenhüter, nicht beitreibbare Forderungen und Beteiligungen an insolventen Unternehmen nach wie vor als Vermögen ausweisen, würde die relevante Nettogröße verfälscht und der Besteuerung ein Ergebnis zugrunde gelegt, das so nicht der Vermögenslage zum Stichtag entspricht. *Groh* hat es treffend dahin zugespitzt: „Die Steuerbilanz würde . . . zu einer unrealistischen Geisterbilanz“, die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich würde „ad absurdum geführt“[116]. Möglichen Einwänden aus dem Gesichtspunkt der Verläßlichkeit läßt sich durch Teilwert*vermutungen* begegnen.

In einem Modell der bilanziellen Gewinnermittlung sind Teilwertabschreibungen daher *systemkonform* (wie umgekehrt allerdings auch *Wertaufholungen* bei Wegfall der Abschreibungsgründe). Ein rechtsvergleichender Blick bestätigt diese Sichtweise wiederum: Auch die internationalen *Accounting Standards*, die das Prinzip der Periodenabgrenzung betonen, lassen außerplanmäßige Abschreibungen zu (vgl. IAS 2.6, .25 für das Vorratsvermögen und IAS 16.53 mit IAS 36.58 für Sachanlagen und immaterielle Werte[117]).

Was die konkrete Ausgestaltung der Teilwertabschreibungen angeht, so könnte man vor dem Hintergrund des Prinzips der Periodenabgrenzung befürworten wollen, daß *jegliche*, auch eine nur vorübergehende Wertänderung durch Teilwertabschreibung oder Wertaufholung abzubilden sei. Unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit und Einfachheit der Steuerbilanz erscheint es aber vertretbar, diesbezüglich zwischen Anlage- und Umlaufvermögen zu unterscheiden. Da das Anlagevermögen definitionsgemäß dazu bestimmt ist, dem Betrieb dauernd zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB), können hier nur vorübergehende Wertänderungen ausgeblendet bleiben (so jetzt auch § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; sachlich übereinstimmend § 253 Abs. 2 Satz 3 mit § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB). Demgegenüber paßt das Merkmal „dauernde Wertminderung“ für das Umlaufvermögen eigentlich nicht[118]. Wenn § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

114 Zutr. *Schön*, Gastkomm. DB 1998, Heft 48, S. I.

115 So mit Recht *Groh*, DB 1999, 978, 981, 984; *ders.*, Gastkomm. DB 1998, Heft 47, S. I; vgl. ferner *Weber-Grellet*, DB 1998, 2435, 2437.

116 *Groh*, DB 1999, 978, 980 f.

117 Dazu z. B. *G. Klein* (Fn. 59), S. 192 ff.; *Herzig*, WPg 2000, 104, 109; je m. w. N. Wiederum nur stark eingeschränkt gilt das Niederstwertprinzip nach US-Steuerrecht, s. *Schreiber* (Fn. 99), S. 47, 85 ff.

118 *Groh*, DB 1999, 978, 982.

gleichwohl Teilwertabschreibungen auch beim Umlaufvermögen von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung abhängig macht, so kann das sinnvoll wohl nur dahin verstanden werden, daß es für die Beurteilung der Dauerhaftigkeit der Wertminderung auf den Zeitpunkt der voraussichtlichen Veräußerung oder Verwendung ankommt[119].

dd) Imparitätsprinzip und sofortiger Verlustausgleich

Als Zwischenergebnis läßt sich festhalten: Das Imparitätsprinzip ist auch in der Steuerbilanz system*konform*. Durchbrechungen des Prinzips implizieren einen Gleichheitsverstoß und bedürfen der besonderen Rechtfertigung. Besonders problematisch werden Einschränkungen des Imparitätsprinzips, wenn der Gesetzgeber zugleich den steuerlichen Verlustabzug begrenzt. Denn eine Beschränkung der Verlustberücksichtigung *bei der Gewinnermittlung* setzt jedenfalls voraus, daß die Verluste durch Rück- oder Vortrag oder ggf. sofortigen Verlustabzug überhaupt noch steuerlich abgesetzt werden können[120]. Diskutabel mögen Fragen der *zeitlichen Zuordnung* von Ausgaben sein. Verluste steuerlich gänzlich unberücksichtigt zu lassen, verstieße demgegenüber gegen das objektive Nettoprinzip[121].

c) Das allgemeine Vorsichtsprinzips für die Steuerbilanz

Die bisherigen Überlegungen betrafen das Realisations- und das Imparitätsprinzip. Beide werden als besondere Ausprägungen des *allgemeinen Vorsichtsprinzips* angesehen. Auf dieses ist nun einzugehen.

aa) Grundsätzliche Rechtfertigung und Gewichtung des Vorsichtsprinzips für die Steuerbilanz

Das Vorsichtsprinzip galt in Deutschland lange – auch für die Steuerbilanz[122] – als „das alles überragende Prinzip"[123], als das „Leitprinzip des GoB-Systems", das die „Rechnungslegung nach Form und Inhalt" beherrsche[124] und dem gegenüber der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung *nachran-*

119 So mit Recht BMF BStBl. I 2000, 372, Tz. 23. Ebenso schon *Groh*, DB 1999, 987, 982.

120 Vgl. *Siegel*, BB 1994, 2237, 2243. Ebenso z. B. *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 (2000), S. 67, 74 f. mit Fn. 34. Ferner *Jacobs* (Fn. 81), S. 83, 96 ff.; *D. Schneider*, DB 2000, 1241, 1244; *Thiel*, StbJb 1997/98, S. 309, 327 ff. („Verlustabzug als Korrektiv für die Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage").

121 Vgl. *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 (2000), S. 67, 69 ff., 75.

122 S. z. B. *Strobl*, StbJb 1994/95, S. 77.

123 So zuletzt *Niehus*, DB 1997, 1421, 1422. Ferner z. B. *Strobl*, StbJb 1994/95, S. 77 f.

124 *Beisse*, FS Beusch, 1993, S. 77, 83.

gig sei[125]. Die überragende Bedeutung des Vorsichtsprinzips sei aus Gründen des *Gläubigerschutzes* legitimiert.

Diese Sichtweise wird unter dem Eindruck internationaler *Standards* zunehmend schon handelsrechtlich in Frage gestellt. Kennzeichnend ist die Regelung nach IAS: Danach steht das Vorsichtsprinzip (*prudence*) nicht als „Leitprinzip" an der Spitze, sondern folgt der Grundannahme der periodengerechten Erfolgsermittlung (*accrual basis*) *nach* und gilt „nur" als Unterprinzip der Verläßlichkeit (vgl. F 37 und IAS 1.20b, iv)[126]. Dabei betonen die IAS ausdrücklich, daß eine vorsichtige Vorgehensweise es beispielsweise *nicht* gestattet, stille Reserven zu legen oder Rückstellungen zu hoch zu bewerten, da hierdurch die Verläßlichkeit beeinträchtigt würde (F 37).

Jedenfalls für das Steuerbilanzrecht ist die Erhebung des Vorsichtsprinzips zum alles dominierenden Leitprinzip *nicht* überzeugend. Der Gedanke des Gläubigerschutzes trägt für das Steuerrecht nicht[127]. Ein steuerrechtliches Vorsichtsprinzip muß sich vielmehr in den entwickelten verfassungsrechtlichen Rahmen einpassen. Hiernach geht es bei der steuerlichen Gewinnermittlung aber nicht um Gläubigerschutz, sondern um *folgerichtige, eigentumsschonende und rechtsstaatliche Messung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit*. In dem entwickelten System der qualitativen Anforderungen an Steuerbilanzen steht das Vorsichtsprinzip deshalb nicht an der Spitze, sondern es ist – ähnlich wie nach IAS – ein *Unterprinzip* abgeleitet aus den *Prinzipien der Verläßlichkeit und der Unternehmensschonung*[128]. Es steht im Dienste der Objektivierung und des Übermaßverbots, indem es dafür sorgt, daß „nicht ein ungewisser Gewinn als tatsächlicher Gewinn angesetzt" und der Besteuerung unterworfen wird[129].

Das Vorsichtsprinzip in der Steuerbilanz ist danach kein *worst case*-Prinzip. Vorsichtig zu bilanzieren heißt nicht, einseitig *nur* die Risiken zu berücksichtigen, sondern bei einer Schätzung *auch* die Risiken einzubeziehen, also *alle* bewertungsrelevanten Tatumstände zu erfassen[130]. Die steuerliche Gewinnermittlung zielt eben nicht auf den *möglichst vorsichtig* ermittelten Gewinn, sondern auf den *möglichst periodengerecht* abgegrenzten, verläßlich bestimm-

125 Vgl. *Beisse*, FS Beusch, 1993, S. 77, 83 f.: „Unterordnung des Gedankens der periodengerechten Gewinnermittlung"; ferner *Strobl*, StbJb 1994/95, S. 77, 81; *Moxter*, FS Döllerer, 1988, S. 447, 449.

126 Vgl. z. B. *G. Klein* (Fn. 59), S. 89, 184 f.

127 Ebenso *Siegel*, BB 1994, 2237, 2244; *ders.*, StuB 1999, 195, 196; *ders.*, StuB 2000, 29, 31; *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1343, 1344 und öfter.

128 Vgl. auch *J. Lang* (Fn. 52), S. 367 ff. (368 f.): Vorsichtsprinzip steuerrechtlich als Ausdruck des Übermaßverbots; *ders.*, DStJG 4 (1981), S. 45, 81 f.

129 *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 56.

130 So auch für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck (Fn. 91), § 42 Rn. 251.

ten Erfolg[131]. Vorsichtsprinzip und Prinzip der Periodenabgrenzung *durchdringen* daher einander, sie gewährleisten jeweils, daß *Übertreibungen in die eine wie die andere Richtung unterbleiben*.

bb) Insbes.: Die Bewertung von Rückstellungen

Die Gewichtung des Vorsichtsprinzips wirkt sich insbes. bei der Bewertung von Rückstellungen aus. Hier stellen sich eine Reihe von Fragen, von denen zwei herausgegriffen seien:

(1) Zweifelhaft ist zunächst schon der *grundsätzliche Schätzmaßstab*. Die deutsche Praxis tendiert hierbei mitunter zum „vorsichtigsten" höchsten Wert; das Vorsichtsprinzip verlange, Passiva lieber zu hoch zu bewerten[132]. Den entwickelten Anforderungen an Steuerbilanzen dürfte es aber – insoweit sachlich übereinstimmend mit den IAS – eher entsprechen, Rückstellungen zum *wahrscheinlichsten* Wert (besten Schätzwert, *best estimate*, *probable case*-Szenario, IAS 37.36 ff., 42 f.[133]) anzusetzen[134]. Allenfalls bei mehreren gleich wahrscheinlichen Beträgen mag man aus Vorsichtsgründen den Ansatz des höchsten Werts befürworten[135]. Doch ist mit der Abstufung nach verschiedenen Wahrscheinlichkeitsstufen wohl ohnehin eher eine mathematische Genauigkeit vorgetäuscht, die tatsächlich nicht gegeben ist.

(2) Praktisch wichtiger ist ein weiteres Problem, nämlich die *Abzinsung* mehrjähriger Rückstellungen[136]. Bei *wirtschaftlicher Betrachtungsweise* kann man sich kaum der Erkenntnis verschließen, daß eine erst in der Zukunft zu begleichende Schuld *nicht dieselbe Belastungswirkung* hat wie eine sofort fällige[137]. Das bestätigt wieder ein gedanklicher „Teilwerttest": Ein gedachter rational handelnder Erwerber des Unternehmens würde eine langfristige Verbindlich-

131 Vgl. *Pezzer*, DStJG 14 (1991), S. 3, 21.

132 Vgl. die Nachweise bei *Kempermann* in Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 5 Rn. B 96. *Budde/Geißler* in Beck'scher BilKomm., 4. Aufl. 1999, § 252 Rn. 33.

133 Dazu vgl. z. B. *G. Klein* (Fn. 59), S. 182, 185; *Ernsting/Keitz*, DB 1998, 2477, 2480 f.

134 So auch schon für das Handelsrecht *Kropff* (Fn. 91), § 156 Rn. 34; *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck (Fn. 91), § 42 Rn. 333.

135 Vgl. *Kropff* (Fn. 134), § 156 Rn. 36 a. E.; *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck (Fn. 91), § 42 Rn. 333; *Wiedmann* (Fn. 89), § 253 Rn. 15. – Nach IAS 37.39 ist in diesem Fall das arithmetische Mittel der Bandbreite anzusetzen, nach US-GAAP sogar der niedrigste Wertansatz (vgl. *Hayn/Pilhofer*, DStR 1998, 1765 f.).

136 Dazu z. B. *Clemm*, BB 1993, 687; *ders.*, FS L. Schmidt, 1993, S. 177; *Eberhartinger* in Bertl/Egger/Gassner/M. Lang (Hrsg.), Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht, 2000, S. 183, 190 ff.; *Groh*, BB 1988, 1919; *Jacobs*, DStR 1988, 238, 243 ff.; *Küting/Kessler*, DStR 1989, 726; *Moxter*, BB 1993, 2481; *Strobel*, FS Döllerer, 1988, S. 615; *Weber-Grellet*, FS L. Schmidt, 1993, S. 161.

137 *Herzig*, WPg 2000, 104, 115; *Thiel*, StbJb 1997/98, S. 309, 324 f.

keit nicht mit demselben Wert in Ansatz bringen wie eine sofort fällige Schuld. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist der Zeitfaktor mithin bewertungsrelevant. Unterschiedlich fristige Wirtschaftslasten haben unterschiedliches Gewicht. Dem sollte die steuerrechtliche Gewinnermittlung eigentlich Rechnung tragen[138] – so denn jetzt auch § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG[139].

Eben aus diesem Grund werden auch nach IAS Rückstellungen abgezinst, wenn der Zinseffekt wesentlich ist (vgl. IAS 37.45 f.)[140]. Andererseits sind folgerichtig dann aber auch erwartete künftige Änderungen des Verpflichtungsumfangs (z. B. durch Kostensteigerungen) zu berücksichtigen, sofern diese hinreichend quantifiziert werden können (IAS 37.48)[141].

Gegen ein generelles Abzinsungsgebot spricht allerdings das *Realisationsprinzip*. Der Barwertgedanke impliziert, das Unternehmen erwirtschafte mit den gebundenen Mitteln eine Rendite mindestens in Höhe des Diskontierungszinssatzes. Das aber ist keineswegs ausgemacht. Die Abzinsung nimmt damit Zinserträge vorweg, die sich nur *vielleicht* und *jedenfalls erst zukünftig* einstellen[142]. Nicht über jeden Zweifel erhaben ist vor diesem Hintergrund auch der typisierende Diskontierungszinssatz von 5,5%[143] (der § 12 Abs. 2 BewG entlehnt ist). Denn damit wird eine Sollverzinsung unterstellt, die von den betreffenden Unternehmen möglicherweise gar nicht erzielt werden kann[144]. Gewichtig *gegen* eine generelle Abzinsung mehrjähriger Rückstellungen spricht außerdem das Prinzip der *Verläßlichkeit*. Die Abzinsung macht den ohnehin schon prozeßanfälligen Bereich der Rückstellungen um ein weiteres Streitfeld „reicher". Denn für die Diskontierung muß man den *Abzinsungszeitraum* kennen. Dieser ist bei Rückstellungen aber oft ganz unklar. Damit sind weitere

138 So *Thiel*, StbJb 1997/98, S. 309, 325; *Siegel*, StuB 1999, 195, 197.

139 Zur Begründung BT-Drucks. 14/23, S. 171 f.

140 Dazu *Förschle/Kroner/Heddäus*, WPg 1999, 41, 50; *Ernsting/Keitz*, DB 1998, 2477, 2481; *Hayn/Pilhofer*, DStR 1998, 1765, 1766 f.; *Pilhofer* (Fn. 97), S. 153 f. – Die Regelung nach US-GAAP ist demgegenüber uneinheitlich, vgl. *Kupsch* (Fn. 97), S. 115, 129; *Ernsting*, StuB 1999, 457, 458 f.; *Pilhofer* (Fn. 97), S. 146 f.

141 *Ernsting*, StuB 1999, 457, 460; *Günkel/Fenzl*, DStR 1999, 649, 656; *Herzig*, WPg 2000, 104, 115; *Roser/Tesch/Seemann*, FR 1999, 1345, 1346 f.; a. A. *Glanegger* in L. Schmidt, § 6 Rn. 408 a. E.; je m. w. N. – Zu IAS 37.48 z. B. *Ernsting/Keitz*, DB 1998, 2477, 2481.

142 Vgl. IDW, WPg 1999, 26; *Ernsting*, StuB 1999, 457, 462; *Glade*, DB 1999, 400; *Küting/Kessler*, DStR 1998, 1937; *D. Schneider*, DB 2000, 1241, 1244; *Weber-Grellet*, DB 1998, 2435; *Werndl* in Kirchhof/Söhn (Fn. 8), § 6 Rn. D 29; *Clemm/Erle* in Beck'scher BilKomm (Fn. 132), § 253 Rn. 161 m. w. N.

143 Nach IAS 37.47 sind zur Diskontierung (Vor-Steuer-)*Marktzinssätze* zu verwenden, die dem Risiko und dem Zeitraum bis zur Erfüllung der Verpflichtung entsprechen.

144 Vgl. *Hoffmann*, GmbHR 1999, 380, 387.

Auseinandersetzungen um Rückstellungen in der Steuerbilanz vorprogrammiert[145]. Das kann eigentlich niemand wollen.

Insgesamt spricht daher vieles dafür, daß Rückstellungen in der Steuerbilanz *nicht* generell abgezinst werden sollten. Allerdings veranschaulicht gerade dieses Problem, daß es auch bei dem Versuch einer systematischen Ordnung des Steuerbilanzrechts nicht mit mathematischer Genauigkeit zugeht. Dem Gesetzgeber verbleiben Spielräume.

V. Resümee

Resümierend kann festgehalten werden: Auch ein eigenständiges Steuerbilanzrecht sollte den Prinzipien der *Realisation*, der *Imparität* und der *Vorsicht* folgen. Insbes. sind auch in der Steuerbilanz *Rückstellungen und Teilwertabschreibungen systemkonform* und gerechtfertigt. Im Gesamtbild sähe damit ein eigenständiges Steuerbilanzrecht kaum wesentlich anders aus als unter Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Im einzelnen wären die Gewichte hier und da vielleicht etwas zu verschieben, doch hat sich der BFH ohnehin nie gescheut, spezifisch steuerrechtliche Wertungen auch schon de lege lata durchzusetzen.

Wenn hier dennoch für eine *formelle Abkopplung des Steuerbilanzrechts vom Handelsrecht* plädiert wird, ähnlich wie dies schon das Gutachten der Steuerreformkommission 1971 vorgeschlagen hat[146], dann mithin nicht aus dem Grund, die Steuerbilanz vor handelsrechtlicher „Übervorsicht" zu schützen. Diese Aufgabe läßt sich weitgehend auch bei Geltung eines Maßgeblichkeitsgrundsatzes bewältigen. Für ein eigenständiges Steuerbilanzrecht spricht vielmehr, daß die Handelsbilanz zunehmend durch internationale Rechnungslegungsgrundsätze unterwandert wird. Es ist weder sonderlich verlockend, die Entwicklung des Steuerbilanzrechts künftig in die Hände des EuGH zu legen; erste einschlägige Urteile des Gerichtshofs zerstreuen die Bedenken nicht[147]. Noch ist es mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an Steuerbilanzen vereinbar, die primär *informationsgeprägten* internationalen *Accounting Standards* gleichsam durch die Hintertür für die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgeblich werden zu lassen. Insbes. sind Aufweichungen des Realisationsprinzips – Stichworte *fair value*-Bewertung und selbst geschaffene immaterielle Werte – steuerrechtlich kaum akzeptabel.

145 Zutr. *Ernsting*, StuB 1999, 457, 459, 460 f. Ähnlich *Weber-Grellet*, FS L. Schmidt, 1993, S. 161, 173 f.

146 Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Teil V: Gewinnermittlung, S. 421 ff., 432 ff.

147 *Schulze-Osterloh*, ZIP 1996, 1453 ff.; *ders.*, DStZ 1997, 281, 285; *ders.*, ZGR 2000, 594, 601.

Verluste im Einkommensteuerrecht

Dr. *Thomas Stapperfend*
Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Hintergrund der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG
III. Wirkung der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG
1. Der Grundfall nach § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG
2. Zurechnung der Verluste bei Ehegatten nach § 2 Abs. 3 Satz 6 EStG
a) Die Zielsetzung der Regelung
b) Erster Schritt: Eigenständige Ermittlung der Einkünfte jedes Ehegatten
c) Zweiter Schritt: Horizontaler Verlustausgleich unter den Ehegatten
d) Dritter Schritt: Zurechnung der Verluste bei dem anderen Ehegatten nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG
aa) Neue Obergrenze für die Zurechnung der Verluste bei dem anderen Ehegatten
bb) Berechnung der Obergrenze
cc) Summe der positiven Einkünfte als Berechnungsgrundlage
dd) Keine zusätzliche Begrenzung der Zurechnung durch die Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG
ee) Anteilige Verteilung der negativen und positiven Einkünfte
ff) Berechnungsbeispiel
e) Vierter Schritt: Weitere eigene Einkunftsminderung nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 EStG
f) Berechnungsbeispiel
3. Zusätzliche Übertragung von Verlusten in Höhe des nicht verbrauchten Bagatellbetrages nach § 2 Abs. 3 Satz 7 und 8 EStG
a) Inhalt der Regelung
b) Berechnungsbeispiel
IV. Beurteilung der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG
1. Gesetzestechnik und Gesetzessystematik
a) Die Formulierung des Gesetzestextes
b) Verstoß gegen die Prinzipien der Zusammenveranlagung von Ehegatten
2. Verwirklichung des Zwecks der Regelung
a) Unklare Zielrichtung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG
b) Beschränkung des Ausgleichs nicht nur für sogenannte Abschreibungsverluste
c) Nur vorübergehende Auswirkung der Ausgleichsbeschränkung
d) Keine Mindestbesteuerung in allen Fällen
e) Keine gleichmäßige Beschränkung des Verlustausgleichs
3. Verfassungsmäßigkeit
a) Verstoß gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen
aa) Die Ausgangslage
bb) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
cc) Keine echte Rückwirkung der Einschränkung des Verlustausgleichs

dd) Verfassungsrechtlich zulässige unechte Rückwirkung der Einschränkung des Verlustausgleichs
b) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip
aa) Objektives Nettoprinzip im engeren und im weiteren Sinn als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips
bb) Keine Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip
c) Widerspruch der Neuregelung zu Subventionsnormen als Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip
d) Verstoß gegen den Grundsatz der Bestimmtheit von Gesetzen
aa) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
bb) Stellungnahme
cc) Unbestimmtheit der Regelungen des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG
V. Zusammenwirken des § 2 Abs. 3 EStG mit anderen Vorschriften
1. Überblick
2. Zusammenwirken mit speziellen Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen
a) Genereller Vorrang der speziellen Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen
b) Zusammenwirken zwischen § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG und § 2b EStG
3. Zusammenwirken mit § 10d EStG
a) Die Regelung des § 10d EStG
b) Ziel und Beurteilung der Neuregelung
c) Probleme des Verlustabzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte
4. Zusammenwirken mit §§ 24a und 13 Abs. 3 EStG
VI. Fazit

I. Einleitung

Wenn man sich mit dem Thema „Verluste im Einkommensteuerrecht" beschäftigt, dann gibt es zweifellos zahlreiche Vorschriften und Bereiche, die man einer intensiven Untersuchung unterziehen könnte, und zwar angefangen von den neuen Verlustausgleichs- und -abzugsregelungen in § 2 Abs. 3, § 2b und § 10d EStG bis hin zu den Ausgleichsbeschränkungen in § 15 Abs. 4 und § 15a EStG. Da jedoch kaum ein anderer Bereich des Einkommensteuerrechts durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002[1] so massive Veränderungen und Einschnitte erfahren hat, wie derjenige des Verlustausgleichs, sollen sich die folgenden Ausführungen hierauf beschränken.

1 Vom 24. 3. 1999, BGBl. I 1999, 402.

II. Hintergrund der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG

Bis zum Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002[2] konnte ein Steuerpflichtiger Verluste weitgehend[3] unbeschränkt mit anderen positiven Einkünften, die er oder sein Ehegatte erwirtschaftet hatte, ausgleichen. Dies ergab sich daraus, dass nach § 2 Abs. 3 EStG a. F. die Summe der Einkünfte zu ermitteln war. Diese setzte sich aus allen positiven und allen negativen Einkünften zusammen[4]. Sofern Verluste bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden konnten, waren sie nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG a. F. bis zu einem Betrag von insgesamt 10 Millionen DM wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte des zweiten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraums abzuziehen. War ein solcher Abzug nicht möglich, waren die Verluste wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte des ersten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraums abzuziehen. Für solche Verluste, die nicht nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen werden konnten (verbleibender Verlustabzug), eröffnete Abs. 2 der zitierten Norm den Abzug in den folgenden Veranlagungszeiträumen wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Beschränkungen des Verlustausgleichs sowie des Verlustvor- und -rücktrags waren nur vereinzelt durch besondere Regelungen vorgesehen, so zum Beispiel durch § 2a EStG für negative ausländische Einkünfte, durch § 15 Abs. 4 EStG für Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung oder durch § 15a EStG für Verluste bei beschränkter Haftung[5].

Die unbeschränkte Möglichkeit des Verlustausgleichs hatte insbesondere infolge der durch das Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet – Fördergebietsgesetz[6] – ermöglichten hohen Sonderabschreibungen für Investitionen in den neuen Bundesländern die Auswirkung, dass die Summe der Einkünfte und damit letztendlich die Steuerbemessungsgrundlage von Jahr zu Jahr niedriger ausfiel. Trotz der im internationalen Bereich hohen Einkommensteuersätze hatten vielfach die die Sonderabschreibungen ausnutzenden Bezieher hoher Einkünfte nur noch eine geringe oder gar keine Einkommensteuer zu zahlen[7]. Das Gesamtaufkommen der Einkommensteuer

2 Siehe Fn. 1.

3 Die Vorschrift des § 2a sah bereits zuvor eine Beschränkung des Verlustausgleichs bei negativen ausländischen Einkünften vor.

4 Vgl. dazu auch *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487.

5 Vgl. zum Verlustausgleich sowie Verlustvor- und -rücktrag in anderen Staaten die Zusammenstellung bei *Saathoff*, FR 1998, 917, 928 ff.

6 In der Fassung der Bekanntmachung vom 23. 9. 1993, BGBl. I, 1654.

7 So *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 7; *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 488.

ging von rund 41 Milliarden DM im Jahre 1992 auf rund 11 Milliarden DM im Jahre 1996 zurück[8]. Vor diesem Hintergrund setzte in den Jahren 1997 und 1998 die Diskussion um eine Steuerreform ein. Hauptziel des Entwurfs eines Steuerreformgesetzes 1999[9] war dabei, die Petersberger Steuervorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22. 1. 1997[10] umzusetzen, was eine Senkung der Steuersätze und eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bedeuten sollte[11]. Nachdem der Bundesrat dem Entwurf des Steuerreformgesetzes 1999 nicht zugestimmt hatte[12], beschränkten sich sowohl die damalige als auch die spätere neue Bundesregierung auf die Forderungen, „Steuerschlupflöcher zu schließen" und „Abschreibungskünstlern das Handwerk zu legen"[13].

Der Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 9. 11. 1998[14] sah wohl vor dem Hintergrund, Abschreibungskünstler zu treffen, in § 2 Abs. 1a EStG eine Unterscheidung zwischen Einkünften aus aktiver Tätigkeit und Einkünften aus passiver Tätigkeit vor. Zugleich schränkte § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. des Entwurfs den vertikalen Ausgleich von Verlusten aus passiver Tätigkeit mit positiven Einkünften aus aktiver Tätigkeit ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass eine Begrenzung der Verlustverrechnung bei passiven Einkünften geboten sei, um zukünftig zu verhindern, dass aktive Einkünfte der Besteuerung insbesondere durch sogenannte Abschreibungsmodelle entzogen würden, bei denen die Verluste nicht wirtschaftlich, sondern nur durch Abschreibungen erzielt worden seien. Die Begrenzung der Verlustverrechnung ziele sowohl auf vermögensverwaltende als auch auf gewerblich geprägte Abschreibungsmodelle. Sie entspreche auch einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es solle eine Mindestbesteuerung aktiver Einkünfte sichergestellt werden[15].

Die Unterscheidung nach Einkünften aus aktiver und passiver Tätigkeit mit der damit verbundenen Beschränkung des Ausgleichs von Verlusten aus passiver Tätigkeit mit positiven Einkünften aus aktiver Tätigkeit wurde im weiteren

8 Vgl. *Saathoff*, FR 1998, 917, 918 mit weiteren Angaben zum Volumen der insgesamt genutzten und ungenutzten Verlustabzüge.
9 BT-Drucks. 13/7480.
10 NJW 1997, Beilage zu Heft 13.
11 Vgl. Punkte II. und III. der Petersberger Steuervorschläge, Fn. 9.
12 Vgl. bereits die Stellungnahme des BRates, BT-Drucks. 13/7917, 5.
13 Vgl. die Nachweise bei *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 488.
14 BT-Drucks. 14/23.
15 So die Begründung des Entwurfs, vgl. BT-Drucks. 14/23, 231. Die Mindestbesteuerung war bereits Thema des Wahlkampfs gewesen. Der damalige Kanzlerkandidat Schröder hatte eine Mindestbesteuerung in Höhe von 20% für diejenigen Personen angekündigt, die ihr Einkommen durch hohe Verlustzuweisungen auf Null reduziert hätten. Vgl. dazu die Nachweise bei *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 488.

Gesetzgebungsverfahren fallen gelassen[16]. Statt dessen sah die Dritte Beschlussempfehlung des Finanzausschusses[17] in § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG und in § 10d EStG die Beschränkung des Verlustausgleichs und des Verlustvor- und -rücktrags sowie in § 2b EStG den Ausschluss eines Ausgleichs von Verlusten aus sogenannten Verlustzuweisungsgesellschaften vor. Damit wurden das „Hamburger-Modell", welches für eine Mindestbesteuerung eingetreten war, und das „Nordrhein-Westfälische Modell", welches sich für ein Verbot des Ausgleichs von Verlusten aus Verlustzuweisungsgesellschaften ausgesprochen hatte, miteinander kombiniert, obwohl die Modelle ursprünglich wohl als Alternativvorschläge gedacht waren[18]. Die Begründung zur Dritten Beschlussempfehlung des Finanzausschusses ging nur am Rande auf die im Vergleich zum ursprünglichen Gesetzentwurf vorgenommenen Änderungen ein. Zu § 2 Abs. 3 EStG hieß es lediglich, dass sich die Änderung infolge des Wegfalls der Differenzierung zwischen aktiven und passiven Einkünften ergebe. Der Verlustausgleich sei innerhalb der jeweiligen Einkunftsart unbeschränkt möglich, zwischen den einzelnen Einkunftsarten jedoch auf insgesamt 100 000 DM zuzüglich der Hälfte der verbleibenden Summe der positiven Einkünfte beschränkt. Die neu eingeführte Regelung des § 2b EStG wurde als flankierende Vorschrift zur Neuregelung der Mindestbesteuerung und Begrenzung des Verlustabzugs sowie längerfristigen Verminderung unerwünschter Steuersparmodelle erläutert[19].

III. Wirkung der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG

1. Der Grundfall nach § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG

§ 2 Abs. 3 EStG sieht eine Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs vor, also des Ausgleichs negativer Einkünfte einer Einkunftsart mit positiven Einkünften einer anderen Einkunftsart. Nicht betroffen ist hingegen der horizontale Verlustausgleich, also die Verrechnung negativer und positiver Einkünfte innerhalb derselben Einkunftsart, die nach wie vor unbeschränkt zulässig ist, und zwar auch unter Ehegatten[20]. Durch die Beschränkung des vertikalen

16 Zur Kritik an dem ursprünglichen Vorschlag: *Steuerfachausschuss des IDW*, WPg. 1999, 26, 28; *Herzig/Briesemeister,* DB 1999, 299; *Dehme/Rosenberg/Zitzelsberger*, DB 1999, 114, *Ritzer/Stangl,* DStR 1999, 1; *Schneider*, DB 1999, 105; *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 489.

17 Vom 2. 3. 1999, BT-Drucks. 14/442.

18 So *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 489.

19 So der Dritte Bericht des Finanzausschusses vom 3. 3. 1999, BT-Drucks. 14/443, 44, 46.

20 *Altfelder,* FR 2000, 18, 19; *Broudré*, NWB F. 3, 11015, 11018; *Geserich*, DStR 2000, 845; *Hüsing*, DB 2000, 1149; *Risthaus/Plenker,* DB 1999, 605; siehe hierzu auch unten III. 2.c).

Verlustausgleichs soll das Prinzip der Mindestbesteuerung[21] umgesetzt werden. Dies geschieht im Grundfall des § 2 Abs. 3 EStG dergestalt, dass zunächst nach Satz 2 der Norm jeweils – unter Durchführung des horizontalen Verlustausgleichs – die Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart gebildet werden. Dabei sind bereits solche Verluste auszuscheiden, die unter die besonderen Ausgleichs- oder Abzugsbeschränkungen der §§ 2a, 15 Abs. 4, § 22 Nr. 3 Satz 3 und 4, § 23 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG fallen[22]. Anschließend ist die Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln. Diese darf dann, „soweit sie den Betrag von 100 000 DM übersteigt, durch negative Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten nur bis zur Hälfte" gemindert werden. Dies hat zur Folge, dass die den sogenannten Bagatellbetrag von 100 000 DM übersteigenden positiven Einkünfte nicht gänzlich mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden können, sondern dass hiervon stets die Hälfte verbleibt und damit mindestens dieser Betrag der Besteuerung zu unterwerfen ist. Die zu verrechnenden Verluste sind nach § 2 Abs. 3 Satz 4 EStG gleichmäßig auf die positiven Einkünfte der unterschiedlichen Einkunftsarten zu verteilen, so dass das Verhältnis der positiven Summen der Einkunftsarten zueinander durch den Verlustausgleich nicht verändert wird. Sofern die auszugleichenden Verluste höher sind, als der zulässige Verlustausgleichsbetrag, werden die negativen Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Satz 5 EStG nur anteilig berücksichtigt, und zwar je nach dem Verhältnis, in dem sie zur Summe der negativen Einkünfte stehen[23]. Der eigentliche Grund für die verhältnismäßige Aufteilung der negativen Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG ist in der Regelung über den Verlustrück- und -vortrag des § 10d EStG zu sehen. Die negativen Einkünfte sind nach § 10d Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG nämlich zunächst jeweils von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart des Vorjahres (Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG) oder des folgenden Jahres (Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG) abzuziehen, was eine vorherige Aufteilung nach den unterschiedlichen Einkünften erfordert.

21 Siehe BT-Drucks. 14/23, 231.

22 *Altfelder*, FR 2000, 18, 19; siehe ausführlich dazu sowie zum Zusammenwirken mit §§ 2b und 15a EStG V. 2.

23 Kritisch zu der komplizierten Berechnung *Geserich*, DStR 2000, 845, 846, der die Aufteilung vornehmen will, nachdem von der Summe der positiven Einkünfte das Verlustausgleichsvolumen in Abzug gebracht worden ist.

Beispiel:

	§ 15	§ 19	§ 20
Einkünfte:	./. 800 000	450 000	50 000
– Summe der positiven Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 2):			500 000
– Verhältnis Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte: § 19: 450 000 : 500 000 × 100 = 90% § 20: 50 000 : 500 000 × 100 = 10%			
– Berücksichtigung Bagatellbetrag i. H. v. 100 000 DM: § 19: 100 000 × 90% =		90 000	
§ 20: 100 000 × 10% =		10 000	
– Verbleibender Verlust nach Berücksichtigung des Bagatellbetrages: ./. 800 000 + 100 000 =		./. 700 000	
– Maximalbetrag für weiteren Verlustausgleich: Summe der positiven Einkünfte, soweit sie 100 000 DM übersteigt			./. 100 000
(§ 2 Abs. 3 Satz 3) =			400 000
Davon die Hälfte als maximal ausgleichsfähiger weiterer Verlust:			200 000
– Aufteilung des berücksichtigungsfähigen Verlustes[24]: § 19: 200 000 × 90% =		180 000	
§ 20: 200 000 × 10% =		20 000	

	§ 15	§ 19	§ 20
Einkünfte:	./. 800 000	450 000	50 000
Bagatellbetrag:	100 000	./. 90 000	./. 10 000
Weiterer Ausgleich:	200 000	./. 180 000	./. 20 000
Summe d. Einkünfte:	./. 500 000	180 000	20 000

2. Zurechnung der Verluste bei Ehegatten nach § 2 Abs. 3 Satz 6 EStG

a) Die Zielsetzung der Regelung

§ 2 Abs. 3 Satz 6 EStG überträgt das Grundmodell der Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs auf den Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten. Die Vorschrift will dabei sicherstellen, dass Ehegatten insgesamt ein Bagatellbetrag von 200 000 DM zur Verfügung steht, und zwar auch dann, wenn ein Ehegatte keine oder nur geringe Einkünfte erzielt[25].

24 Vgl. dazu auch *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 33 a. E., die der Auffassung ist, dass sich Unterschiede bei der Verteilung ergäben, je nach dem ob man Prozentzahlen ermittele oder die Verhältnisrechnung nach der Methode in H 3 Beispiel 1 EStH 1999 anwende. Dies ist nicht nachvollziehbar, weil auch nach der Berechnungsmethode in EStH 1999 Prozentsätze ermittelt werden. Die Abweichungen dürften auf Rundungsdifferenzen beruhen.

25 BT-Drucks. 14/443, 45.

Gesetzestechnisch geschieht dies stark vereinfacht in der Weise, dass die zusammen veranlagten Ehegatten negative Einkünfte bis zu einer Höhe von 200 000 DM, zuzüglich der Hälfte der diesen Betrag übersteigenden positiven Einkünfte beider Ehegatten, ausgleichen können. Tatsächlich ist die Berechnung im konkreten Fall aber weitaus komplizierter, als dies nach dem angestrebten Ziel zu vermuten ist. Sie lässt sich in die im Folgenden dargestellten Schritte unterteilen.

b) Erster Schritt: Eigenständige Ermittlung der Einkünfte jedes Ehegatten

Hinsichtlich der Einkunftsermittlung sind die Ehegatten zunächst als jeweils eigenständige Steuerpflichtige zu behandeln. Die erzielten Einkünfte sind für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln. Dies folgt aus § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG, der – auf einer späteren Stufe – den Ausgleich der bei dem einen Ehegatten „nicht nach Satz 2 bis 5" ausgeglichenen negativen Einkünfte bei dem anderen Ehegatten nur zulässt, „soweit sie bei diesem nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichen werden können". Dies setzt aber voraus, dass die Einkünfte zuvor für jeden Ehegatten separat ermittelt worden sind, und zwar nach der in § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG vorgeschriebenen Berechnung[26].

c) Zweiter Schritt: Horizontaler Verlustausgleich unter den Ehegatten

Sofern nach der für jeden Ehegatten separat durchzuführenden Einkünfteermittlung bei einem oder bei beiden Ehegatten noch nicht ausgeglichene Verluste verbleiben, ist zunächst zu prüfen, ob diese horizontal mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten aus dieser Einkunftsart ausgeglichen werden können. Der horizontale Verlustausgleich unter den Ehegatten ist nämlich nach wie vor unbegrenzt möglich. Dies ergibt sich daraus, dass § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG eine Zurechnung der bei dem einen Ehegatten nicht ausgeglichenen Verluste bei dem anderen Ehegatten dann ermöglicht, wenn diese bei ihm nach § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG ausgeglichen werden können. Satz 2, auf den verwiesen wird, betrifft aber gerade die Ermittlung der Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart, was den horizontalen Verlustausgleich mit einschließt[27].

26 Vgl. zur getrennten Ermittlung der Summe der Einkünfte und des Gesamtbetrags der Einkünfte BT-Drucks. 14/23, 166 und BT-Drucks. 14/443, 20; zur diesbezüglichen Abweichung von § 26b EStG siehe IV. 1.b).

27 Ebenso *Altfelder,* FR 2000, 18, 23; *Brandenberg*, StbJb. 1999/2000, 267, 270; *Broudré*, NWB F. 3, 11015, 11019; *Geserich*, DStR 2000, 845, 846; *Hüsing*, DB 2000, 1149; *Risthaus/Plenker*, DB 1999, 605; vgl. auch *Hallerbach*, DStR 1999, 1293, 1295; *dies.* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 36 f., die die Berechtigung zum unbeschränkten horizontalen Verlustausgleich zudem daraus ableiten will, dass nach der Gesetzesbegründung am System der Einkünfteermittlung der Ehegatten

Berechnungstechnisch führt dieses Ergebnis insoweit zu einem Systembruch, als zunächst die Summe der Einkünfte für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln ist, in diese Berechnung dann aber im Rahmen der Zurechnung der bei dem einen Ehegatten verbliebenen und bei dem anderen Ehegatten horizontal auszugleichenden Verluste nachträglich nochmals eingegriffen wird. Dieses Ergebnis ist vom Gesetzgeber aber so gewollt. Denn wie bereits ausgeführt, lässt sich aus § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG ableiten, dass die Einkünfte für jeden Ehegatten zunächst separat zu ermitteln sind[28], das heißt sowohl unter Berücksichtigung des (eigenen) horizontalen als auch des (eigenen) vertikalen Verlustausgleichs. Erst hiernach steht fest, welche negativen Einkünfte nicht nach Satz 2 bis 5 ausgeglichen wurden und damit zunächst horizontal und sodann vertikal dem anderen Ehegatten zugerechnet werden können. Dies hat hinsichtlich des horizontalen Verlustausgleichs bei dem anderen Ehegatten aber dann die geschilderte Konsequenz, dass die für ihn ermittelte Summe der Einkünfte nochmals (nachträglich) verändert wird. Darüber hinaus hat die für jeden Ehegatten zuvor separat durchzuführende Einkünfteermittlung zur Folge, dass für den horizontalen Verlustausgleich unter den Ehegatten nur noch diejenigen Verluste zur Verfügung stehen, die nach dem bei ihnen jeweils durchgeführten eigenen vertikalen Verlustausgleich verblieben sind[29].

d) Dritter Schritt: Zurechnung der Verluste bei dem anderen Ehegatten nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG

aa) Neue Obergrenze für die Zurechnung der Verluste bei dem anderen Ehegatten

Verbleiben nach dem unter den Ehegatten eventuell vorzunehmenden horizontalen Verlustausgleich weitere nicht ausgeglichene Verluste, so greift § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG ein und erlaubt eine Zurechnung dieser verbliebenen Verluste bei dem anderen Ehegatten, soweit sie bei diesem nach § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG ausgeglichen werden können. Aus dieser Formulierung lässt sich schließen, dass für diesen Ausgleich bei dem anderen Ehegatten eine erneute Obergrenze berechnet werden muss, bis zu deren Höhe dann die Zurechnung der Verluste erfolgen kann. Zwar war bereits im ersten Schritt, also bei der separaten Ermittlung der Einkünfte eines jeden Ehegatten nach § 2

nichts habe verändert werden sollen. Dies alleine belegt m. E. aber noch nicht, dass der horizontale Verlustausgleich nach wie vor unbeschränkt zulässig sein soll, weil früher – wie *Hallerbach* zutreffend weiter ausführt – mangels eines Bedürfnisses kaum zwischen dem horizontalen und dem vertikalen Verlustausgleich differenziert wurde. Zweifelnd *Schmidt/Seeger*, 19. Auflage, § 2 Rdnr. 64.

28 Siehe III. 2.b).

29 *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1380.

Abs. 3 Satz 3 EStG berechnet worden, in welcher Höhe jeder Ehegatte (vertikal) Verluste ausgleichen kann[30]. Diese Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG ist jedoch nicht mit derjenigen nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG identisch[31]. Dies folgt bereits aus dem Zweck der Obergrenze. Deren Aufgabe ist es, die Mindestbesteuerung sicherzustellen. Dies gelingt aber nur dann, wenn man für jeden Schritt des Verlustausgleichs eigenständige Obergrenzen bildet, nämlich zum einen für die Ermittlung der Einkünfte eines jeden Ehegatten und zum anderen für die Zurechnung verbliebener Verluste bei dem anderen Ehegatten. Denn ansonsten könnte insbesondere dann, wenn bei dem anderen Ehegatten nach der bei ihm durchgeführten Einkünfteermittlung ein hohes Verlustausgleichspotenzial verblieben war und seine Einkünfte durch einen horizontalen Verlustausgleich gemindert worden waren, nicht sichergestellt werden, dass auch nach der bei ihm erfolgten Verlustzurechnung ein Teil seiner positiven Einkünfte besteuert wird[32].

bb) Berechnung der Obergrenze

Wie die neu zu ermittelnde Obergrenze berechnet werden muss, ist streitig. Einigkeit besteht wohl nur darüber, dass § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG – anders als § 10d Abs. 2 Satz 3 EStG – keinen neuen Bagatellbetrag gewährt. Es verbleibt vielmehr bei einem einmaligen Bagatellbetrag in Höhe von 100 000 DM pro Ehegatte. Welche Konsequenzen aber daraus zu ziehen sind, wird unterschiedlich beurteilt.

Hallerbach[33] will die Obergrenze unter Berücksichtigung des bereits verbrauchten Bagatellbetrages berechnen, und zwar nach der Formel:

Verbliebener Bagatellbetrag + $^1/_2$ (Summe pos. Eink.[34] ./. verbliebener Bagatellbetrag)

Diese Berechnung geht mE fehl. Denn der Abzug des verbliebenen Bagatellbetrages von der Summe der positiven Einkünfte führt dazu, dass die Hälfte des bereits verbrauchten Bagatellbetrages die Obergrenze wieder erhöht und damit die Berücksichtigung des verbrauchten Bagatellbetrages zur Hälfte wieder

30 = Bagatellbetrag 100 000 + (Summe pos. Eink. ./. Bagatellbetrag 100 000) × $^1/_2$.

31 Ebenso H 3 Beispiel 3 EStH 1999; *Altfelder*, FR 2000, 18, 24 f.; *Broudré*, NWB F. 3, 11015, 11026; *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 37 „Übertragungsinterne Grenze/Neubestimmung des Potenzials"; *dies.*, DStR 1999, 1925, 1926; anders *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 498; *Risthaus/Plenker,* DB 1999, 605.

32 *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 37 „Übertragungsinterne Grenze/Neubestimmung des Potenzials".

33 *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 37 „Ermittlung der übertragungsinternen Grenze/des neuen Potenzials".

34 Siehe zur Berechnung der positiven Einkünfte unter cc) sowie das Berechnungsbeispiel unter ff).

aufhebt[35]. Insoweit ist der Ansatz von *Hallerbach* inkonsequent. Darüber hinaus findet sich für den von ihr vorgenommenen Abzug des verbliebenen Bagatellbetrages von der Summe der positiven Einkünfte keine Grundlage im Gesetz.

Meines Erachtens ist die Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG nach dem selben Schema zu berechnen, wie diejenige des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG, allerdings mit dem Unterschied, dass anschließend der Betrag des bereits durchgeführten eigenen vertikalen Verlustausgleichs in Abzug zu bringen ist[36]. Dies ergibt folgende Formel:

100 000 DM + $^1/_2$ (Summe pos. Eink.[37] ./. 100 000 DM) ./. eigener vert. Verlustausgl.

Durch den Abzug des eigenen vertikalen Verlustausgleichs wird sichergestellt, dass der Bagatellbetrag von 100 000 DM nur einmal pro Ehegatte in Abzug gebracht werden kann.

cc) Summe der positiven Einkünfte als Berechnungsgrundlage

Fraglich ist weiter, wie die Summe der positiven Einkünfte, die als Berechnungsgrundlage dient, zu ermitteln ist. Dabei geht es um die Frage, ob sich ein zuvor bei dem einen Ehegatten, bei dem die Zurechnung erfolgen soll, durchgeführter (eigener) vertikaler Verlustausgleich und ein zwischen den Ehegatten vorgenommener horizontaler Verlustausgleich auswirken.

Weitgehend Einigkeit besteht zwischenzeitlich darüber, dass der bei dem Ehegatten durchgeführte eigene vertikale Verlustausgleich keinen Einfluss auf die als Berechnungsgrundlage der Obergrenze dienenden positiven Einkünfte hat[38]. Denn § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG verweist zur Berechnung der Obergrenze auf Satz 3 der Norm. Soweit dort von der Summe der positiven Einkünfte die Rede ist, ist diese von einem eventuellen vertikalen Verlustausgleich des Ehegatten noch unberührt, da dieser erst in einem späteren Schritt vorgenommen wird[39].

35 Vgl. zur Auswirkung der Auffassung von *Hallerbach* das Berechnungsbeispiel unter ff).

36 So auch H 3 Beispiel 6 EStH 1999; *Altfelder*, FR 2000, 18, 25; *Broudré*, NWB F. 3, 11015, 11026, die davon sprechen, dass der durchgeführte eigene vertikale Verlustausgleich die Obergrenze verbrauche.

37 Siehe zur Berechnung der positiven Einkünfte, insbesondere zur Auswirkung eines horizontalen Verlustausgleichs unter den Ehegatten cc) sowie das Berechnungsbeispiel unter ff).

38 So aber noch *Hallerbach*, DStR 1999, 1925, 1926.

39 So im Ergebnis auch H 3 Beispiel 6 EStH 1999; *Altfelder*, FR 2000, 18, 24; *Broudré*, NWB F. 3 11015, 11024 und jetzt auch *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 37 „Bemessungsgrundlage für die Neubestimmung des Potenzials".

Streitig ist allerdings, ob sich ein unter den Ehegatten durchgeführter horizontaler Verlustausgleich auf die Berechnung der Summe der positiven Einkünfte desjenigen Ehegatten, bei dem die Zurechnung erfolgen soll, auswirkt. Nach der überwiegenden Ansicht ist der Betrag dieses horizontalen Verlustausgleichs von den positiven Einkünften abzuziehen[40]. Dem ist zuzustimmen, weil Berechnungsgrundlage die verbliebenen positiven Einkünfte dieses Ehegatten sind, die durch den horizontalen Verlustausgleich unter den Ehegatten gemindert werden. Dadurch kommt es zu Abweichungen im Vergleich zu der nach § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG zu bildenden Obergrenze[41].

dd) Keine zusätzliche Begrenzung der Zurechnung durch die Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG

Nach der Auffassung von *Hallerbach*[42] soll die nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG zu ermittelnde Obergrenze nur insoweit Anwendung finden, als der nach § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG ermittelte Höchstbetrag noch nicht verbraucht ist. Das bedeutet, dass die Zurechnung letztendlich auch durch die Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG begrenzt werden soll. Dem ist nicht zuzustimmen. Hierfür gibt es keine gesetzliche Grundlage. Wie bereits ausgeführt, ist § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG so zu verstehen, dass eine neue Obergrenze für die Zurechnung der Verluste auf den Ehegatten zu berechnen ist, weil die Vorschrift gerade nicht auf § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG verweist, sondern bestimmt, dass die Zurechnung der verbliebenen Verluste bei dem anderen Ehegatten nur dann in Betracht kommt, „soweit sie bei diesem nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichen werden können“[43]. Wenn aber eine neue Obergrenze zu berechnen ist, dann kommt es auf diejenige des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht mehr an[44]. Der Gesetzgeber hätte dies ansonsten unmissverständlich regeln müssen. Die ausschließliche Maßgeblichkeit der nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG berechneten Grenze führt auch nicht dazu, dass der Ehegatte, bei dem die Zurechnung der Verluste erfolgen soll, doppelt begünstigt wird, indem er eigene Verluste im Rahmen der Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG und darüber hinaus Verluste des anderen Ehegatten im Rahmen der Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG ausgleichen darf. Denn bei

40 H 3 Beispiel 3 EStH 1999; *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 37 „Bemessungsgrundlage für die Neubestimmung des Potenzials“; *Broudré*, NWB F. 3 11015, 11024; anders *Geserich*, DStR 2000, 845, 850; *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1379, die den horizontalen Verlustausgleich nicht in Abzug bringen.

41 Vgl. das Berechnungsbeispiel unter ff).

42 *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 37 „Obergrenze gemäß Abs. 3 Satz 3“.

43 Ausführlich dazu III. 2.d) aa).

44 Ebenso *Altfelder*, FR 2000, 18, 27.

der Berechnung der Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG wird schließlich nur der bereits angesetzte eigene vertikale Verlustausgleich abgezogen, so dass eine doppelte Verlustausgleichsmöglichkeit ausscheidet und insbesondere von dem noch verbliebenen Bagatellbetrag auszugehen ist[45].

ee) Anteilige Verteilung der negativen und positiven Einkünfte

Da § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG auch auf die Satz 4 und 5 verweist, sind die Regelungen über die anteilige Verteilung der negativen und positiven Einkünfte auch auf den Verlustausgleich unter Ehegatten anzuwenden.

ff) Berechnungsbeispiel

	§ 15	**§ 21**	
Ehemann:	./. 50 000	500 000	
Ehefrau:	./. 500 000	./. 50 000	
Verlustausgleichspotenzial Ehemann nach § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG:			
Bagatellbetrag			100 000
(Summe pos. Eink. 500 000 ./. Bagatellbetrag 100 000) × $^1/_2$			200 000
Ergibt eine Obergrenze von			300 000
Davon verbraucht durch eigenen vertikalen Verlustausgleich			./. 50 000
verbleibendes Ausgleichspotenzial			250 000
Berechnung einer neuen Obergrenze nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG:			
Summe der positiven Einkünfte des Ehemannes			500 000
./. horizontaler Verlustausgleich unter den Ehegatten bei § 21			./. 50 000
Summe			450 000
Summe der positiven Einkünfte, soweit sie 100 000 übersteigt			./. 100 000
Summe			350 000
Davon $^1/_2$ als über den Bagatellbetrag hinausgehender maximal zu berücksichtigender weiterer Verlust			175 000
+ Bagatellbetrag			100 000
Ergibt einen maximal ausgleichsfähigen Verlust in Höhe von			275 000
Abzüglich vertikal bereits ausgeglichener Betrag			./. 50 000
Ergibt einen maximal zurechenbaren weiteren Verlust in Höhe von[46]			225 000
Differenz zur Obergrenze nach § 2 Abs. 3 Satz 3: 250 000 ./. 225 000 =			25 000

45 Siehe III. 2.d) bb).

46 Nach der Berechnung von *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 37 „Ermittlung der übertragungsinternen Grenze/des neuen Potenzials“ (siehe dazu III. 2.d) bb)) ergibt sich ein maximal zurechenbarer weiterer Verlust in Höhe von 250 000 DM: verbliebener Bagatellb. 50 000 + $^1/_2$ (pos. Eink. 500 000 ./. horiz. Verlustausgl. 50 000 ./. verbliebener Bagatellb. 50 000).

e) Vierter Schritt: Weitere eigene Einkunftsminderung nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 EStG

§ 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 EStG lässt für den Fall, dass die negativen Einkünfte des einen Ehegatten bei dem anderen Ehegatten im Wege der Zurechnung nur zu weniger als 100 000 DM ausgeglichen werden können, die begrenzte Übertragung des Bagatellbetrages auf den ersten Ehegatten zu. Dies hat zur Folge, dass beiden Ehegatten für den sofortigen vertikalen Verlustausgleich insgesamt 200 000 DM zur Verfügung stehen sollen[47]. Die begrenzte Übertragung des Bagatellbetrages erfolgt in der Weise, dass die positiven Einkünfte des einen Ehegatten nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 EStG über den bei ihm zuvor bereits vorgenommen Verlustausgleich hinaus um den Unterschiedsbetrag bis zu einem Höchstbetrag von 100 000 DM durch die noch nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte dieses Ehegatten zu mindern sind.

Aus welcher Differenz dabei der Unterschiedsbetrag bestehen soll, besagt § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 EStG nicht. Eine Definition fehlt[48]. Da die Regelung jedoch an diejenige des Halbs. 1 anknüpft, kann mE nur der Unterschiedsbetrag zwischen dem dem anderen Ehegatten vertikal zugerechneten Betrag und dem Höchstbetrag von 100 000 DM gemeint sein[49]. Der hierzu von *Altfelder*[50] vertretenen Gegenauffassung, wonach abweichend vom Wortlaut des § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 EStG von dem Unterschiedsbetrag zwischen dem verbrauchten Bagatellbetrag und 100 000 DM auszugehen sein soll, ist nicht zu folgen. Es mag zwar sein, dass diese Definition dem Zweck der Regelung eher entspricht[51]. Sie widerspricht aber dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes. Eine auf dem Zweck der Vorschrift beruhende und über den Gesetzeswortlaut hinausgehende Auslegung verbietet sich demnach[52], zumal nicht feststellbar ist, dass es sich bei der Formulierung des Gesetzes tatsächlich um ein Redaktionsversehen handelt, wie *Altfelder* dies unterstellt.

Die begrenzte Übertragung des Bagatellbetrages greift nur dann ein, wenn der Betrag der bei beiden Ehegatten insgesamt nach § 2 Abs. 3 Satz 3 bis 6 EStG[53] vorgenommenen Minderungen den Betrag von 200 000 DM zuzüglich der

47 Zum diesbezüglichen Ziel der Regelung siehe BT-Drucks. 14/443, 45 sowie III. 2.a).
48 Mit dieser Kritik auch *Altfelder*, FR 2000, 18, 28.
49 So auch *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 38; anders selbst bei diesem Verständnis des Gesetzes *Altfelder*, FR 2000, 18, 28, der auch den horizontalen Verlustausgleich einbeziehen will.
50 *Altfelder*, FR 2000, 18, 28.
51 So die Argumentation von *Altfelder*, a. a. O.
52 Ausführlich zur Begrenzung der Auslegung durch den Wortsinn *Tipke/Kruse*, AO, § 4 Tz. 92, 111 und 131 ff. mit weiteren Nachweisen.
53 Gemeint ist wohl § 2 Abs. 3 Satz 3 bis 6 Halbs. 1 EStG, weil die Minderung nach Halbs. 2 gerade erst berechnet werden soll.

Hälfte des den Betrag von 200 000 DM übersteigenden Teils der zusammengefassten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten nicht übersteigt. Das Gesetz bildet insofern eine Obergrenze für die vorzunehmende weitere Einkunftsminderung. Diese Obergrenze soll den Vorteil, den zusammen veranlagte Ehegatten aufgrund der Möglichkeit des gegenseitigen Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 Satz 6 EStG im Vergleich zu getrennt veranlagten Steuerpflichtigen haben, begrenzen. Die zusammen veranlagten Ehegatten sollen keinen größeren Verlustausgleich haben, als zwei getrennt veranlagte Steuerpflichtige, bei denen die positiven und negativen Einkünfte genau gleich verteilt sind und die damit das größtmögliche Potenzial für den Verlustausgleich haben. Jeder dieser Steuerpflichtigen kann nämlich Verluste in Höhe des Bagatellbetrages zuzüglich der Hälfte der positiven Einkünfte, die 100 000 DM übersteigen, ausgleichen. Zusammengefasst macht dies 200 000 DM zuzüglich der Hälfte der 200 000 DM übersteigenden positiven Einkünfte aus, was der Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 ESG entspricht[54].

Soweit bei der Berechnung der Obergrenze auf die Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten abzustellen ist, sind damit die beiden Summen der positiven Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 2 EStG gemeint, aber abzüglich eines eventuell zwischen den beiden Ehegatten durchgeführten horizontalen Verlustausgleichs, weil sich dieser auf die Summe der positiven Einkünfte eines jeden Ehegatten auswirkt[55].

f) Berechnungsbeispiel[56]

I. Ermittlung der Einkünfte eines jeden Ehegatten nach § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG

1. Berechnung für den Ehemann

	§ 15	**§ 19**	**§ 20**
Einkünfte:	./. 800 000	450 000	50 000
– Summe der positiven Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 2):			500 000
– Verhältnis Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte: § 19: 450 000 : 500 000 × 100 = 90% § 20: 50 000 : 500 000 × 100 = 10%			
– Berücksichtigung Bagatellbetrag i. H. v. 100 000 DM: § 19: 100 000 × 90% = § 20: 100 000 × 10% =		90 000 10 000	

54 Vgl. dazu *Altfelder*, FR 2000, 18, 29, der nachweist, dass diese Grenze zur Folge hat, dass faktisch maximal 50 000 DM Verlust durch den Verlustinhaber zusätzlich genutzt werden können.

55 So auch H 3 Beispiel 6 EStH 1999; *Altfelder*, FR 2000, 18, 28; *Broudré*, NWB F. 3, 11015, 11024; *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 38 „Summe der positiven Einkünfte".

56 Die Berechnung entspricht H 3 Beispiel 5 und Beispiel 6 EStH 1999.

– Verbleibender Verlust nach Berücksichtigung des Bagatellbetrages:
./. 800 000 + 100 000 = ./. 700 000

– Maximalbetrag für weiteren Verlustausgleich:
Summe der positiven Einkünfte, soweit sie 100 000 DM übersteigt ./. 100 000
(§ 2 Abs. 3 Satz 3) = 400 000
Davon die Hälfte als maximal ausgleichsfähiger weiterer Verlust: 200 000

– Aufteilung des berücksichtigungsfähigen Verlustes:
§ 19: 200 000 × 90% = 180 000
§ 20: 200 000 × 10% = 20 000

	§ 15	§ 19	§ 20
Einkünfte:	./. 800 000	450 000	50 000
Bagatellbetrag:	100 000	./. 90 000	./. 10 000
Weiterer Verlustausgleich:	200 000	./. 180 000	./. 20 000
(Zwischen)Summe Einkünfte:	./. 500 000	180 000	20 000

2. Berechnung für die Ehefrau

	§ 15	§ 19	§ 21
Einkünfte:	400 000	100 000	./. 20 000

– Summe der positiven Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 2): 500 000

– Verhältnis Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte:
§ 15: 400 000 : 500 000 × 100 = 80%
§ 19: 100 000 : 500 000 × 100 = 20%

– Aufteilung des unter dem Bagatellbetrag liegenden Verlustes:
§ 15: ./. 20 000 × 80% = ./. 16 000
§ 19: ./. 20 000 × 20% = ./. 4 000

	§ 15	§ 19	§ 21
Einkünfte:	400 000	100 000	./. 20 000
Verlustausgleich:	./. 16 000	./. 4 000	20 000
(Zwischen)Summe Einkünfte:	384 000	96 000	0

II. Horizontaler Verlustausgleich unter den Ehegatten

– Nicht ausgeglichene Verluste des Ehemannes:
§ 15: ./. 500 000

– Horizontaler Verlustausgleich mit den Einkünften der Ehefrau aus § 15: **§ 15 (Ehefrau)**
Einkünfte der Ehefrau aus § 15: 384 000
Verlust des Ehemannes: ./. 500 000
Zurechnung davon zunächst nur, soweit ein horizontaler Ausgleich mit Einkünften derselben Einkunftsart der Ehefrau möglich ist 384 000 ./. 384 000
Beim Ehemann zunächst verbleibender Verlust ./. 116 0000 0

III. Zurechnung der negativen Einkünfte des Ehemannes bei der Ehefrau nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG[57]

– Summe der positiven Einkünfte der Ehefrau	500 000
./. horizontal ausgeglichener Verlust[58]	./. 384 000
	116 000
– Summe der positiven Einkünfte, soweit sie 100 000 übersteigt	./. 100 000
	16 000
– Davon 1/2 als über den Bagatellbetrag hinausgehender maximal zu berücksichtigender weiterer Verlust	8 000
– Ergibt einschließlich des Bagatellbetrages i. H. v.	100 000
einen maximal bei der Ehefrau ausgleichsfähigen Verlust i. H. v.	108 000
– Bereits vertikal von der Ehefrau ausgeglichen	20 000
– Ergibt einen bei der Ehefrau maximal zurechenbaren weiteren Verlust i. H. v.	88 000

IV. Zwischenergebnis nach erfolgter Verlustzurechnung

1. Einkünfte des Ehemannes

	§ 15	§ 19	§ 20
Einkünfte:	./. 800 000	450 000	50 000
Bagatellbetrag:	100 000	./. 90 000	./. 10 000
Weiterer Verlustausgleich:	200 000	./. 180 000	./. 20 000
(Zwischen)Summe Einkünfte:	./. 500 000	180 000	20 000
Horizontaler Verlustausgleich:	384 000		
Weiterer Verlustausgleich:	88 000		
Vorläufige Summe der Einkünfte:	./. 28 000	180 000	20 000

2. Einkünfte der Ehefrau

	§ 15	§ 19	§ 21
Einkünfte:	400 000	100 000	./. 20 000
Verlustausgleich:	./. 16 000	./. 4 000	20 000
(Zwischen)Summe Einkünfte:	384 000	96 000	0
Horizontaler Verlustausgleich:	./. 384 000		
Weiterer Verlustausgleich:		./. 88 000	
Vorläufige Summe der Einkünfte:	0	8 000	0

57 Siehe zur Berechnung der Grenze für den durchzuführenden weiteren Verlustausgleich, insbesondere bei vorherigem horizontalen Verlustausgleich unter den Ehegatten III. 2.d).

58 Siehe zur Minderung der positiven Einkünfte des eines Ehegatten durch den horizontalen Verlustausgleich unter den Ehegatten III. 2.d) cc).

V. Begrenzte weitere Einkunftsminderung bei dem Ehemann nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2 EStG

– Ausgleich der negativen Einkünfte des Ehemannes bei der Ehefrau zu weniger als 100 000: Zugerechnet wurden (ohne Berücksichtigung des horizontalen Verlustausgleichs): Unterschiedsbetrag zwischen den der Ehefrau zugerechneten Verlusten		./. 88 000
und dem Höchstbetrag von		100 000
Ergibt einen beim Ehemann weiter zu berücksichtigenden Minderungsbetrag in Höhe von		12 000
– Berechnung der Obergrenze[59]: Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten: 450 000 (§ 19 EM) + 50 000 (§ 20 EM) + 400 000 (§ 15 EF) + 100 000 (§ 19 EF) =	1 000 000	
abzüglich horizontaler Verlustausgleich[60]	./. 384 000	
Davon übersteigen den Betrag von 200 000:	./. 200 000	
	416 000	
Davon $^1/_2$: 416 000 × $^1/_2$ =	208 000	
Zuzüglich Grundbetrag von 200 000	200 000	
Ergibt eine Obergrenze in Höhe von	408 000	
Davon bereits verbraucht:	408 000	

Da die Obergrenze erreicht ist, scheidet eine weitere Einkunftsminderung bei dem Ehemann aus.

VI. Zusammenstellung der Einkünfte der Ehegatten nach erfolgter Verlustzurechnung

1. Einkünfte des Ehemannes

	§ 15	§ 19	§ 20
Einkünfte:	./. 800 000	450 000	50 000
Bagatellbetrag:	100 000	./. 90 000	./. 10 000
Weiterer Verlustausgleich:	200 000	./. 180 000	./. 20 000
(Zwischen)Summe Einkünfte:	./. 500 000	180 000	20 000
Horizontaler Verlustausgleich:	384 000		
Weiterer Verlustausgleich:	88 000		
Summe der Einkünfte:	./. 28 000	180 000	20 000

59 Siehe zur Bedeutung der Obergrenze III. 2.e).

60 Der horizontale Verlustausgleich ist abzuziehen, weil Berechnungsgrundlage die Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten ist, die sich erst nach Berücksichtigung des horizontalen Verlustausgleichs ergibt. Siehe III. 2.e) am Ende.

2. Einkünfte der Ehefrau

	§ 15	§ 19	§ 21
Einkünfte:	400 000	100 000	./. 20 000
Verlustausgleich:	./. 16 000	./. 4 000	20 000
(Zwischen)Summe Einkünfte:	384 000	96 000	0
Horizontaler Verlustausgleich:	./. 384 000		
Weiterer Verlustausgleich:		./. 88 000	
Summe der Einkünfte:	0	8 000	0

Der verbleibende Verlust bei den Einkünften des Ehemannes aus § 15 in Höhe von 28 000 kann unter den Voraussetzungen des § 10d zurück- oder vorgetragen werden.

3. Zusätzliche Übertragung von Verlusten in Höhe des nicht verbrauchten Bagatellbetrages nach § 2 Abs. 3 Satz 7 und 8 EStG

a) Inhalt der Regelung

§ 2 Abs. 3 Satz 7 EStG erweitert die in § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG vorgesehene Möglichkeit der Verlustverrechnung für den Fall, dass die negativen Einkünfte des einen Ehegatten bei ihm nach § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG zu weniger als 100 000 DM ausgeglichen werden können. Diese Voraussetzung liegt dann vor, wenn der Ehegatte nicht über ausreichende eigene positive Einkünfte verfügt, um die bei ihm entstandenen Verluste bis zu einer Höhe von 100 000 DM auszugleichen. Der Bagatellbetrag kann dann nicht ausgeschöpft werden. Da den zusammen veranlagten Ehegatten aber auch hier ein Verlustausgleich in Höhe von mindestens 200 000 DM (2 × Bagatellbetrag von 100 000 DM) zustehen soll[61], lässt § 2 Abs. 3 Satz 7 EStG hier über die nach § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 6 EStG bereits vorgenommenen Verlustverrechnungen hinaus die Minderung der positiven Einkünfte des anderen Ehegatten zu, und zwar in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den bereits ausgeglichenen negativen Einkünften des einen Ehegatten und dessen Bagatellbetrag von 100 000 DM. Für diese Minderung gilt jedoch wiederum die Obergrenze, dass alle nach § 2 Abs. 3 Satz 3 bis 7 EStG vorgenommenen Minderungen 200 000 DM zuzüglich der Hälfte des den Betrag von 200 000 DM übersteigenden Teils der zusammengefassten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten nicht übersteigen dürfen.

§ 2 Abs. 3 Satz 8 EStG erklärt Satz 4 und 5 für entsprechend anwendbar und ordnet damit für den Fall der zusätzlichen Übertragung von Verlusten in Höhe des nicht verbrauchten Bagatellbetrages die anteilige Verteilung der negativen und positiven Einkünfte an.

61 Siehe dazu BT-Drucks 14/443, 45 sowie III. 2.a).

b) Berechnungsbeispiel[62]

I. Ermittlung der Einkünfte eines jeden Ehegatten nach § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG

1. Berechnung für den Ehemann

	§ 15	**§ 19**	**§ 21**
Einkünfte:	./. 300 000	50 000	./. 100 000

– Summe der positiven Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 2): 50 000

– Summe der negativen Einkünfte: ./. 400 000

– Verhältnis der Einkunftsarten zur Summe der negativen Einkünfte
§ 15: ./. 300 000 : ./. 400 000 × 100 = 75%
§ 21: ./. 100 000 : ./. 400 000 × 100 = 25%

– Verlustausgleich bis zur Höhe der positiven Einkünfte aus § 19
§ 15: 50 000 × 75% = 37 500
§ 21: 50 000 × 25% = 12 500

– Verbleibender Bagatellbetrag nach Verlustausgleich:
100 000 ./. 50 000 = 50 000

	§ 15	**§ 19**	**§ 21**
Einkünfte:	./. 300 000	50 000	./. 100 000
Verlustausgleich:	37 500	./. 50 000	12 500
(Zwischen)Summe Einkünfte:	./. 262 500	0	./. 87 500

2. Berechnung für die Ehefrau

	§ 15	**§ 19**	**§ 20**	**§ 21**
Einkünfte:	./. 50 000	180 000	10 000	10 000

– Summe der positiven Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 2): 200 000

– Verhältnis Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte:
§ 19: 180 000 : 200 000 × 100 = 90%
§ 20: 10 000 : 200 000 × 100 = 5%
§ 21: 10 000 : 200 000 × 100 = 5%

– Aufteilung des unter dem Bagatellbetrag liegenden Verlustes:
§ 19: ./. 50 000 × 90% = ./. 45 000
§ 20: ./. 50 000 × 5% = ./. 2 500
§ 21: ./. 50 000 × 5% = ./. 2 500

– Verbliebener Bagatellbetrag: 100 000 ./. 50 000 = 50 000

	§ 15	**§ 19**	**§ 20**	**§ 21**
Einkünfte:	./. 50 000	180 000	10 000	10 000
Verlustausgleich:	50 000	./. 45 000	./. 2 500	./. 2 500
(Zwischen)Summe Einkünfte:	0	135 000	7 500	7 500

62 Die Berechnung entspricht H 3 Beispiel 7 EStH 1999.

II. Horizontaler Verlustausgleich unter den Ehegatten

– Nicht ausgeglichene Verluste des Ehemannes:
§ 15: ./. 262 500
§ 21: ./. 87 500

– Horizontaler Verlustausgleich mit den Einkünften der Ehefrau aus § 21:		**§ 21 (Ehefrau)**
Einkünfte der Ehefrau aus § 21:		7 500
Verlust des Ehemannes:	./. 87 500	
Zurechnung davon zunächst nur, soweit ein horizontaler Ausgleich mit Einkünften derselben Einkunftsart der Ehefrau möglich ist	7 500	./. 7 500
Beim Ehemann zunächst verbleibender Verlust aus § 21	./. 80 000	0

Zusammenstellung für den Ehemann:

	§ 15	**§ 19**	**§ 21**
Einkünfte:	./. 300 000	50 000	./. 100 000
Verlustausgleich:	37 500	./. 50 000	12 500
(Zwischen)Summe Einkünfte:	./. 262 500	0	./. 87 500
Horizontaler Verlustausgleich:			7 500
Vorläufige Summe der Einkünfte:	./. 262 500	0	./. 80 000

Zusammenstellung für die Ehefrau:

	§ 15	**§ 19**	**§ 20**	**§ 21**
Einkünfte:	./. 50 000	180 000	10 000	10 000
Verlustausgleich:	50 000	./. 45 000	./. 2 500	./. 2 500
(Zwischen)Summe Einkünfte:	0	135 000	7 500	7 500
Horizontaler Verlustausgleich:				./. 7 500
Vorläufige Summe der Einkünfte:	0	135 000	7 500	0

III. Zurechnung der negativen Einkünfte des Ehemannes bei der Ehefrau nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1[63]

– Summe der positiven Einkünfte der Ehefrau	200 000
./. horizontal ausgeglichener Verlust[64]	./. 7 500
	192 500
– Summe der positiven Einkünfte, soweit sie 100 000 übersteigt	./. 100 000
	92 500
– Davon $^1/_2$ als über den Bagatellbetrag hinausgehender maximal zu berücksichtigender weiterer Verlust	46 250

63 Siehe zur Berechnung der Grenze für den durchzuführenden weiteren Verlustausgleich, insbesondere bei vorherigem horizontalem Verlustausgleich unter den Ehegatten III. 2.d).

64 Siehe zur Minderung der positiven Einkünfte des einen Ehegatten durch den horizontalen Verlustausgleich unter den Ehegatten III. 2.d) cc).

– Ergibt einschließlich des Bagatellbetrages i. H. v.	100 000	
einen maximal bei der Ehefrau ausgleichsfähigen Verlust i. H. v.	146 250	
– Bereits vertikal von der Ehefrau ausgeglichen	50 000	
– Ergibt einen bei der Ehefrau maximal zurechenbaren weiteren Verlust i. H. v.	96 250	
– Verteilung auf die verbliebenen Verluste des Ehemannes:		
§ 15: ./. 262 500 = 76,64% der restl. Verluste × 96 250 =		73 766
§ 21: ./. 80 000 = 23,36% der restl. Verluste × 96 250 =		22 484
– Anteilige Zurechnung des weiteren Verlustes auf die verbliebenen positiven Einkünfte der Ehefrau aus §§ 19, 20:		
§ 19: 135 000 = 94,74% der restl. pos. Eink. × 96 250 =		91 187
§ 20: 7 500 = 5,26% der restl. pos. Eink. × 96 250 =		5 063

Zusammenstellung für den Ehemann:

	§ 15	§ 19	§ 21
Einkünfte:	./. 300 000	50 000	./. 100 000
Verlustausgleich:	37 500	./. 50 000	12 500
(Zwischen)Summe Einkünfte:	./. 262 500	0	./. 87 500
Horizontaler Verlustausgleich:			7 500
Vorläufige Summe der Einkünfte:	./. 262 500	0	./. 80 000
Weiterer Verlustausgleich:	73 766		22 484
Vorläufige Summe der Einkünfte:	./. 188 734	0	./. 57 516

Zusammenstellung für die Ehefrau:

	§ 15	§ 19	§ 20	§ 21
Einkünfte:	./. 50 000	180 000	10 000	10 000
Verlustausgleich:	50 000	./. 45 000	./. 2 500	./. 2 500
(Zwischen)Summe Einkünfte:	0	135 000	7 500	7 500
Horizontaler Verlustausgleich:				./. 7 500
Vorläufige Summe der Einkünfte:	0	135 000	7 500	0
Weiterer Verlustausgleich:		./. 91 187	./. 5 063	
Vorläufige Summe der Einkünfte:	0	43 813	2 437	0

IV. Begrenzte weitere Einkunftsminderung bei dem Ehemann nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 2

Voraussetzung: Ausgleich der negativen Einkünfte des Ehemannes bei der Ehefrau zu weniger als 100 000. Bei der Ehefrau wurden zwar nur insgesamt negative Einkünfte des Ehemannes in Höhe von 96 250 ausgeglichen, so dass grundsätzlich noch eine begrenzte weitere Einkunftsminderung beim Ehemann in Betracht käme. Ein weiterer Abzug ist im Beispielsfall aber ausgeschlossen, weil der Ehemann nicht über weitere positive Einkünfte verfügt.

V. Begrenzte weitere Einkunftsminderung bei der Ehefrau nach § 2 Abs. 3 Satz 7

– Ausgleich der negativen Einkünfte des Ehemannes bei ihm zu weniger als	100 000	
Verlustausgleich mit den positiven Einkünften aus § 19:	50 000	
– Unterschiedsbetrag zwischen den bei ihm ausgeglichenen Verlusten des Ehemannes		./. 50 000
und dem Höchstbetrag von		100 000
Ergibt einen bei der Ehefrau weiter zu berücksichtigenden Minderungsbetrag in Höhe von		50 000
– Berechnung der Obergrenze[65]:		
Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten: 50 000 (§ 19 EM) + 180 000 (§ 19 EF) + 10 000 (§ 20 EF) + 10 000 (§ 21 EF) =	250 000	
Abzüglich horizontaler Verlustausgleich[66]	./. 7 500	
Davon übersteigen den Betrag von 200 000:	./. 200 000	
	42 500	
Davon $^1/_2$: 42 500 × $^1/_2$ =	21 250	
Zuzüglich Grundbetrag von 200 000	200 000	
Ergibt eine Obergrenze in Höhe von	221 250	
Davon bereits verbraucht:	196 250	
Restbetrag	25 000	
Anteiliger Abzug des Restbetrages bei den verbliebenen positiven Einkünften der Ehefrau aus § 19 und aus § 20:		
§ 19: 43 813 = 94,74% der restl. pos. Eink. × 25 000 =		23 685
§ 20: 2 437 = 5,26% der restl. pos. Eink. × 25 000 =		1 315
Verteilung auf die verbliebenen Verluste des Ehemannes:		
§ 15: ./. 188 734 = 76,64% der restl. Verluste × 25 000 =		19 160
§ 21: ./. 57 516 = 23,36% der restl. Verluste × 25 000 =		5 840

VI. Zusammenstellung der Einkünfte der Ehegatten nach erfolgter Verlustzurechnung

1. Einkünfte des Ehemannes

	§ 15	**§ 19**	**§ 21**
Einkünfte:	./. 300 000	50 000	./. 100 000
Verlustausgleich:	37 500	./. 50 000	12 500
(Zwischen)Summe Einkünfte:	./. 262 500	0	./. 87 500
Horizontaler Verlustausgleich:			7 500
Vorläufige Summe der Einkünfte:	./. 262 500	0	./. 80 000
Weiterer Verlustausgleich:	73 766		22 484
Vorläufige Summe der Einkünfte:	./. 188 734	0	./. 57 516
Weitere Einkunftsminderung:	19 160		5 840
Summe der Einkünfte:	./. 169 574	0	./. 51 676

65 Siehe zur Bedeutung der Obergrenze III. 2.e).

66 Der horizontale Verlustausgleich ist abzuziehen, weil Berechnungsgrundlage die Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten ist, die sich erst nach Berücksichtigung des horizontalen Verlustausgleichs ergibt. Siehe III. 2.e) am Ende.

2. Einkünfte der Ehefrau

	§ 15	§ 19	§ 20	§ 21
Einkünfte:	./. 50 000	180 000	10 000	10 000
Verlustausgleich:	50 000	./. 45 000	./. 2 500	./. 2 500
(Zwischen)Summe Einkünfte:	0	135 000	7 500	7 500
Horizontaler Verlustausgleich:				./. 7 500
Vorläufige Summe der Einkünfte:	0	135 000	7 500	0
Weiterer Verlustausgleich:		./. 91 187	./. 5 063	
Vorläufige Summe der Einkünfte:	0	43 813	2 437	0
Weitere Einkunftsminderung:		./. 23 685	./. 1 315	
Summe der Einkünfte:	0	20 128	1 122	0

Die verbleibenden Verluste bei den Einkünften des Ehemannes aus § 15 in Höhe von 169 574 und aus § 21 in Höhe von 51 676 können unter den Voraussetzungen des § 10d zurück- oder vorgetragen werden.

IV. Beurteilung der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG

1. Gesetzestechnik und Gesetzessystematik

a) Die Formulierung des Gesetzestextes

Die Vorschrift des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG ist gesetzestechnisch und gesetzessystematisch misslungen. Dabei geht es nicht nur darum, dass insbesondere die Regelung zum Verlustausgleich bei Ehegatten so kompliziert formuliert ist, dass sie kaum noch verständlich ist[67]. Auch dies betrifft zwar die Gesetzestechnik. Die Auswirkungen dieses Mangels ergeben sich aber vorrangig bei der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Norm, die gesondert zu behandeln sein wird[68].

Ein weiterer gravierender Mangel bei der Formulierung des Gesetzestextes besteht darin, dass neue Begriffe geschaffen werden, ohne dass hierfür eine Notwendigkeit bestanden hätte. Darüber hinaus werden im Einkommensteuergesetz bereits vorhandene Begriffe mit einem anderen Sinn verwendet. Zudem ist die Terminologie innerhalb der Vorschrift nicht einheitlich.

Das gilt zum Beispiel für den Begriff „Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart", den die Norm in § 2 Abs. 3 Satz 2 EStG verwendet, wonach zunächst eben diese „Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart" zu bilden sind. Das Einkommensteuergesetz kennt diesen Begriff bislang nicht. Die Schaffung dieses neuen Begriffs wäre auch nicht erforderlich gewesen, weil der

67 Vgl. dazu *Schmidt/Seeger*, 19. Auflage, § 2 Rdnr. 78, der auf die zu erwartende höhere Arbeitsbelastung in der Finanzverwaltung und bei den Finanzgerichten hinweist. Allgemein zu Technik, Stil und Sprache im EStG *Kanzler*, DStZ 1996, 676, 683.

68 Siehe hierzu IV. 3.

Gesetzgeber statt dessen auf den in Abs. 2 verwendeten Begriff der Einkünfte hätte zurückgreifen können, der gerade die „Summe der Einkünfte jeder Einkunftsart" beinhaltet[69].

§ 2 Abs. 3 EStG verwendet in den Sätzen 2, 3, 6 und 7 den Begriff „Summe der positiven Einkünfte" und in Satz 4 den Begriff „positive Summen der Einkünfte". Diese unterschiedliche Formulierung deutet auf einen begrifflichen Unterschied hin. Dem ist jedoch nicht so. § 2 Abs. 3 Satz 4 EStG verwendet den Begriff der „positiven Summen der Einkünfte" nämlich in einem anderen Sinnzusammenhang als sonst im Einkommensteuergesetz üblich. Dieser Begriff findet sich unter anderem in § 24a Satz 1 EStG, wonach der Altersentlastungsbetrag ein Betrag von 40 vom Hundert des Arbeitslohns und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind, ist. Maßgebend ist dabei, dass die Summe der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG positiv ist. Einzelne negative Einkünfte sind mit anderen positiven Einkünften auszugleichen[70]. In diesem Sinne kann der in § 2 Abs. 3 Satz 4 EStG verwendete Begriff der „positiven Summen der Einkünfte" aber nicht verstanden werden. Denn es geht dort nicht darum, ob die Summe aller Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG positiv ist, sondern es geht um die Berechnung, in welchem prozentualen Verhältnis die einzelnen Einkunftsarten mit positivem Ergebnis zueinander stehen. Folglich meint das Gesetz in § 2 Abs. 3 Satz 4 EStG nicht die „positiven Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten". Gemeint sind vielmehr – wie auch in den Sätzen 2, 3, 6 und 7 – die „Summen der positiven Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten"[71].

Ähnlich verhält es sich mit den Begriffen „Summe der negativen Einkünfte" (§ 2 Abs. 3 Satz 5 EStG) und „negative Summen der Einkünfte" (§ 2 Abs. 3 Satz 3[72] und 5 EStG). Auch hier meint das Gesetz mit dem letzteren Begriff nicht, dass die Summe aller Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG negativ sein muss. So wird der Begriff „negative Summe der Einkünfte" zum Beispiel zutreffend bei § 39a Abs. 1 Nr. 5 lit. b EStG verstanden[73]. Da es in § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG um die Minderung der positiven Einkünfte durch negative

69 Ebenso *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 31.

70 Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23. 3. 1977, EFG 1977, 426; *Blümich/Stuhrmann*, § 24a Rdnr. 13; *Clausen* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 24a Anm. 19.

71 So auch *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 31.

72 Vgl. *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 31, die zutreffend darauf hinweist, dass es ohnehin keinen Sinn macht, dass in § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG der Plural „Summen" verwendet wird, obwohl es nur darum geht, in welchem Umfang die zusammengefassten negativen Einkünfte von den zusammengefassten positiven Einkünfte abgezogen werden können, wobei eine Differenzierung zwischen den einzelnen negativen Einkunftsarten gar nicht möglich ist.

73 Vgl. *Intemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 39a Anm. 22.

Einkünfte und in § 2 Abs. 3 Satz 5 EStG um die Berechnung des prozentualen Verhältnisses der negativen Einkünfte untereinander geht, ist der Begriff „negative Summen der Einkünfte" in beiden Fällen mit demjenigen der „Summen der negativen Einkünfte" gleichzusetzen[74]. Bezogen auf § 2 Abs. 3 Satz 5 EStG bedeutet dies, dass zu ermitteln ist, in welchem Verhältnis die Summen der einzelnen negativen Einkünfte zur Summe aller negativen Einkünfte stehen.

Schließlich ist auch zu beanstanden, dass das Gesetz in § 2 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG zwischen den Begriffen „Zurechnung von negativen Einkünften", „Ausgleich von negativen Einkünften" und „Minderung positiver Einkünfte durch negativer Einkünfte" wechselt, obwohl diese Begriffe denselben Vorgang beschreiben. Diese unterschiedliche Terminologie stiftet für sich genommen schon Verwirrung[75].

b) Verstoß gegen die Prinzipien der Zusammenveranlagung von Ehegatten

§ 2 Abs. 3 EStG weicht von den in § 26b EStG für die Zusammenveranlagung von Ehegatten aufgestellten Grundprinzipien ab. § 26b EStG bestimmt, dass bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nicht anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt werden. Das bedeutet, dass auch die Summe der Einkünfte für beide Ehegatten gemeinsam ermittelt wird. Denn die Zusammenveranlagung ist keine Zusammenfassung der Einkommen der Ehegatten, sondern eine Addition gleichartiger Einkünfte der Ehegatten und damit eine gemeinsame Ermittlung der Summe der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG[76]. Dieses Prinzip durchbricht § 2 Abs. 3 EStG nunmehr aber insoweit, als die erzielten Einkünfte für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln sind. Das lässt sich aus § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG entnehmen, der – auf einer späteren Stufe – den Ausgleich der bei dem einen Ehegatten „nicht nach Satz 2 bis 5" ausgeglichenen negativen Einkünfte bei dem anderen Ehegatten nur zulässt, „soweit sie bei diesem nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichen werden können". Dies setzt aber voraus, dass die Einkünfte zuvor für jeden Ehegatten separat ermittelt worden sind, und zwar nach der in § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG vorgeschriebenen Berechnung[77]. Damit greift § 2 Abs. 3

74 Wie hier *Altfelder*, FR 2000, 18, 20; *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 31.

75 Zur Kritik auch *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 495.

76 *Schmidt/Seeger*, 19. Auflage, § 26b Rdnr. 3.

77 Vgl. zur getrennten Ermittlung der Summe der Einkünfte und des Gesamtbetrags der Einkünfte BT-Drucks. 14/23, 166 und BT-Drucks. 14/443, 20; zur Berücksichtigung des horizontalen Verlustausgleichs unter den Ehegatten s. III. 2.c).

EStG gravierend in die bisherige Systematik der Zusammenveranlagung von Ehegatten ein[78].

2. Verwirklichung des Zwecks der Regelung

a) Unklare Zielrichtung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG

Der eigentliche Zweck des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG ist unklar. Wie bereits ausgeführt[79], sahen § 1 Abs. 1a und Abs. 3 Satz 2 des Entwurfs eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 9. 11. 1998[80] Beschränkungen des vertikalen Ausgleichs von Verlusten aus passiver Tätigkeit mit positiven Einkünften aus aktiver Tätigkeit vor. Begründet wurde dies damit, dass verhindert werden sollte, dass aktive Einkünfte der Besteuerung insbesondere durch sogenannte Abschreibungsmodelle entzogen würden, bei denen die Verluste nicht wirtschaftlich, sondern nur durch Abschreibungen erzielt worden seien. Nachdem der Gesetzgeber dann aber später die Trennung zwischen aktiven und passiven Einkünften aufgegeben und zusätzlich die Neuregelung des § 2b EStG aufgenommen hat, ist der nunmehrige Zweck des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG unklar[81]. Denn den ursprünglichen Zweck, nämlich die Bekämpfung von Verlustzuweisungsgesellschaften, erfüllt nunmehr § 2b EStG. Damit verbleibt wohl nur das ursprünglich weiter angeführte Ziel, eine Mindestbesteuerung zu erreichen[82]. Eine konkrete Begründung für die Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG ergibt sich aus dem Dritten Bericht des Finanzausschusses indes nicht.

b) Beschränkung des Ausgleichs nicht nur für sogenannte Abschreibungsverluste

Geht man gleichwohl davon aus, dass § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG es unter anderem verhindern will, dass Einkünfte insbesondere durch Abschreibungsmodelle der Besteuerung entzogen werden, so gelangt man bei einer näheren Untersuchung zu dem Ergebnis, dass die Vorschrift weit über dieses Ziel hinaus geht.

Der Hauptkritikpunkt besteht darin, dass die Neuregelung nicht nur den Ausgleich von solchen Verlusten beschränkt, die durch die Ausnutzung von

78 *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1380; *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 495.

79 Siehe II.

80 BT-Drucks. 14/23.

81 So *Raupach/Böckstiegel* FR 1999, 487, 498; vgl. allgemein zu fehlenden oder unklaren Gesetzesbegründungen *Kanzler*, DStZ 1996, 676, 679 ff.

82 Siehe dazu II.

Abschreibungsmöglichkeiten entstanden sind, sondern auch von sogenannten „echten" Verlusten, also solchen, die wirtschaftlich entstanden sind. Diese „guten" Verluste wollte der Gesetzgeber nach seiner Gesetzesbegründung aber gar nicht treffen. Ihre Ausgleichsbeschränkung ist damit lediglich eine (ungewollte) Nebenfolge der durch § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG angestrebten Bekämpfung der nach Ansicht des Gesetzgebers ausufernden Nutzung von Abschreibungsmöglichkeiten. Das zeigt aber bereits, dass die Neuregelung ihr eigentliches Ziel – wenn überhaupt – nur unter Inkaufnahme von erheblichen Nebenwirkungen erreichen kann. Dies liegt daran, dass der Gesetzgeber die von ihm für notwendig erachtete Korrektur nicht auf der Ebene des Entstehens der Verluste durch Abschreibungen vornimmt, sondern erst auf der Ebene, auf der sich diese bereits entstandenen Verluste auswirken. Er behandelt damit (wieder einmal) nur die Symptome, nicht aber die Ursache. Hätte er die in Folge von Abschreibungen entstehenden Verluste ausschließlich und wirksam bekämpfen wollen, so hätte er die Abschreibungsmöglichkeiten beschränken müssen[83]. Dies wäre aber politisch wohl schwieriger umzusetzen gewesen. Wesentlich einfacher dürfte der gewählte Weg gewesen sein, nämlich dem Steuerpflichtigen auf der Ebene der Einkünfteermittlung aus Lenkungsgründen uneingeschränkt Abschreibungsmöglichkeiten zu gewähren, die ihm auf der Ebene des Verlustausgleichs mehr oder weniger unbemerkt teilweise wieder genommen werden[84].

c) Nur vorübergehender Auswirkung der Ausgleichsbeschränkung

Darüber hinaus erreicht die Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG nicht, dass die Verluste dauerhaft die positiven Einkünfte des Steuerpflichtigen nicht mindern dürfen. Die durch § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG verwirklichte Mindestbesteuerung führt zunächst lediglich dazu, dass die nicht ausgeglichenen Verluste höher sind als bei einem vollen Verlustausgleich. Der Steuerpflichtige darf die verbleibenden nicht ausgeglichenen Verluste aber nach § 10d EStG zeitlich unbegrenzt vortragen. Da die nicht ausgeglichenen Verluste nunmehr aber infolge der Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG höher sind, führt dies letztendlich nur zu einer zeitlichen Streckung der Berücksichtigung dieser Verluste[85]. War der verbliebene Verlust nach der früheren Regelung zum Beispiel mit einem zweijährigen Verlustvortrag verbraucht, so erstreckt sich dieser Verlustvortrag nunmehr wegen der in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen zu beachtenden Beschränkung des Verlustausgleichs möglicherweise

83 So im Ergebnis auch *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 8.

84 Vgl. dazu auch *Arndt/Jenzen*, DStR 1998, 1818, 1821, die dies verfassungsrechtlich für unzulässig halten. Dazu auch IV. 3.b) bb) und IV. 3.c).

85 So auch *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 8; *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1378.

auf vier Jahre. Das in der Gesetzesbegründung formulierte Ziel, dass die aus Abschreibungen resultierenden Verluste die positiven Einkünfte nicht mindern dürfen, wird dadurch nicht erreicht.

d) Keine Mindestbesteuerung in allen Fällen

Die Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG führt auch nicht in allen Fällen zu der angestrebten Mindestbesteuerung. Die Begründung des Entwurfs eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 9. 11. 1998[86] nennt diese Mindestbesteuerung als Ziel der Beschränkung des Verlustausgleichs, ohne aber darauf einzugehen, in welcher Höhe eine solche Mindestbesteuerung erfolgen soll. Die Vorstellungen gingen aber wohl von einer Mindestbesteuerung in Höhe von 20 vom Hundert aus[87]. Zu einer solchen Mindestbesteuerung kommt es aber immer dann nicht, wenn die nach dem durchgeführten Verlustausgleich verbleibenden positiven Einkünfte unterhalb des Grundfreibetrages liegen[88]. Damit versagt die Neuregelung auch hinsichtlich dieses Ziels der Mindestbesteuerung[89].

e) Keine gleichmäßige Beschränkung des Verlustausgleichs

§ 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG führt nicht zu einer gleichmäßigen Beschränkung des Verlustausgleichs, obwohl eine gerechtere Besteuerung erklärtes Ziel der gesamten Steuerreform war[90]. Die jetzige Regelung benachteiligt einzeln zu veranlagende Steuerpflichtige im Vergleich zu zusammen veranlagten Ehegatten. Letztere können nämlich den Betrag der maximal zwischen ihnen vertikal auszugleichenden Verluste dadurch beeinflussen, dass sie untereinander Einkunftsquellen verschieben und dadurch zu einem höheren Verlustausgleich

86 BT-Drucks. 14/23, 231.

87 Vgl. die Ausführungen in Fußnote 15.

88 Ebenso *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1378; Beispiel nach *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 30 „Durchschnittlicher Mindeststeuersatz“: Ein Lediger erzielt positive Einkünfte aus § 19 EStG in Höhe von 126 998 DM und Verluste aus § 18 EStG in Höhe von 200 000 DM. Diese Verluste können maximal in Höhe von 113 499 DM ausgeglichen werden (100 000 DM + $^1/_2 \times$ 26 998). Die verbleibenden positiven Einkünfte in Höhe von 13 499 DM entsprechen dem ab dem Jahre 2000 geltenden Grundfreibetrag. Steuern fallen nicht an.

89 Vgl. dazu auch *Brandenberg*, StbJb. 1999/2000, 267, 275, der darauf hinweist, dass die jetzige Regelung auch zu günstigeren Ergebnissen führen kann als die bisherige Rechtslage. Da keine volle Verlustverrechnung bis auf 0,– DM erfolge, könne der Grundfreibetrag mehrfach in Anspruch genommen werden. Zudem kappten die Verlustabzüge die Einkommensspitzen, die progressionsbedingt am stärksten mit Einkommensteuer belastet seien.

90 Vgl. die Ziele des Gesetzentwurfs vom 9. 11. 1998, BT-Drucks. 14/23.

kommen[91]. Welche Verschiebungen dabei sinnvoll sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab[92]. Derartige Verlagerungen von Einkommensquellen mit der Folge der Erhöhung des auszugleichenden Verlustes sind einzelnveranlagten Steuerpflichtigen versagt.

3. Verfassungsmäßigkeit

a) Verstoß gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen

aa) Die Ausgangslage

In der Literatur wird zum Teil die Auffassung vertreten, die Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG verstoße gegen das verfassungsrechtliche Verbot der Rückwirkung von Gesetzen, weil die Beschränkungen des Verlustausgleichs ab dem 1. 1. 1999[93] und damit auch für solche Verluste gelten würden, die auf wirtschaftlichen Dispositionen beruhten, die vor dem Tag getroffen worden seien, an dem der Finanzausschuss seinen Beschluss über das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 gefasst habe (1. 3. 1999)[94]. Dem ist auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung von Gesetzen nicht zuzustimmen.

bb) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ergeben sich aus dem in Art. 20 Abs. 2 GG normierten Rechtsstaatsprinzip die Grund-

91 Im Berechnungsbeispiel unter III 2.f) ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen der Ehegatten von 200 000 DM (im Vergleich zu 208 000 DM) und ein Verlustrücktrag von 20 000 (im Vergleich zu 28 000 DM), wenn die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sämtlich auf die Ehefrau verlagert werden (dort dann ./. 400 000 DM).

92 Vgl. *Altfelder*, FR 2000, 18, 23: positiver Effekt, wenn Ehegatte A den eigenen horizontalen Verlustausgleich durch Übertragung der verlustbringenden Einkunftsquellen auf Ehegatte B vermeidet, weil sich dadurch die Summe der positiven Einkünfte und damit das Verlustausgleichspotenzial erhöht; *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 37 „Reihenfolge der Verlustverrechnung bei Ehegatten" am Ende: positiver Effekt, wenn ein Ehegatte möglichst viele positive Einkünfte erzielt, zum Beispiel, weil ihm im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung diejenigen Objekte übertragen werden, die einen Überschuss erwirtschaften. Derartige Aussagen sind m. E. zu pauschal und nicht zu verallgemeinern. Vgl. auch *Brandenberg*, StbJb. 1999/2000, 267, 273: horizontaler Verlustausgleich führt je nach Verteilung der Einkünfte zwischen den Ehegatten zu unterschiedlichen Ergebnissen.

93 Vgl. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, a. a. O.

94 So *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 9 „Unechte Rückwirkung".

sätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit, die ihrerseits zur Folge haben, dass der Gesetzgeber keine rückwirkenden belastenden Gesetze erlassen darf[95]. Diesbezüglich unterscheidet der erste Senat des Bundesverfassungsgerichts zwischen der echten (retroaktiven) und der unechten (retrospektiven) Rückwirkung. Eine echte Rückwirkung von Gesetzen liegt vor, wenn diese nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Sachverhalte eingreifen. Dagegen handelt es sich um eine unechte Rückwirkung, wenn die Rechtsnormen nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirken[96]. Der zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts spricht seit dem Jahre 1983 nicht (mehr) von der echten und der unechten Rückwirkung, sondern von der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der tatbestandlichen Rückanknüpfung. Die Rückbewirkung von Rechtsfolgen ist nach dieser Rechtsprechung dann zu bejahen, wenn der zeitliche Anwendungsbereich einer Norm normativ auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor demjenigen liegt, zu dem die Norm gültig geworden ist. Demgegenüber betrifft die tatbestandliche Rückanknüpfung lediglich den sachlichen Anwendungsbereich einer Norm[97]. Trotz dieser unterschiedlichen Terminologie geht inzwischen wohl auch das Bundesverfassungsgericht selbst davon aus, dass die Begriffe echte Rückwirkung und Rückbewirkung von Rechtsfolgen sowie unechte Rückwirkung und tatbestandliche Rückanknüpfung inhaltsgleich sind. Jedenfalls verwendet der zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts die Begriffe in der Entscheidung vom 3. 12. 1997[98] synonym[99].

Einigkeit besteht zwischen dem ersten und dem zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts darüber, dass die echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) grundsätzlich unzulässig ist, es sei denn, sie ist ausnahmsweise gerechtfertigt. Dabei hat das Bundesverfassungsgericht bislang folgende Rechtfertigungsgründe anerkannt[100]:

95 Vgl. stellvertretend BVerfG v. 14. 5. 1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 242; grundlegend zum Steuerrecht: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 178 ff. m. w. N.

96 Ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG v. 16. 10. 1968 – 1 BvR 118/62 und 104/63, BVerfGE 24, 203, 229; v. 23. 3. 1971 – 1 BvL 25/61 und 3/62, BVerfGE 30, 336, 386; v. 8. 2. 1977 – 1 BvF 1/76 u. a., BVerfGE 43, 291, 390; v. 28. 11. 1984 – 1 BvR 1157/82 BVerfGE 68, 287, 306; so bis zum Jahre 1983 auch der zweite Senat des BVerfG: grundlegend BVerfG v. 31. 5. 1960 – 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139, 145 f.; v. 23. 3. 1971 – 2 BvL 17/69, BVerfGE 30, 392, 404.

97 BVerfG v. 22. 3. 1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 353 ff.; v. 14. 5. 1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 241; v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78.

98 BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78.

99 So auch *Kirchhof*, StuW 2000, 221, 222.

100 Vgl. BVerfG v. 14. 5. 1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 258 ff.

- Es entsteht durch die Rückwirkung des Gesetzes nur ein unerheblicher Schaden (sogenannter Bagatellvorbehalt).
- Es bestand vor Erlass des Gesetzes eine unklare oder verworrene Rechtslage, die durch die eindeutige Regelung beseitigt werden soll.
- Es bestand eine verfassungswidrige Lücke, auf deren Fortbestand der Bürger nicht vertrauen durfte und die durch eine rückwirkende Regelung geschlossen werden soll.
- Das schutzwürdige Vertrauen des Bürgers ist mit dem Gesetzesbeschluss des Bundestages entfallen.
- Die rückwirkende Regelung ist durch zwingende Gründe des gemeinen Wohls geboten.

Demgegenüber ist die unechte Rückwirkung von Gesetzen bei maßvollen Änderungen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden[101].

cc) Keine echte Rückwirkung der Einschränkung des Verlustausgleichs

Ausgehend von dieser Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts handelt es sich bei der ab dem Veranlagungszeitraum 1999 geltenden Beschränkung des Verlustausgleichs nicht um eine echte Rückwirkung. Bei den periodischen Steuern auf das Einkommen stellt das Bundesverfassungsgericht hinsichtlich der Frage, ob nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Sachverhalte eingegriffen wird, darauf ab, ob das zu beurteilende Gesetz vor Ablauf des Veranlagungszeitraums, ab dessen Beginn es bereits Wirkung entfalten soll, durch den Bundestag beschlossen worden ist. Ab diesem Zeitpunkt entfalle für den Bürger der Schutz seines Vertrauens in die bestehende Rechtslage[102]. Da das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 bereits am 4. 3. 1999 durch den Bundestag beschlossen worden ist, stellt die Geltung ab dem 1. 1. 1999 keine echte Rückwirkung dar. Es wird nicht in bereits abgeschlossene Tatbestände eingegriffen, sondern lediglich der sachli-

101 BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274, 278; v. 23. 3. 1971 – 2 BvL 17/69, BVerfGE 30, 392, 404; v. 28. 11. 1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 307; v. 5. 5. 1987 – 1 BvR 724/81 u. a., BVerfGE 75, 246, 280; v. 30. 9. 1987 – 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256, 345.

102 Der Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes oder der Zustimmung durch den Bundesrat – sofern diese erforderlich ist – ist nicht maßgeblich, da der Gesetzgeber mit dem Gesetzesbeschluss durch den Bundestag zu erkennen gibt, dass er eine Neuregelung treffen will und wie diese aussehen soll. Vgl. BVerfG v. 10. 3. 1971 – 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, 286 f.; v. 8. 2. 1977 – 1 BvF 1/76 u. a., BVerfGE 43, 291, 392 f.; BVerfG v. 14. 5. 1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 261; zur Kritik an dieser Rechtsprechung: *Offerhaus*, DStZ 2000, 9, 13; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 186 ff.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Auflage Köln 1998, § 4 Rdnr. 177, jeweils mit zahlreichen Nachweisen.

che Anwendungsbereich geregelt, wie dies Voraussetzung für eine unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) ist. Dies gilt auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Verluste, deren Ausgleich nunmehr eingeschränkt worden ist, möglicherweise bereits vor dem 1. 1. 1999 entstanden, über einen Verlustvortrag gemäß § 10d Abs. 2 EStG a. F. aber erst im Veranlagungszeitraum 1999 zu berücksichtigen sind. Das Bundesverfassungsgericht hat stets betont, dass der Steuerpflichtige nicht darauf vertrauen könne, dass die bestehenden Steuervorschriften unverändert bleiben[103]. Dies gilt auch hinsichtlich des Abzugs früher entstandener, aber noch nicht ausgeglichener Verluste.

An dieser Beurteilung ändert sich auch durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 3. 12. 1997[104] nichts[105]. Das Bundesverfassungsgericht führt dort zwar aus, dass dann, wenn ein Steuergesetz dem Steuerpflichtigen eine Verschonungssubvention anbiete, die er nur während des Veranlagungszeitraums annehmen könne, bereits das Angebot für diese Disposition in ihrer zeitlichen Bindung eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage schaffe, auf die der Steuerpflichtige seine Entscheidung über das subventionsbegünstigte Verhalten stütze[106]. Selbst wenn es wünschenswert wäre, so ist hieraus jedoch nicht zu schließen, dass das Bundesverfassungsgericht die bisherige Anknüpfung an das Entstehen der Steuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums aufgeben will. Der erkennende Senat betont die Maßgeblichkeit dieses Zeitpunkts in seiner Entscheidung sogar nochmals ausdrücklich[107]. M. E. hält das Bundesverfassungsgericht nach wie vor an seiner bisherigen Rechtsprechung fest und nimmt eine Rückwirkung eines Gesetzes auf bereits abgeschlossene Tatbestände nur dann an, wenn das Gesetz in einen bereits abgelaufenen Veranlagungszeitraum eingreift. In besonderen Ausnahmefällen kann aber der Tatbestand des Vertrauensschutzes bereits dann erfüllt sein, wenn der Steuerpflichtige, wie zum Beispiel bei einer Verschonungssubvention, aufgrund der gesetzlichen Lage gezwungen ist, Dispositionen innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorzunehmen. Die spätere Aufhebung dieser für die Disposition des Steuerpflichtigen maßgeblichen Subventionsnorm kann auch dann verfassungswidrig

103 Zum Steuertarif: BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274, 278; zu Steuervergünstigungen, Steuerfreiräumen und der Erhebung zusätzlicher Steuern: BVerfG v. 8. 3. 1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312, 330 f.; v. 28. 11. 1984 – 2 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 307.

104 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67.

105 So aber *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 9 „Unechte Rückwirkung", die diese Frage allerdings im Rahmen der Prüfung der unechten Rückwirkung erörtert.

106 BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 80.

107 BVerfG a. a. O.

sein, wenn das Gesetz noch im laufenden Veranlagungszeitraum beschlossen wird[108]. Bei den hier zu beurteilenden Verlusten ist die Sachlage jedoch anders als bei einer Verschonungssubvention. Zumindest die sogenannten „echten" Verluste entstehen im Rahmen des üblichen geschäftlichen Tätigwerdens. Sie sind nicht zielgerichtet auf vom Gesetz konkret angebotene Vergünstigungen. Der Steuerpflichtige ist nicht gezwungen, aufgrund der gesetzlichen Lage innerhalb eines bestimmten Zeitraums Dispositionen zu treffen. Etwas anderes mag für die Verluste gelten, die auf der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen beruhen. Hier ist der Steuerpflichtige in der Tat oftmals gezwungen, innerhalb einer bestimmten Frist Dispositionen vorzunehmen. Selbst wenn man hier eine Parallele zu den Verschonungssubventionen annehmen wollte, würde man bei einer weiteren Befolgung der zitierten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aber gleichwohl nicht zu einem Verfassungsverstoß gelangen. Denn in dem entschiedenen Fall hat das Bundesverfassungsgericht sogar die echte Rückwirkung der Aufhebung der Subventionsnorm mit der Begründung gerechtfertigt, dass zwingende Gründe des gemeinen Wohls dies erfordert hätten. Eine eingehende Begründung liefert der erkennende Senat dafür allerdings nicht. Er zieht sich letztendlich lediglich darauf zurück, dass die Weitergewährung der Subvention nach der Einschätzung der Bundesregierung wirtschaftlich unsinnig gewesen sei und deshalb habe aufgehoben werden sollen, was aufgrund des rechtsstaatlichen Gesetzgebungsverfahrens jedoch einige Zeit gedauert habe[109]. Mit dieser Argumentation kann jede echte Rückwirkung von Gesetzen, auch eine solche der Beschränkung des Verlustausgleichs gerechtfertigt werden.

dd) Verfassungsrechtlich zulässige unechte Rückwirkung der Einschränkung des Verlustausgleichs

Die unechte Rückwirkung der Einschränkungen des Verlustausgleichs ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Wie bereits ausgeführt, ist die unechte Rückwirkung von Gesetzen bei maßvollen Änderungen verfassungsrechtlich zulässig[110]. Dabei muss zwar eine Abwägung zwischen dem bei dem Bürger entstehenden Vertrauensschaden einerseits und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit andererseits stattfinden. Diese Abwägung fällt aber schon deshalb regelmäßig zu Lasten des Vertrau-

108 Mit dieser Interpretation wohl auch *Kirchhof*, StuW 2000, 221, 223.

109 BVerfG a. a. O., 81; dazu auch *Kirchhof*, StuW 2000, 221, 223 und 229; kritisch *Stapperfend*, FR 1998, 383, 384.

110 BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274, 278; v. 23. 3. 1971 – 2 BvL 17/69, BVerfGE 30, 392, 404; v. 28. 11. 1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 307; v. 5. 5. 1987 – 1 BvR 724/81 u. a., BVerfGE 75, 246, 280; v. 30. 9. 1987 – 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256, 345.

ensschutzes aus, weil das Bundesverfassungsgericht – wie ebenfalls bereits dargelegt – stets betont hat, dass der Steuerpflichtige nicht darauf vertrauen könne, dass die bestehenden Steuervorschriften unverändert bleiben[111]. Aus diesem Grunde hat das Bundesverfassungsgericht bislang noch keine verfassungswidrige unechte Rückwirkung bejaht und wird auch in Bezug auf die ab dem Veranlagungszeitraum 1999 geltende Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG nicht zu diesem Ergebnis gelangen.

b) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

aa) Objektives Nettoprinzip im engeren und im weiteren Sinn als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips

Die Einschränkung des Verlustausgleichs verstößt m. E. gegen das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erfordert der im allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Grundsatz der Steuergerechtigkeit, dass die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden. Das gelte insbesondere für das Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt sei[112]. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird unter anderem das objektive Nettoprinzip abgeleitet[113]. Das objektive Nettoprinzip ist in § 2 Abs. 2 EStG gesetzlich normiert. Danach unterliegen der Einkommensteuer nur die Nettoeinkünfte, das heißt die Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsaufwendungen. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit ist dies der Gewinn. Bei den

111 Zum Steuertarif: BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274, 278; zu Steuervergünstigungen, Steuerfreiräumen und der Erhebung zusätzlicher Steuern: BVerfG v. 8. 3. 1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312, 330 f.; v. 28. 11. 1984 – 2 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 307.

112 So insbesondere BVerfG v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78 u. a.; BVerfGE 61, 319, 343 ff.; v. 22. 2. 1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223 unter Hinweis auf Art. 134 WRV; vgl. auch BVerfG v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 67; v. 24. 6. 1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, 68 f.; v. 14. 4. 1959 – 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237, 243; v. 24. 1. 1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290, 297; v. 3. 4. 1962 – 1 BvL 35/57, BVerfGE 14, 34, 41; v. 23. 11. 1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108, 118 ff.; v. 10. 12. 1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 302; vgl. auch *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Auflage Köln 1998, § 4 Rdnr. 81 ff. m. w. N. zur historischen Entwicklung sowie *Kirchhof*, StuW 1985, 319, 323 zum verfassungsrechtlichen Geltungsgrund. Zum Meinungsstand, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip ein Fundamentalprinzip der Besteuerung ist, vgl. *Tipke/Kruse*, AO, § 3 Tz. 50 mit zahlreichen Nachweisen.

113 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 113, 501, 591; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Auflage Köln 1998, § 9 Rdnr. 54.

Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und den sonstigen Einkünften ist dies der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Das objektive Nettoprinzip ist so, wie es in § 2 Abs. 2 EStG normiert ist, durch die Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG nicht betroffen. Denn innerhalb der jeweiligen Einkunftsarten sind die Erwerbsaufwendungen nach wie vor zu berücksichtigen. Entstehende Verluste können horizontal unbeschränkt mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart ausgeglichen werden, und zwar auch zwischen den Ehegatten. Betroffen ist aber das sogenannte einkünfteübergreifende objektive Nettoprinzip, das – entsprechend seiner bisherigen Normierung in § 2 Abs. 3 EStG a. F. – besagt, dass positive und negative Einkünfte im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs zu saldieren sind[114]. Dies ist nach der zu beurteilenden Neuregelung nur noch eingeschränkt möglich. Damit liegt gleichzeitig eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Ausfluss des in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatzes der Steuergerechtigkeit vor, so dass es auf die umstrittene Frage, ob dem einkünfteübergreifenden objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt, das heißt, ob ein Verstoß gegen dieses Prinzip unmittelbar die Verfassungswidrigkeit der einschränkenden Norm zur Folge hat[115], nicht ankommt. Die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ergibt sich nämlich daraus, dass der Steuerpflichtige ökonomisch gesehen nur in dem Umfang leistungsfähig ist, in dem ihm nach Abzug aller erlittenen Verluste noch positive Einkünfte verbleiben. Nur insoweit ist er individuell zahlungsfähig[116]. § 2 Abs. 3 EStG geht nunmehr aber aufgrund des nur noch eingeschränkt möglichen vertikalen Verlustausgleichs von einer höheren Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aus, obwohl diese nicht besteht. Dies gilt zumindest dann, wenn der Steuerpflichtige „echte" Verluste erlitten hat, also solche, die durch getätigte Aufwendungen entstanden sind[117]. Dabei sind auch Verluste durch Abschreibungen zu berücksichtigen, weil diese auf „echten" Aufwendungen in Form des

114 Vgl. dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 592; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Auflage Köln 1998, § 9 Rdnr. 61; *Brandis*, FR 1986, 60, 62.

115 Offengelassen von BVerfG v. 23. 1. 1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228, 237; v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 96 f.; v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290 f. Das BVerfG bejaht in den Fällen der Verletzung dieses Prinzips aber einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Bejahend aufgrund der im Jahre 1949 vorgefundenen Erscheinungsformen der Steuern: *Schulze-Osterloh*, DStJG 23 (1999), 67, 69.

116 Mit diesem Begriff *Kirchhof*, StuW 1985, 319; ähnlich *Offerhaus*, DStZ 2000, 9, 10.

117 So auch FG Münster, Beschluss v. 7. 9. 2000, FR 2000, 1204, 1206 mit Anm. *Stapperfend* und mit Anm. *Altfelder.* Siehe zum Ziel der Regelung, Verluste aus Abschreibungsmodellen nicht mehr voll zum Ausgleich zuzulassen IV. 2.b) und unten cc).

Wertverzehrs oder der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten beruhen[118]. Etwas anderes gilt lediglich bei Sonderabschreibungen, bei denen der Wertverzehr nicht als Maßstab dient.

Besonders deutlich wird die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzip dann, wenn bei einem Steuerpflichtigen die (echten) Verluste überwiegen und nicht voll ausgeglichen werden können. Die eingreifende Mindestbesteuerung führt in diesem Fall dazu, dass der Steuerpflichtige Steuern bezahlen muss, obwohl ihm insgesamt gesehen keine positiven Einkünfte verbleiben, aus denen er die Steuern bezahlen könnte[119]. Er ist gezwungen, auf sein Vermögen zurückzugreifen, sofern ihm ein solches zur Verfügung steht. Dies führt zu einer Besteuerung des Soll-Einkommens, die mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar ist[120]. Das Leistungsfähigkeitsprinzip garantiert die Freiheit des Einzelnen, sich für oder gegen einen Erwerb zu entscheiden und fordert gerade keine Abgabe für Untätigkeit, Unvermögen oder Misserfolg[121].

bb) Keine Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Der Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip ist auch nicht gerechtfertigt. Eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist nur dann zulässig, wenn ein Rechtfertigungsgrund vorliegt. Dies hat das Bundesverfassungsgericht auch für eine Beschränkung des Verlustausgleichs

118 Ebenso *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 9 „Zielverfehlung".

119 Beispiel: Einkünfte aus § 15: ./. 150 000 DM; Einkünfte aus § 20: 140 000 DM. Ausgleichsfähig ist der Bagatellbetrag (100 000 DM) zuzüglich der Hälfte der diesen Betrag übersteigenden Einkünfte ([140 000 DM ./. 100 000 DM] × $^1/_2$ = 20 000 DM) = 120 000 DM. Es verbleibt ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 20 000 DM, obwohl dem Steuerpflichtigen insgesamt gesehen keine positiven Einkünfte verbleiben (140 000 DM ./. 150 000 DM = ./. 10 000 DM). Vgl. auch FG Münster, Beschluss v. 7. 9. 2000, FR 2000, 1204, 1206 sowie das Berechnungsbeispiel bei *Broudré*, NWB F. 3, 11015, 11017; ferner *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1381, die von der Gefahr der Existenzbedrohung sprechen.

120 Ebenso FG Münster, Beschluss v. 7. 9. 2000, FR 2000, 1204, 1206 mit Anm. *Stapperfend* und mit Anm. *Altfelder*; wie hier auch *Offerhaus*, DStZ 2000, 9, 11; vgl. auch *Arndt/Jenzen*, DStR 1998, 1818, 1820; *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1382; *Schmidt/Seeger*, 19. Auflage, § 2 Rdnr. 78; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 568 m. w. N.; *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1781, 1782; vgl. dazu auch *Kirchhof*, StuW 1985, 319, der von der individuellen Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen spricht (321, 325 und 327 f.) sowie davon, dass eine individuell bemessene Steuerlast (Personensteuer) ein privatnütziges Wirtschaftsgut (Steuergegenstand) so zu belasten habe, dass der Ertrag dieses Gutes zur Steuerzahlung befähige, dabei aber die Substanz des Gutes nicht vermindert werde (323).

121 *Kirchhof,* a. a. O., 324 f.

gefordert[122]. Notwendig ist dabei im Allgemeinen, dass die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips entsprechend dem Willkürverbot nicht auf beliebigen Gründen beruht, sondern auf solchen, die im Verhältnis zu dem Interesse des Steuerpflichtigen, nach seiner Leistungsfähigkeit besteuert zu werden, überwiegen. Steuerverschärfungen sind danach nur dann zulässig, wenn sie aus Gründen des Gemeinwohls geboten sind[123]. Dies ist aber zumindest nicht in dem Umfang der Fall, in dem § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG den Verlustausgleich ausschließt.

Zunächst ist diesbezüglich nochmals festzuhalten, dass der eigentliche Zweck der Neuregelung unklar ist, nachdem durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 unter anderem die Vorschrift des § 2b EStG eingeführt worden ist, die eine Beschränkung des Ausgleichs negativer Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen vorsieht. Genau dieses Ziel sollte § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG ursprünglich verfolgen, als an die Aufnahme des § 2b EStG noch nicht gedacht worden war[124]. *Raupach/Böckstiegel*[125] folgern bereits daraus, dass es keine Rechtfertigung für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips geben könne, weil die Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG nicht geeignet sei, den angestrebten Zweck zu erreichen.

Geht man gleichwohl davon aus, dass es die Neuregelung durch das Prinzip der Mindestbesteuerung verhindern will, dass Einkünfte insbesondere durch Abschreibungsmodelle der Besteuerung entzogen werden[126], so rechtfertigt dies dennoch nicht die eingetretenen und das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechenden Beschränkungen. Die vorzunehmende Interessenabwägung fällt zu Lasten der Neuregelung aus. Dem Gesetzgeber kommt zwar grundsätzlich bei der Bestimmung eines sachlichen Grundes zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ein weiter Gestaltungsspielraum zu. Da das Einkommensteuergesetz tendenziell kein Gesetz zur Begünstigung von Vermögensanlagen ist, ist es ihm nicht verwehrt, Minderungen des Steueraufkommens durch unerwünschte Verluste zu verhindern[127]. Auch bedeutet die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht, dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, jeden Aufwand, den ein Steuerpflichtiger freiwillig auf sich nimmt, bei der Bemessung der

122 BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 97 zu § 22 Nr. 3 Satz 3 und 4 EStG i. d. F. der Bekanntmachung v. 24. 1. 1984, BGBl. I 1984, 113; vgl. dazu auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 671.

123 *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Auflage Köln 1998, § 4 Rdnr. 124 ff.

124 Ausführlich dazu IV. 2.a).

125 *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 617, 621.

126 Siehe zu diesem Zweck IV. 2.b).

127 BFH v. 26. 3. 1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704, 707; vgl. auch BFH v. 29. 10. 1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264, 266; v. 17. 3. 1994 – VI B 154/93, BStBl. II 1994, 567, 568.

Einkommensteuer zum Abzug zuzulassen, was insbesondere dann gilt, wenn eine Steuer durch eine Sonderbelastung ein staatlich unerwünschtes Verhalten erschweren will[128]. Bei der hier vorzunehmenden Interessenabwägung ist aber der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten[129]. Die Beschränkung des Verlustausgleichs trifft nicht nur diejenigen Steuerpflichtigen, die die auszugleichenden Verluste durch (unerwünschte) Abschreibungsmodelle erwirtschaftet haben, sondern auch – und das in wohl noch viel größerem Umfang – diejenigen Steuerpflichtigen, die „echte" Verluste erlitten haben[130]. Dies nimmt der Gesetzgeber billigend in Kauf, obwohl diese Steuerpflichtigen von der eigentlichen Zielrichtung der Norm nicht betroffen sind. Dabei bestand keine Notwendigkeit, die einschränkende Regelung so weit zu fassen, wie der Gesetzgeber dies getan hat. Denn er hätte einerseits den Anwendungsbereich der Neuregelung auf Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften beschränken können[131]. Dies hat er – wenn auch wenig überzeugend[132] – in § 2b EStG getan. Andererseits hätte er – und das hätte bei dem formulierten Zweck eigentlich nahe gelegen – die bestehenden Abschreibungsmöglichkeiten beschränken können[133]. Durch beide Maßnahmen wären diejenigen Steuerpflichtigen, deren Verluste nicht auf Abschreibungsmodellen beruhen, nicht betroffen worden. Ihre Einbeziehung in die jetzige Beschränkung des Verlustausgleichs ist durch nichts begründet und gerechtfertigt. Folglich ist die Neuregelung zumindest in ihrer derzeit weiten Ausgestaltung wegen des Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verfassungswidrig[134].

128 So BFH v. 26. 3. 1991 a. a. O, 710.

129 *Arndt/Jenzen*, DStR 1998, 1818, 1821.

130 Ebenso *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 9 „Zielverfehlung", die zudem darauf hinweist, dass auch Abschreibungen „echte" Aufwendungen und damit Verluste in Form des Wertverzehrs oder der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde liegen.

131 *Birk/Kulosa*, FR 1999, 433, 439, bejahen deshalb einen Verstoß gegen die Erforderlichkeit der Neuregelung.

132 Vgl. zur Kritik an der Regelung des § 2b *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 557.

133 *Herzig/Briesemeister,* DStR 1999, 1373; *Offerhaus*, DStZ 2000, 9, 10; *Schmidt/Seeger*, 19. Auflage, § 2 Rdnr. 77. Siehe dazu bereits IV. 2.b).

134 Ebenso FG Münster, Beschluss v. 7. 9. 2000, FR 2000, 1204, 1206 f. unter Hinweis darauf, dass Missbräuche und Fehlentwicklungen nicht generell für bestimmte Einkunftsarten feststellbar seien, und dass das Haushaltsaufkommen die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht rechtfertigen könne. Wie hier auch *Offerhaus*, DStZ 2000, 9, 11; *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 617, 621, die in diesem Zusammenhang auf die Kompliziertheit der Norm hinweisen; *Arndt/Jenzen*, DStR 1998, 1818, 1821, die die Rechtfertigung darüber hinaus auch deshalb ablehnen, weil die Neuregelung Vergünstigungen eliminiert, die die Steuergesetze selbst gewähren; siehe dazu IV. 3.c).

Zu einem anderen Ergebnis würde man nur dann gelangen, wenn man den Begriff „zwingende Gründe des gemeinen Wohls" bei der Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sehr weit auslegen würde. Von einer weiten Auslegung dieses Begriffs war das Bundesverfassungsgericht – wie bereits oben ausgeführt[135] – in seiner Entscheidung zur Abschaffung der Subventionen im Schiffsbau ausgegangen und hatte auf dieser Grundlage sogar eine echte Rückwirkung der Abschaffung dieser Subvention lediglich mit dem Hinweis darauf gerechtfertigt, dass die Subventionierung des Schiffsbaus nach der Einschätzung der Bundesregierung wirtschaftlich unsinnig gewesen sei[136]. Abgesehen davon, dass diese Begründung kaum stichhaltig ist[137], ist die Argumentation auf die hier zu beurteilende Einschränkung des Verlustausgleichs schon deshalb nicht übertragbar, weil es sich bei dem Verlustausgleich nicht um eine Subvention handelt, sondern um den Ausfluss des Nettoprinzips und damit des Leistungsfähigkeitsprinzips[138].

c) Widerspruch der Neuregelung zu Subventionsnormen als Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Neuregelung des Verlustausgleichs bestehen auch insoweit, als § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG den Ausgleich von Verlusten beschränkt, deren Entstehung der Gesetzgeber andererseits aber insbesondere durch die Gewährung von Sonderabschreibungen fördert. Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 7. 5. 1998[139] ausgeführt, dass die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz zur Lenkung in einem anderweitig geregelten Sachbereich nur zulässig ist, wenn dadurch die Rechtsordnung nicht widersprüchlich werde. Greife die steuerliche Lenkung auf eine Sachmaterie über, dürfe der Steuergesetzgeber keine Regelungen herbeiführen, die den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen widersprächen. Dies folge aus dem Rechtsstaatsprinzip, das alle rechtsetzenden Organe des Bundes und der Länder verpflichte, die Regelungen jeweils so aufeinander abzustimmen, dass den Normadressaten keine gegenläufigen Regelungen erreichten. Welche der einen Widerspruch begründenden Regelun-

135 Siehe IV. 3.a) cc).

136 BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 81.

137 Vgl. *Stapperfend*, FR 1998, 383, 384.

138 So auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 592, 671; anders für Verluste, die auf der Anwendung von Subventionsnormen beruhen BVerfG v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20, 26, 184, 4/86, BVerfGE 82, 60, 99 betreffend den in § 11 Abs. 1 BKGG (i. d. F. Art. 13 Nr. 2 und 3 des Haushaltbegleitgesetzes 1983 v. 20. 12. 1982, BGBl. I, 1857) enthaltenen Ausschluss eines Verlustausgleichs bei der Berechnung des für die Kindergeldbemessung maßgeblichen Einkommens.

139 BVerfG v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106, 118.

gen zu weichen habe, bestimme sich grundsätzlich nach dem Rang, der Zeitenfolge und der Spezialität der Regelungen[140].

Die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts müssen auch innerhalb der „Sachmaterie Steuerrecht" gelten. Denn auch innerhalb einer solchen Sachmaterie ist es mit rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht vereinbar, wenn sich Regelungen widersprechen. Die Neuregelung zur Beschränkung des Verlustausgleichs führt zu einer Widersprüchlichkeit der Rechtsordnung. Auf der einen Seite gewähren die Steuergesetze zahlreiche Möglichkeiten zu Sonderabschreibungen und schaffen damit für den Steuerpflichtigen einen Anreiz zu einem bestimmten Verhalten, insbesondere zum Tätigen von Investitionen. Lässt sich der Steuerpflichtige darauf ein und kommt es demnach auf der Ebene der Einkünfteermittlung zu den vom Gesetzgeber zumindest bewusst in Kauf genommenen Verlusten, lässt das Einkommensteuergesetz nunmehr diese Verluste nicht mehr im vollen Umfang zum Ausgleich zu, sondern beschränkt diesen über die Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG auf der nachfolgenden Ebene der Ermittlung der Summe der Einkünfte. Damit eliminiert die Vorschrift – wie dies auch ihr erklärtes Ziel war[141] – zumindest teilweise diejenigen Vergünstigungen, die dem Steuerpflichtigen zuvor großzügig gewährt worden waren[142]. Dieser Widerspruch ist mit dem Rechtsstaatsprinzip nicht vereinbar, zumal es dem Gesetzgeber möglich gewesen wäre, die Sonderabschreibungen selbst einzuschränken[143].

d) Verstoß gegen den Grundsatz der Bestimmtheit von Gesetzen

aa) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Die Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG verstößt m. E. zum Teil gegen den Grundsatz der Bestimmtheit von Gesetzen. Aus dem in Art. 20 Abs. 3 GG normierten Rechtsstaatsprinzip wird unter anderem das Prinzip der Rechtssicherheit abgeleitet. Ausfluss dieses Prinzips ist der Grundsatz der Bestimmtheit von Gesetzen[144]. Danach müssen grundrechtsrelevante Vorschriften sowohl hinsichtlich des Tatbestandes als auch hinsichtlich der Rechtsfolgen so klar formuliert sein, dass die Rechtslage für den Betroffenen erkennbar ist und er

140 Ausführlich dazu *Kirchhof*, StuW 2000, 316.

141 Siehe IV. 2.a).

142 Siehe dazu bereits IV. 2.b).

143 So *Birk/Kulosa*, FR 1999, 433, 436; vgl. auch *Arndt/Jenzen*, DStR 1998, 1818, 1821, die aufgrund der entstehenden Widersprüchlichkeit eine Rechtfertigung der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ablehnen. Siehe zur Möglichkeit der Beschränkung der Abschreibungsmöglichkeiten auch bereits IV. 3.b) bb).

144 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 169 m. w. N.; *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band I, München 1984, 829; *Papier*, DStJG 12 (1988), 61, 63, der auch auf Art. 19 Abs. 4 GG hinweist.

sein Verhalten danach einrichten kann[145]. Der Grad der jeweils zu fordernden Bestimmtheit hängt dabei von der Eigenart des geregelten Sachverhalts ab, insbesondere von dem Ausmaß, in dem Grundrechte betroffen werden, und von der Art und der Intensität des Verhaltens, zu dem die Verwaltung ermächtigt wird[146]. Je schwerwiegender die Auswirkungen sind, desto höhere Anforderungen sind an die Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage zu stellen[147]. Bezogen auf das Steuerrecht hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass steuerbegründende Tatbestände grundsätzlich so bestimmt sein müssen, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann[148]. Dabei soll es aber genügen, wenn der Gesetzgeber die wesentlichen Bestimmungen über die Steuer oder Abgabe mit hinreichender Genauigkeit trifft. Er müsse nicht jede einzelne Frage entscheiden, zumal er dazu angesichts der Kompliziertheit der zu erfassenden Vorgänge vielfach auch nicht in der Lage sei. Es sei Sache der Behörden und Gerichte, bei der Gesetzesanwendung auftauchende Zweifelsfragen mit Hilfe der anerkannten Auslegungsmethoden zu beantworten[149].

Obwohl das Bundesverfassungsgericht noch keine Steuerrechtsnorm wegen Unbestimmtheit für verfassungswidrig erklärt hat[150], gelangt man bei einer strikten Anwendung der genannten Anforderungen zu dem Ergebnis, dass zahlreiche steuerrechtliche Vorschriften dem Bestimmtheitsgrundsatz nicht entsprechen, weil sie für den durchschnittlichen Steuerpflichtigen unverständlich und nicht nachvollziehbar sind[151]. Zu denken ist etwa an die Berechnung des Sonderausgaben-Höchstbetrages nach § 10 Abs. 3 EStG, die frühere Steuerbegünstigung für Wohneigentum nach § 10e EStG oder die Beschränkung des Verlustausgleichs bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG[152]. Diese

145 BVerfG v. 12. 1. 1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73, 79; v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 169, 183.

146 BVerfG v. 19. 4. 1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 221.

147 BVerfG v. 8. 1. 1981 – 2 BvL 3, 9/77, BVerfGE 56, 1, 13.

148 BVerfG v. 14. 12. 1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253, 267; v. 28. 2. 1973 – 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348, 365; v. 12. 10. 1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343, 362; weniger streng: BVerfG v. 10. 10. 1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, 160, wonach „die Steuerlast messbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar" sein muss.

149 BVerfG v. 14. 3. 1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209, 215; vgl. auch BVerfG v. 18. 12. 1953 – 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225, 243 und v. 17. 5. 1960 – 2 BvL 11/59 u. a., BVerfGE 11, 126, 130.

150 Vgl. zu den einzelnen, vom BVerfG für verfassungskonform erklärten unbestimmten Rechtsbegriffen *Papier*, DStJG 12 (1988), 61, 62.

151 So auch *Offerhaus*, DStZ 2000, 9, 12; *Kanzler*, DStZ 1996, 676, 681 mit einer Darstellung der Rechtsprechung des österreichischen VGH.

152 Vgl. dazu auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 174, 176 sowie zu § 15a EStG *Knobbe-Keuk,* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage Köln 1993, 487 ff.

Normen sind für einen durchschnittlichen Steuerpflichtigen in ihrer Komplexität – wenn überhaupt – nur sehr schwer erfassbar. Zumindest dürfte diesem aber die vom Bundesverfassungsgericht verlangte Vorausberechnung der auf ihn entfallenden Steuerlast bei Anwendung der genannten Vorschriften nicht möglich sein.

bb) Stellungnahme

ME kommt es für einen Verstoß gegen den Grundsatz der Bestimmtheit von Gesetzen nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Steuer selbst vorausberechnen kann. Dieser Maßstab ist zu streng. Der Steuerpflichtige ist im Regelfall ein steuerrechtlicher Laie. Selbst wenn er die oftmals notwendigerweise abstrakten und mit Generalklauseln und unbestimmten Rechtsbegriffen ausgestatteten steuerrechtlichen Vorschriften in ihrem Kerngehalt verstehen würde, scheiterte er aller Voraussicht nach gleichwohl an der Berechnung der Steuer, weil ihr Tarif so, wie er in § 32a EStG vorgesehen ist, nicht einmal in seiner Grundform für den Durchschnittsbürger nachvollziehbar ist, von Besonderheiten, wie zum Beispiel dem Progressionsvorbehalt, einmal abgesehen. Dies führt aber noch nicht zur Verfassungswidrigkeit des § 32a EStG oder gar des gesamten Einkommensteuerrechts. Denn m. E. ist es nicht zu beanstanden, wenn sich der Steuerpflichtige bei der Berechnung der Einkommensteuer technischer Hilfsmittel bedienen muss. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass der durchschnittlich gebildete Steuerpflichtige den Gesamtbestand der Normen übersehen und – wenn auch im Einzelfall mit Hilfe eines Fachmanns – den wesentlichen Inhalt begreifen kann[153]. Praktisch gesehen bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich in der Lage sein muss, anhand des Gesetzes zu überprüfen, ob das Finanzamt in dem Steuerbescheid die Bemessungsgrundlage richtig ermittelt hat. Nur wenn dies gewährleistet ist, ist die jeweilige Steuerrechtsnorm hinreichend bestimmt. Denn unverzichtbare Grundlage des demokratischen Rechtsstaats ist, dass das Volk die erlassenen Gesetze versteht[154].

cc) Unbestimmtheit der Regelungen des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG

Diesen Anforderungen wird die Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG zumindest insoweit nicht gerecht, als es um den Verlustausgleich bei Ehegatten geht. Während sich für den einzeln zu veranlagenden Steuerpflichtigen aus dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG – wenn auch zum Teil nur mit Mühe – noch ableiten lässt, in welcher Höhe die Verluste ausgeglichen werden können, erschließt sich dies für den Verlustausgleich unter Ehegatten

153 *Benda*, DStZ 1984, 159, 162 f.; *Herzog*, Stbg. 1989, 3 f.

154 *Cagianut*, DStJG 2 (1979), 277 f.; *Vogel*, DStJG 12 (1989), 123, 124, 131; *ders.*, StuW 1980, 206, 207.

nach § 2 Abs. 3 Satz 6 ff. EStG nicht einmal dem steuerrechtlich vorgebildeten Steuerpflichtigen und in vielen Fällen wohl auch nicht dem Steuerexperten. Der Gesetzeswortlaut ist weitgehend unverständlich[155]. Aus ihm lässt sich nicht eindeutig ableiten, wie der Verlustausgleich zu berechnen ist. Dies zeigt sich bereits daran, dass nahezu alle Autoren, die sich mit der Neuregelung befasst haben, zu anderen Auslegungen und Berechnungen gelangt sind[156]. Zum einen ist dies darauf zurückzuführen, dass das Gesetz innerhalb der Neuregelung eine unterschiedliche Terminologie verwendet und identische Tatbestände unter unterschiedliche Begriffe fasst[157]. Zum anderen sind wesentliche Berechnungsschritte nicht eindeutig geregelt. Das gilt bei der Zurechnung der Verluste bei dem anderen Ehegatten nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG zum Beispiel für die Frage, wie sich ein bei dem einzelnen Ehegatten vorgenommener vertikaler Verlustausgleich und ein zwischen den Ehegatten durchgeführter horizontaler Verlustausgleich auswirken[158], wie die Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbs. 1 EStG zu berechnen ist[159] und ob die Obergrenze des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG auch Auswirkungen für die zusammen veranlagten Ehegatten hat[160]. Der Gesetzeswortlaut enthält hierzu keine Regelungen. Die Antworten auf diese Fragen sind auch nicht durch Auslegung zu ermitteln[161], weil sich weder aus dem Gesetz noch aus dem Sachzusammenhang oder der Entstehungsgeschichte der Neuregelung Anhaltspunkte erge-

155 *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 617, 622; *Böckstiegel/Betz*, FR 2000, 793, 802; *Schmidt/Seeger*, 19. Auflage, § 2 Rdnr. 78; vgl. dazu auch die Ablaufschemata bei *Hüsing*, DB 2000, 1149.

156 – Berechnungsmethoden wie hier: H 3 EStH 1999; *Böckstiegel/Betz*, FR 2000, 793, 798 ff.; *Brandenberg*, StbJb. 1999/2000, 267, 272; *Broudré*, NWB F. 3, 11015, 11025 ff.
– Keine neue Berechnung der Obergrenze bei der Zurechnung der Verluste unter Ehegatten: *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1379; *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 497; *Risthaus/Plenker,* DB 1999, 605, 608; *Schmidt/Seeger*, 19. Auflage, § 2 Rdnr. 70 ff.
– Kein Abzug des horizontalen Verlustausgleichs bei der Berechnung der Summe der positiven Einkünfte der Ehegatten: *Geserich*, DStR 2000, 845, 849 ff.; *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1379.
– Abzug des verbliebenen Bagatellbetrags von der Summe der positiven Einkünfte bei der Berechnung der Obergrenze für die Zurechnung der Verluste unter den Ehegatten: *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 37 ff.;
– Unterschiedsbetrag iSd. Halbs. 2 ist die Differenz zwischen dem verbrauchten Bagatellbetrag und 100 000: *Altfelder*, FR 2000, 19, 22 ff.
Siehe ausführlich zu den unterschiedlichen Berechnungen III. 2.d) aa) und bb).

157 Siehe dazu bereits IV. 1.a).

158 Siehe III. 2.d) aa) und cc).

159 Siehe III. 2.d) bb).

160 Siehe III. 2.d) dd).

161 So aber *Altfelder*, FR 2000, 18, 40; vgl. dazu auch *Stapperfend*, FR 2000, 1207, 1209.

ben, wie die Berechnung hinsichtlich der genannten Punkte durchzuführen ist. Es lässt sich jede Auffassung rechtfertigen. Dies bedeutet für den Anwender des Gesetzes, dass er für die durchzuführende Berechnung oder zumindest für die Überprüfung der vom Finanzamt vorgenommenen Berechnung gezwungen ist, auf Berechnungsbeispiele zurückzugreifen, wie sie zum Beispiel im Einkommensteuerhandbuch 1999 enthalten sind[162]. Abgesehen davon, dass nicht sichergestellt ist, dass die Berechnungsbeispiele des Einkommensteuerhandbuchs den unverständlichen Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 3 Satz 6 ff. EStG richtig umgesetzt haben, sind die Berechnungsbeispiele gerade nicht Bestandteil des Gesetzes. Wenn das Gesetz aber nur durch außergesetzliche Erläuterungen anwendbar ist, liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Bestimmtheit von Gesetzen vor.

V. Zusammenwirken des § 2 Abs. 3 EStG mit anderen Vorschriften

1. Überblick

Probleme ergeben sich für den Verlustausgleich nicht nur aus der bislang dargestellten unmittelbaren Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG, sondern auch aus dem Zusammenwirken dieser Norm mit anderen Vorschriften. Dies liegt in erster Linie daran, dass die einzelnen Regelungen nicht aufeinander abgestimmt sind. Aus diesem Grunde ist oftmals der Anwendungsbereich der jeweiligen Normen ebenso unklar wie deren Reihenfolge der Anwendung. Die wesentlichsten Problemfälle sollen im Folgenden kurz skizziert werden.

2. Zusammenwirken mit speziellen Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen

a) Genereller Vorrang der speziellen Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen

Einigkeit besteht weitgehend darüber, dass die speziellen Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen in § 2a EStG (negative ausländische Einkünfte), § 15 Abs. 4 EStG (negative Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung und gewerblichen Termingeschäften), § 15a EStG (Verluste bei beschränkter Haftung), § 22 Nr. 3 Satz 3 und 4 EStG (negative Einkünfte aus sonstigen Leistungen) sowie § 23 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG (negative Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften) Vorrang vor der Neuregelung zum Verlustausgleich haben. Das bedeutet, dass vorab zu prüfen ist, ob die Voraus-

162 Vgl. H 3 Beispiel 5 ff. EStH 1999.

setzungen dieser Beschränkungen vorliegen. Ist dies der Fall, so gehen die betroffenen Verluste weder in die nach § 2 Abs. 3 Satz 2 EStG zu bildende Summe der Einkünfte noch in die später zu ermittelnde Summe der negativen Einkünfte ein[163]. Unübersichtlich wird die Rechtslage allerdings dann, wenn zu den genannten Ausgleichs- und Abzugsbeschränkungen diejenige des § 2b EStG hinzutritt. Die Rangverhältnisse zwischen diesen Normen sind noch überwiegend ungeklärt[164].

b) Zusammenwirken zwischen § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG und § 2b EStG

Schwieriger ist das Zusammenwirken zwischen § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG und § 2b EStG. § 2b Satz 1 EStG bestimmt, dass negative Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden dürfen, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. Nach Satz 4 der Norm mindern die negativen Einkünfte nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 EStG die positiven Einkünfte, die der Steuerpflichtige in demselben Veranlagungszeitraum aus solchen Einkunftsquellen erzielt hat, und nach Maßgabe des § 10d EStG die positiven Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus solchen Einkunftsquellen erzielt hat oder erzielt. Das bedeutet, dass die in § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG vorgesehene Berechnung zunächst mit den Einkünften durchgeführt werden muss, die von § 2b EStG erfasst werden[165]. Es ist hierfür ein eigener Verrechnungskreis zu bilden. Verbleiben nach dieser Berechnung Verluste, so können diese wegen der Regelung des § 2b EStG nur innerhalb dieses Verrechnungskreises zurück- oder vorgetragen werden. Der Verlustrücktrag hat dabei zur Folge, dass eine in dem Jahr, in das zurückgetragen wird, bei der ursprünglichen Veranlagung nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG und § 10d EStG durchgeführte Berechnung des Verlustausgleichs und -abzugs wieder aufzurollen ist[166].

163 *Altfelder,* FR 2000, 18, 19; *Böckstiegel/Betz*, FR 2000, 793, 797; anders zu § 15a: *Schmidt/Schmidt*, 19. Auflage, § 15a Rdnr. 35, der § 15a EStG als generell nachrangig zu sonstigen Verlustausgleichsbeschränkungen ansieht; vgl. dazu auch R 138d Abs. 5 EStR 1999: Vorrang des § 15a EStG vor § 2a EStG.

164 Vgl. dazu ausführlich *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 1470, 1473 ff.; speziell zum Verhältnis zwischen § 15a EStG und § 2b EStG: *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 1470, 1473; *Seer/Schneider*, BB 1999, 872, 873 und *Schmidt/Schmidt*, 19. Auflage, § 15a Rdnr. 35: Vorrang des § 15a EStG vor § 2b EStG; anders *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 557, 570 f.; *Handzik* in Littmann, EStG, § 2b Rdnr. 8.

165 Vgl. zu der Frage, wie sich die in § 2b Satz 4 genannten „positiven Einkünfte" zusammensetzen *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2b Anm. R 35 und *Böckstiegel/Betz*, FR 2000, 793, 798.

166 Vgl. *Böckstiegel/Betz*, FR 2000, 793, 797 f.

Erzielt der Steuerpflichtige aus den von § 2b EStG erfassten Verlustzuweisungsgesellschaften positive Einkünfte, so unterliegen diese der normalen Besteuerung. Sie sind ungemindert den übrigen Einkünften hinzuzurechnen und fließen damit in voller Höhe in die Berechnung des allgemeinen Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG ein. Der vorherige Verlustausgleich im Rahmen des Verrechnungskreises des § 2b EStG, bei dem die positiven Einkünfte aus den Abschreibungsgesellschaften ebenfalls Berücksichtigung gefunden hatten, hat insoweit keinen Einfluss[167].

Fließen die positiven Einkünfte aus den Verlustzuweisungsgesellschaften in den allgemeinen Verlustausgleich ein, so ist umstritten, ob das sich danach errechnende Potenzial für den vorzunehmenden Verlustausgleich ohne Einschränkungen angesetzt werden darf. Dies hätte nämlich im Zusammenspiel mit § 2b EStG zur Folge, dass der Bagatellbetrag und der weitere Verlustausgleich doppelt berücksichtigt werden könnten, nämlich zum einen bei der nach den Regeln des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG ablaufenden Berechnung des Verlustausgleichs im Verrechnungskreis des § 2b EStG und zum anderen nochmals bei der anschließenden „regulären" Berechnung des Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG. Dieses Ergebnis würde jedoch dem erklärten Willen des Gesetzgebers, den Ausgleich von Verlusten aus sogenannten Verlustzuweisungsgesellschaften zu beschränken[168], widersprechen. Aus diesem Grunde ist der in § 2b Satz 4 EStG enthaltene Verweis auf § 2 Abs. 3 EStG so zu verstehen, dass damit unter anderem die dortigen Verrechnungsgrenzen als globale Obergrenze für den vertikalen Verlustausgleich innerhalb eines Veranlagungszeitraums fungieren sollen[169]. Das bedeutet, dass ein bereits im Rahmen des § 2b EStG ausgeglichener Verlust von dem anschließend nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG zu ermittelnden maximalen Ausgleichsvolumen abzuziehen ist[170]. Bei der Veranlagung von Ehegatten ist die Berechnung für jeden Ehegatten separat vorzunehmen[171].

167 *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 1470, 1471.

168 Vgl. BT-Drucks. 14/23, 231.

169 Ausdrücklich *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 1470, 1471.

170 *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 1470, 1471; *Böckstiegel/Betz*, FR 2000, 793, 798; anders *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2b Anm. R 35; *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 557, 568, die mangels einer gesetzlichen Regelung eine Verdoppelung des Verlustpotenzials annehmen. Zur Reihenfolge des Ausgleichs beim Hinzutreten anderer spezieller Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung siehe unter a).

171 Ausführlich dazu sowie zum möglichen Ausgleich der Verluste des einen Ehegatten mit Gewinnen und Überschüssen des anderen Ehegatten aus Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften: *Herzig/Briesemeister,* DB 1999, 1470, 1472.

3. Zusammenwirken mit § 10d EStG

a) Die Regelung des § 10d EStG

Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG bis zu einem Betrag von zwei Millionen DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Die negativen Einkünfte sind nach Satz 2 der Norm zunächst jeweils von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart abzuziehen, die nach der Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG verbleiben. Soweit in diesem Veranlagungszeitraum durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG oder einen Abzug nach Abs. 2 Satz 3 die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft sind, mindern gemäß § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG die nach der Anwendung des Satzes 2 verbleibenden negativen Einkünfte die positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten bis zu einem Betrag von 100 000 DM, darüber hinaus bis zur Hälfte des 100 000 DM übersteigenden Teils der Summe der positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten. § 10d Abs. 1 Satz 4 EStG bestimmt schließlich, dass bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt werden, § 2 Abs. 3 Satz 6 bis 8 EStG sinngemäß gelten, soweit in diesem Veranlagungszeitraum durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG oder einen Abzug nach Abs. 2 Satz 4 die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft sind. Sofern nicht ausgeglichene negative Einkünfte nicht durch einen Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogen werden können, sieht § 10d Abs. 2 EStG unter identischen Voraussetzungen einen Verlustvortrag in die folgenden Veranlagungszeiträume vor[172].

b) Ziel und Beurteilung der Neuregelung

Die Neuregelung des § 10d EStG wurde mit dem Ziel eingeführt, einerseits für den Fall des Verlustabzugs die in § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG normierte Mindestbesteuerung sicherzustellen und andererseits zu einer Steuervereinfachung beizutragen, indem der Verlustrücktrag von ehemals zwei Jahren auf nunmehr ein Jahr begrenzt wurde[173]. Die Vorschrift weist weitgehend dieselben Probleme auf, wie die in § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG geschaffene Neuregelung zum Verlustausgleich. Dies liegt daran, dass § 10d EStG zum einen für den Verlustabzug dieselbe Berechnung vorschreibt, die § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG für den Verlustausgleich vorsieht und darüber hinaus bei zusammen veranlagten Ehe-

172 Vgl. zur Berechnung H 115 EStH 1999.

173 Vgl. die Begründung zu Art. 1 Nr. 12 des Entwurfes eine Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/23, 245.

gatten die Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG für sinngemäß anwendbar erklärt. Dies hat insbesondere zur Folge, dass auch die Neuregelung des § 10d EStG nicht mehr mit dem Grundsatz der Bestimmtheit von Gesetzen vereinbar ist[174]. Ein Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dürfte demgegenüber nicht vorliegen. Das Bundesverfassungsgericht hat zwar in seiner Entscheidung vom 30. 9. 1998[175] ausgeführt, dass ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG auch dann vorliegen könne, wenn bei einer Einkunftsart die in einem Veranlagungszeitraum anfallenden Erwerbseinnahmen zwar der Besteuerung unterworfen würden, die in einem anderen Veranlagungszeitraum getätigten Erwerbsaufwendungen aber weder in dem Veranlagungszeitraum des Entstehens noch in demjenigen, in dem die Erwerbseinnahmen anfielen, Berücksichtigung fänden[176]. Um eine solche nur partielle Abschaffung des Verlustabzugs geht es bei der Neuregelung des § 10d EStG aber nicht, weil diese Vorschrift nicht nach den einzelnen Einkunftsarten unterscheidet. Selbst wenn man die zitierte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber hinaus so verstehen wollte, dass auch eine völlige Abschaffung des Verlustabzugs verfassungswidrig ist[177], betrifft dies die Neuregelung des § 10d EStG nicht, weil diese im Ergebnis den Verlustabzug lediglich auf weitere Veranlagungszeiträume erstreckt[178].

c) Probleme des Verlustabzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte

Schwierigkeiten ergeben sich im Zusammenwirken zwischen § 10d EStG und § 2 Abs. 3 EStG in erster Linie daraus, dass § 10d Abs. 1 und Abs. 2 EStG einerseits bestimmt, dass der Verlustrück- und -vortrag „vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen" vorzunehmen ist, andererseits aber bei der Durchführung des Verlustvor- und -rücktrags nach einzelnen Einkunftsarten differenziert. Auf der Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte existieren diese einzelnen Einkunftsarten aber nicht mehr, weil sie bereits zuvor zusammengefasst worden sind, und zwar zunächst nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG zur Summe

174 Ebenso *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d Anm. R 9; *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 617, 622; *Schmidt/Seeger*, 19. Auflage, § 2 Rdnr. 78.

175 BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 97.

176 Anders noch BVerfG v. 8. 3. 1978 – 1 BvR 117/78, HFR 1978, 293.

177 So wohl auch BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95. Wenn dort von der „Verlustverrechnung" die Rede ist, meint dies wohl den Verlustausgleich und den Verlustabzug.

178 *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d Anm. R 9; *Schwendy*, Inf. 1998, 737, 739 unter Hinweis auf BFH v. 31. 7. 1990 – I R 62/86, BStBl. II 1990, 1083: Keine Verfassungswidrigkeit der Nichtgewährung des Verlustrücktrags in § 10a GewStG; vgl. zur Verfassungsmäßigkeit des § 10d EStG insgesamt auch *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 617, 618 ff.

der Einkünfte, aus der dann nach Abzug des Altersentlastungsbetrags und des Freibetrags für Land- und Forstwirte[179] der Gesamtbetrag der Einkünfte wird[180]. Aus diesem Grunde müsste der Verlustabzug eigentlich vor der Bildung der Summe der Einkünfte ansetzen, spätestens aber bei ihrer Bildung. Da die Berechnung der Summe der Einkünfte in § 2 Abs. 3 EStG aber genau beschrieben ist, ein Verlustabzug dabei aber noch keine Berücksichtigung findet, verbleiben m. E. nur zwei Möglichkeiten. Entweder führt man den Verlustabzug gegen den Wortlaut des § 10d Abs. 1 und Abs. 2 EStG unmittelbar nach der Durchführung des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs und damit im Rahmen der Ermittlung der Summe der Einkünfte durch oder man splittet auch den Gesamtbetrag der Einkünfte verhältnismäßig nach den jeweiligen Einkunftsarten auf und nimmt hier den Verlustabzug vor[181]. Der letzteren Variante ist dabei der Vorzug zu geben[182]. Einerseits bedarf es keiner Auslegung gegen den Wortlaut des § 10d EStG und andererseits zeigt sich, dass alle Normen, durch die das Konzept der Mindestbesteuerung verwirklicht werden soll, darauf ausgelegt sind, eine Aufsplitterung nach verschiedenen Einkunftsarten vorzunehmen, und zwar selbst dann, wenn dadurch bislang feststehende Begriffe eine andere Bedeutung bekommen und der Aufwand zur Anwendung von Vorschriften in keinem Verhältnis mehr zu den zu erreichenden Zielen steht[183].

179 Siehe hierzu unter V. 4.

180 Mit dieser Kritik auch *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 496.

181 Mit diesen Möglichkeiten auch *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 496; siehe zum Abzug des Altersentlastungsbetrags und des Freibetrags für Land- und Forstwirte unter V. 4.

182 Ebenso *Geserich,* DStR 2000, 845, 847. Damit entfällt auch die von *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d Anm. R 21 aufgeworfene Frage, ob der in § 10d Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 EStG fehlende Hinweis auf § 2 Abs 3 Satz 6 und 7 EStG darauf hindeutet, dass der Verlustrück- und -vortrag vorrangig vor dem Verlustausgleich mit Verlusten des Ehegatten zu erfolgen hat. Wenn der Abzug erst beim Gesamtbetrag der Einkünfte ansetzt, ist der Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG bereits abgeschlossen. Abgesehen davon verweist § 10d Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 4 EStG auf § 2 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG, womit m. E. auch die Nachrangigkeit des Verlustabzugs bei zusammen veranlagten Ehegatten geregelt wird, da erst Satz 4 Regelungen für Ehegatten trifft.

183 Mit dieser Kritik auch *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 496, die aufgrund der Anknüpfung an den Gesamtbetrag der Einkünfte auch die Frage aufwerfen, ob bei einem Verlustrück- und -vortrag bei zusammen veranlagten Ehegatten ein horizontaler Verlustausgleich der zurück- oder vorgetragenen Verluste des einen Ehegatten mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten aus derselben Einkunftsart möglich ist. Dies ist m. E. zu bejahen. § 10d Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 4 EStG erklärt § 2 Abs. 3 Satz 6 bis 8 EStG für sinngemäß anwendbar, was auch den horizontalen Verlustausgleich unter den Ehegatten betrifft. Vgl. dazu III. 2.c). Darüber hinaus besteht auch hier das Konzept, die Ehegatten gesondert zu behan-

4. Zusammenwirken mit §§ 24a und 13 Abs. 3 EStG

Von der Summe der Einkünfte sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG der Altersentlastungsbetrag im Sinne des § 24a EStG und der Freibetrag für Land- und Forstwirte im Sinne des § 13 Abs. 3 EStG abzuziehen. Es ergibt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte. Wie der Abzug nach Einführung der Neuregelungen in § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG und in § 10d EStG durchzuführen ist, besagt das Gesetz nicht. Die Schwierigkeit besteht darin, dass die Berücksichtigung der Abzugsbeträge zwischen dem nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG vorzunehmenden Verlustausgleich und dem beim Gesamtbetrag der Einkünfte zu berücksichtigenden Verlustabzug[184] positioniert ist. Sowohl der Verlustausgleich als auch der Verlustabzug knüpfen dabei an die jeweilige Summe der einzelnen Einkünfte an. Das bedeutet, dass gerade keine gesamte Summe der Einkünfte mehr existiert, von der der Altersentlastungsbetrag und der Freibetrag für Land- und Forstwirte dann abgezogen werden könnten.

Für den Abzug des Altersentlastungsbetrages bedeutet dies m. E., dass er je nach der Anzahl der verwirklichten Einkunftsarten gleichmäßig aufzuteilen und von den einzelnen Summen der Einkünfte abzuziehen ist. Eine Zuordnung dieses Abzugsbetrags zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist weder nach dem Wortlaut des § 24a EStG noch nach der systematischen Stellung des § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG möglich[185]. Bei der Verteilung des Altersentlastungsbetrages ist m. E. nicht nur von den verbliebenen positiven Einkünften auszugehen, sondern es sind alle Einkünfte einzubeziehen, selbst wenn diese negativ oder gleich Null sein sollten[186]. Es bestehen keine Bedenken dagegen, dass durch den anteiligen Abzug des Altersentlastungsbetrags die Summe einzelner Einkünfte negativ wird. Nach der bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 1998 geltenden Rechtslage bestand Einigkeit darüber, dass der Altersentlastungsbetrag einen Verlust begründen oder erhöhen konnte[187]. Daran hat sich durch die Neuregelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG und des § 10d EStG nichts geändert. Denn der Verlustausgleich ist vor dem Abzug des Altersentlastungsbetrags und der Verlustabzug danach vorzunehmen. Die

deln. Von der bisher ohne Einschränkung geltenden Regelung, dass die Ehegatten bei der Bildung des Gesamtbetrags der Einkünfte bereits wie ein Steuerpflichtiger zu behandeln sind, wird man sich auch hier lösen müssen. Wie hier im Ergebnis auch H 115 Beispiel 3 EStH 1999; *Broudré*, NWB F. 3, 11015, 11032; *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d Anm. R 25.

184 Siehe dazu unter V. 3.c).

185 So auch *Geserich*, DStR 2000, 845, 848.

186 Anders *Geserich*, DStR 2000, 845, 848, der nur die positiven Einkünfte berücksichtigen will. Sofern die Summe der Einkünfte negativ oder Null ist, sollen die Abzugsbeträge zurück- oder vorgetragen werden.

187 *Schmidt/Heinicke*, 17. Auflage, § 10d Rdnr. 10.

gesetzliche Regelung zur Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags ist demgegenüber unverändert geblieben. Sofern durch den Abzug des Altersentlastungsbetrags ein Verlust entsteht oder erhöht wird, ist dieser unter den Voraussetzungen des § 10d EStG zurück- oder vorzutragen. Bei zusammen veranlagten Ehegatten ist für jeden Ehegatten separat zu überprüfen, ob der Altersentlastungsbetrag zur Anwendung kommt. Sofern dies der Fall ist, sind die Einkünfte desjenigen Ehegatten, bei dem die Voraussetzungen für den Abzugsbetrag vorliegen, entsprechend anteilig zu mindern. Entsteht durch die separate Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags bei einem Ehegatten ein Verlust aus einer Einkunftsart, aus der der andere Ehegatte positive Einkünfte hat, ist nochmals ein horizontaler Verlustausgleich vorzunehmen. Dieser führt m. E. aber nicht zu einer nochmaligen Aufrollung der Berechnung des vertikalen Verlustausgleichs – insbesondere nicht zu einer neuen Berechnung der Obergrenzen –, weil der vertikale Verlustausgleich in einem vorherigen Berechnungsschritt bereits abgeschlossen ist.

Anders ist die Rechtslage beim Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 EStG. Danach werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur berücksichtigt, soweit sie den Betrag von 1 300 DM übersteigen. Das bedeutet zum einen, dass dieser Abzugsbetrag nur die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betrifft und folglich bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur von diesem abgezogen werden kann[188]. Zum anderen kann durch die Berücksichtigung des Freibetrags kein Verlust entstehen[189]. Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppelt sich der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 Satz 3 EStG, und zwar selbst dann, wenn nur einer der Ehegatten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt[190]. Für diesen erhöhten Freibetrag gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend. Auch er kann nur die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mindern und nicht zu einem Verlust führen.

188 Anders *Geserich*, DStR 2000, 845, 848; vgl. auch BFH v. 25. 2. 1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827, 828 m. w. N.

189 *Felsmann*, Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, 3. Auflage, A 393; *Kanzler* in Leingärtner/Zaisch, Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 3. Auflage, Kap. 47 Rdnr. 5; vgl. auch *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. R 46 zum Problem der Reihenfolge der Abzugsbeträge und den sich daraus ergebenden unterschiedlichen Ergebnissen.

190 *Felsmann*, Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, 3. Auflage, A 390.

VI. Fazit

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eingeführten Neuregelungen zum Verlustausgleich und Verlustabzug zu einer nicht mehr hinnehmbaren Verkomplizierung des Einkommensteuerrechts geführt haben. Dies liegt in erster Linie darin begründet, dass der Gesetzgeber nicht den Weg gegangen ist, „das Übel an der Wurzel zu bekämpfen" und insbesondere Subventionsnormen abzuschaffen, sondern dass er den politisch zweifellos einfacheren Weg beschritten hat, einerseits weiterhin großzügige steuerliche Vergünstigungen gesetzlich zu gewähren, ihre – aus seiner Sicht ungeliebten – Auswirkungen dann aber auf der Ebene des Verlustausgleichs mehr oder weniger unbemerkt zu beschränken. Abgesehen davon, dass gegen die entstandenen Vorschriften auch inhaltlich wegen der Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, sind sie ein Beispiel dafür, wie Gesetze nicht abgefasst werden dürfen. Das Recht muss auch für einen durchschnittlichen Bürger zumindest seinem wesentlichen Inhalt nach verständlich sein. Von diesem Zustand sind die Neuregelungen zum Verlustausgleich und Verlustabzug weit entfernt. Es bleibt zu hoffen, dass das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber alsbald seine diesbezüglichen Grenzen aufzeigen wird.

Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht

Prof. Dr. *Lerke Osterloh*
Richterin des Bundesverfassungsgerichts,
Universität Frankfurt am Main

Inhaltsübersicht

I. Einführung: Begriffe, Problemfelder, Fragestellungen
1. Aktuelle Bezüge des Themas: Lenkung durch Steuern – Lenkung speziell durch Normen des EStG
2. Unschärfe und Relativität des Begriffs der Lenkungsnorm – Lenkungszwecke und Lenkungswirkungen
3. Gemeinschafts- und verfassungsrechtliche, steuersystematische, ökonomische und rechtspolitische Perspektiven des Themas

II. Entwicklung, Bestand, Typen von Lenkungsnormen im EStG
1. Subventionsnormen
2. Sonderfälle grundrechtsgeleiteter Vergünstigungen
3. „Gezielte" Lenkung durch Belastung als Ausnahme
4. „Ungezielte" Belastungen/Begünstigungen
5. Sonderfälle der Mißbrauchsabwehr durch Lenkung – Lenkung und Gegenlenkung

III. Verfassungsrechtliche Maßstäbe
1. Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen, Gesetzgebungsverfahren, Haushaltsrecht
2. Klarheit, Bestimmtheit – „Vorzeichnung" des Lenkungszwecks im Steuertatbestand?
3. Freiheits- und gleichheitsrechtliche Leitlinien
a) Lenkung im EStG als Freiheitsproblem?
b) Lenkung als Problem der „Gestaltungsgleichheit" – zu den unterschiedlichen Akzenten der älteren und der neueren verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung

IV. Ausgewählte Einzelfragen
1. Lenkungsnormen und einkommensteuergesetzlicher Tatbestandsaufbau
2. Lenkung und unterschiedliche Einkunftsarten
3. Vertrauensschutz/Rückwirkung

V. Fazit

I. Einführung: Begriffe, Problemfelder, Fragestellungen

1. Aktuelle Bezüge des Themas: Lenkung durch Steuern – Lenkung speziell durch Normen des EStG

Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht – unerfreulich, aber leider grundsätzlich zulässig. Ist damit nicht schon alles Wesentliche gesagt? So hat vielleicht mancher Teilnehmer dieser Tagung bei der Lektüre des Programms

gedacht. Allerdings haben spätestens Pressemeldungen über Verfassungsbeschwerden einer kinderreichen Heidelberger Gelehrtenfamilie[1] mit der Rüge unzumutbarer steuerlicher Belastung als Folge der sogenannten ökologischen Steuerreform[2] in neuerer Zeit aufmerken lassen, und jedenfalls für die Phalanx der Beschwerdeführer aus verschiedenen Wirtschaftsbereichen, die bisher nicht in den Genuß eines der Ausnahmetatbestände des Stromsteuergesetzes oder des Mineralölsteuergesetzes gekommen sind, steht fest: Steuerliche Lenkungsnormen sind nicht nur unerfreulich, sondern auch verfassungsrechtlich äußerst suspekt[3], und, so mag man dort vorgebrachte Einwände fortspinnen, was schon bei sonstigen lenkenden Einzelsteuern suspekt ist, muß erst recht im Bereich der Einkommensteuer auf Bedenken stoßen; erst recht deshalb, weil die Einkommensteuer am deutlichsten an materiellen Prinzipien gerechter Lastenverteilung, insbesondere am Belastungsmaßstab der individuellen Leistungsfähigkeit ausgerichtet ist. Lenkungsnormen sind hier deshalb auch am deutlichsten als Fremdkörper innerhalb eines Systems gerechter Lastenverteilung sichtbar und kritisierbar. Mit dieser Überlegung tauchen zugleich Fragestellungen auf, die es gegenwärtig lohnend erscheinen lassen, über Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht nachzudenken.

Die aktuelle Rechtslage des deutschen Steuerrechts, gerade auch des Einkommensteuerrechts, ist geprägt durch weichenstellende verfassungsgerichtliche Korrekturen[4]. Die Klage über den Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht aus dem Jahr 1989[5] hat zumindest in Karlsruhe Gehör gefunden, und einige wesentliche Forderungen nach mehr Folgerichtigkeit, systematischer Durchsichtigkeit und materieller Gleichheit steuerlicher Belastungsentscheidungen haben durch die Stimme des Bundesverfassungsgerichts eine deutliche Verstärkung erfahren. Gerade auch zu Lenkungsnormen hat das Gericht in jüngeren Entscheidungen[6] spezifische Anforderungen entwickelt, über die zu sprechen ist.

1 Vgl. vorgehend BVerfG (K) v. 23. 8. 1999 – 1 BvR 2164/98, NJW 1999, 3478, m. Anm. *H.-J. Kanzler,* FR 1999, 1137.

2 Allg. dazu aus der umfangreichen Literatur etwa *W. Löwer,* Wen oder was steuert die Öko-Steuer?, 2000.

3 Eingehende Kritik etwa bei *M. Herdegen/W. Schön,* Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000 (beruhend auf einem Rechtsgutachten im Auftrag des Bundesverbandes Güterkraftverkehr und Logistik e.V.).

4 Näher m. w. Nachw. *L. Osterloh,* in: M. Sachs, GG Kommentar, 2. Aufl., 1999, Art. 3 Rdn. 142 ff., 151 ff.

5 *K. Vogel,* Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), S. 123.

6 BVerfGE 93, 121 (147 f.) – Vermögensteuer; BVerfGE 97, 67 (80) – Schiffbausubventionen; BVerfGE 99, 280 (296 f.) – „Buschzulage".

Eine solchermaßen geschärfte Sensibilität für die Notwendigkeit materieller Gerechtigkeitsprinzipien als Leitlinien rechtsstaatlicher Besteuerung stößt jedoch gegenwärtig auf das Phänomen dynamisch gewachsener und veränderter Staatsaufgaben. Zu deren Bewältigung ist wieder zunehmend auch das Steuer- und Abgabenrecht als potentiell geeignetes Steuerungsinstrument in den Blick geraten. Die Prioritäten eines aktiven Umweltstaats und auch diejenigen eines modernen Industriestaats in der Phase schwindelerregender weltumspannender Konzentrationsprozesse vermindern die politischen Durchsetzungschancen für steuersystematische Reinheitsgebote. Die zweifellos wesentlichen Ziele des Umweltschutzes und einer wettbewerbsfähigen nationalen Wirtschaft drängen in der Tagespolitik Forderungen nach folgerichtiger Verteilungsgerechtigkeit in den Hintergrund.

Obwohl das Einkommensteuerrecht nicht im Zentrum, eher im Windschatten der aktuellen Ökosteuer-Debatten[7] steht, sind auch hier die Gegensätze unübersehbar: Nicht zuletzt der Vorlagebeschluß des Bundesfinanzhofs[8] zum gespreizten Einkommensteuersatz illustriert die Schärfe der aktuellen Probleme: Auf der einen Seite der kompetent und sorgfältig begründete Vorwurf einer verfassungswidrigen Subvention, auf der anderen Seite, bei den Kritikern des Vorlagebeschlusses, die Klage über das potentielle Ende der Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers in zentralen Fragen der Wirtschaftspolitik[9]. – Obwohl diese aktuelle Verfassungsfrage hier naturgemäß nicht konkret beantwortet werden kann, zeigt sie doch jedenfalls die Notwendigkeit, sich der allgemeinen Grundlagen für die Würdigung des Themas zu vergewissern: Ob, warum und inwieweit Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht grundsätzlich unerfreulich oder erfreulich, zulässig oder unzulässig sind, ist offenbar umstritten und klärungsbedürftig.

2. Unschärfe und Relativität des Begriffs der Lenkungsnorm – Lenkungszwecke und Lenkungswirkungen

Der Begriff der (einkommen-)steuerlichen Lenkungsnorm wird in Literatur und Rechtsprechung keineswegs einheitlich verwendet. Wenn einerseits gesagt wird, (begünstigende) steuerrechtliche Lenkungsnormen gehörten überhaupt

7 Vgl. bei den Nachweisen o. Fußn. 2 u. 3; zum „Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben" eingehend zuletzt die gleichnamige Habilitationsschrift von *U. Sacksofsky,* 2000.

8 BFH v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 m. umf. Nachw. des Diskussionsstands.

9 Vgl. etwa *R. P. Schenke/S. Schenke,* Abschied vom Steuerrecht als Lenkungsmittel?, NJW 1999, 2573; dagegen jetzt *R. Wernsmann,* Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Einführung und Ausgestaltung von Steuervergünstigungen, NJW 2000, 2078.

nicht zum Steuerrecht, sondern zum Wirtschaftsverwaltungsrecht[10], andererseits aber auch betont wird, daß jede Steuernorm auch lenkende Wirkung habe[11], so wird offenbar auf zwei unterschiedliche Aspekte abgestellt: zum einen auf Lenkungszwecke, zum anderen auf Lenkungswirkungen.

Lenkungsnorm als Lenkungszwecknorm oder auch als Sozialzwecknorm verstanden, bezieht sich auf den Gegensatz Sozialzweck – Fiskalzweck. Dies provoziert sogleich die Frage, ob es einen solchen unterstellten Gegensatz oder auch nur eine klare Abgrenzungsmöglichkeit überhaupt gibt[12]. Einnahmen erzielen und die Umwelt schonen, Millionär werden und zugleich berühmter Kunstmäzen, das muß sich gegenseitig gerade nicht ausschließen. Nicht nur der einzelne Wirtschaftsteilnehmer, auch der Staat in Gestalt des Steuergesetzgebers entscheidet typischerweise nicht monokausal oder -final, beide bewegen sich vielmehr typischerweise innerhalb komplexer strukturierter Entscheidungsräume: Sie verfolgen Haupt- und Nebenziele[13], schätzen unvermeidbare und vermeidbare Entscheidungsfolgen ab und versuchen, ihre Entscheidungen im Hinblick auf alle rechtzeitig erreichbaren Informationen zu optimieren. Deshalb ist die lupenreine Sozialzwecknorm ebenso selten wie die lupenreine Fiskalzwecknorm – für genauere Abgrenzungen sind zusätzliche Kriterien erforderlich.

Dazu sogleich, zunächst ein Blick auf Begriffsabgrenzungen, die auf Lenkungswirkungen oder Gestaltungswirkungen abstellen: Hier[14] wird von vornherein auf eine genaue Unterscheidung bestimmter Normgruppen verzichtet und lediglich eine mehrstufige Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Steuernormen empfohlen: Auf der ersten Stufe sei nach der Vereinbarkeit von Belastungswirkungen mit dem Gleichheitssatz zu fragen, auf der zweiten nach der Vereinbarkeit von Gestaltungswirkungen mit betroffenen Freiheitsrechten und schließlich auf einer dritten Stufe gegebenenfalls nach der Rechtfertigung

10 So – zu den begünstigenden „Sozialzwecknormen" – namentlich *K. Tipke,* Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl., 2000, S. 77 ff., m. zahlr. Nachw.

11 Eingehend *D. Birk,* Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 68 ff.; ebenso z. B. *H. D. Jarass,* Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, 1999, S. 15; *C. Trzaskalik,* Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, Gutachten E zum 63. Deutschen Juristentag, 2000, E 9 f., 31 ff.

12 Dazu die grundl. Kritik von *D. G. Bodenheim,* Der Zweck der Steuer, Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch, nichtfiskalisch, 1979.

13 Dazu kritisch z. B. *F. Kirchhof,* Die Tauglichkeit von Abgaben zur Lenkung des Verhaltens, DVBl 2000, 1166 (1169, 1173 f.).

14 Dazu nur *D. Birk,* Steuerrecht, 3. Aufl., 2000, Rdn. 172.

gleichheitswidriger Belastungswirkungen durch spezifische Gestaltungszwekke.

Bei näherem Hinsehen liegen die unterschiedlichen Positionen dichter beieinander, als es zunächst scheint. Das zeigt sich, wenn man die zusätzlichen Kriterien betrachtet, auf die die Lehre von den Sozialzwecknormen zwangsläufig abstellen muß: Im Zweifel soll es nämlich danach für die Unterscheidung zwischen Fiskal- oder Sozialzwecknorm darauf ankommen, ob eine Steuernorm sich noch als Ausprägung austeilender Gerechtigkeit verstehen läßt, ob sie also dem Maßstab der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerecht wird[15], oder nicht mehr. Lenkungs- oder Sozialzwecknormen sind danach im Ergebnis nur solche Normen, die, anders ausgedrückt[16], aus dem grundsätzlichen Steuerstrukturmodell einer Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit herausfallen und deshalb zusätzlicher Legitimationsgründe bedürfen, die nur in Anknüpfung an den Lenkungszweck gefunden werden können.

Damit treffen sich die unterschiedlich auf Zwecke oder Wirkungen abstellenden Sichtweisen in einem entscheidenden Punkt: Es geht nämlich bei den Lenkungszwecknormen im Ergebnis um dieselben Besteuerungsnormen, die – im Zusammenhang der auf Belastungs- und Gestaltungswirkungen abstellenden Betrachtungsweise – bei der dreistufigen Prüfung der Verfassungmäßigkeit für die dritte Stufe übriggeblieben sind und einer zusätzlichen besonderen Rechtfertigung bedürfen.

Diese in der Rechtswissenschaft verbreitete Sicht hat zwar ihre guten Gründe, sie birgt jedoch auch spezifische Gefahren, deren man sich bei der Begriffsverwendung bewußt bleiben sollte. Dem dienen die folgenden vier Anmerkungen:

(1) Lenkungsnormen sind danach per definitionem die geborenen Störenfriede. Der Begriff ist in hohem Maße durch spezifisch rechtliche, insbesondere auch verfassungsrechtliche Wertungen geprägt. Er ist nicht nur Gegenstand, sondern schon Ergebnis rechtlicher Würdigung. Das kann seinen guten Sinn dann haben, wenn etwa spezifische (verfassungs-)rechtliche Problemzonen untersucht werden sollen[17]. Die Gefahr einer zu früh eingrenzenden juristischen Perspektive liegt allerdings auch auf der Hand: Diese Sichtweise kann nämlich mit der Frage danach, wieweit Lenkungszwecke sinnvollerweise mit Hilfe einer Steuernorm verfolgt werden sollten oder nicht, wohl kaum sehr

15 *K. Tipke* (o. Fußn. 10), S. 82.

16 Vgl. *W. R. Walz,* Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 192 ff. mit Kritik an einem allzu starren „Entweder-Oder" bei der Qualifikation, soweit es um Methodenfragen geht.

17 Dazu grundlegend *K. Vogel,* Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97 ff.

viel anfangen. Ob und wieweit „Sozialzwecke" mit Einnahmenerzielungszwecken kompatibel sind und deshalb gemeinsam verfolgt werden können oder nicht, fällt eigentlich nicht in das Spektrum von Problemen, die sich stellen, wenn es darum gehen soll, Störenfriede in einem gegebenen Ordnungssystem aufzuspüren bzw. Rechtsfolgen abzuschichten.

(2) Die Gleichsetzung von Sozialzwecknormen mit Lenkungsnormen ist auch insofern mißverständlich, als ein spezifisches Element der Lenkung durch Steuern nicht deutlich bezeichnet wird, nämlich das spezifische Element der Lenkung durch sogenannte mittelbare Einwirkung[18]. Die lenkende Steuernorm ist dadurch gekennzeichnet, daß sie Lenkungserfolge jenseits der gesetzlich ausgesprochenen Rechtsfolge bezweckt oder bewirkt. Gezielte Lenkung durch steuerliche Belastung will dem Gesetzesadressaten die Vermeidung der Tatbestandsverwirklichung empfehlen, solange die Vermeidung die kostengünstigere Alternative ist, und gezielte Lenkung durch Begünstigung will Tatbestandsverwirklichung empfehlen oder erleichtern.

(3) Solche gezielten Verhaltensanreize müssen nicht notwendig nichtfiskalischen Zwecken dienen. So kann etwa eine Steuertarifsenkung im internationalen Steuerwettbewerb zwischen verschiedenen Staaten gerade auch dem Zweck der Werbung um ausländisches Kapital dienen und damit nationale fiskalische Zwecke verfolgen. Die Gemeinsamkeit solcher lenkenden Steuernormen mit den zuvor gekennzeichneten Sozialzwecknormen ergibt sich durch ihren Konflikt mit Grundprinzipien verteilungsgerechter Lastenzuweisung: Maßstab der Belastung ist nicht das Maß der finanziellen Leistungsfähigkeit. Sinn und Legitimation der unmittelbar geregelten Belastungshöhe ergeben sich erst mit Blick auf die bezweckten oder erwarteten mittelbaren Verhaltensanreize. Nicht wegen geringerer oder höherer finanzieller Leistungsfähigkeit wird be- oder entlastet, sondern als Folge der Bewertung des konkreten empfohlenen Verhaltens des Gesetzesadressaten.

(4) Wenn im Streit zwischen Anhängern und Gegnern einer konsumorientierten Einkommensbesteuerung gegenseitig der Vorwurf lenkender Vergünstigung (insbesondere jeweils von Eigen- oder Fremdkapital) erhoben wird[19], so haben – als Folge der Relativität des Lenkungsbegriffs – beide Kontrahenten recht. Der verbreitete Lenkungsbegriff korreliert mit dem jeweils befürworte-

18 Grundlegend dazu nur: *P. Selmer,* Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972, S. 214 ff.; *P. Kirchhof,* Verwalten durch „mittelbares" Einwirken, 1977; aus neuerer Zeit prononciert zur Ausgliederung des Lenkungszwecks aus dem eigentlichen Regelungsgehalt der Steuernorm namentlich *C. Trzaskalik* (o. Fußn. 11), E 28 ff. und durchgehend.

19 Näher m. w. Nachw. z. B. *J. Lang,* Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, DStJG 15 (1993), S. 115 (144 ff.); *ders.,* in: K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 4 Rdn. 114 ff.

ten oder abgelehnten Ordnungssystem: Lenkung ist definitionsgemäß „Ordnungswidrigkeit".

3. Gemeinschafts- und verfassungsrechtliche, steuersystematische, ökonomische und rechtspolitische Perspektiven des Themas

Die Unterschiedlichkeit der Begriffsverwendungen und die Vielfalt der Aspekte des Begriffs der steuerlichen Lenkungsnorm liegen nicht zuletzt auch an der Vielfalt möglicher Perspektiven beim Blick auf dieses Thema: Europäisches Gemeinschaftsrecht, Verfassungsrecht, Gesetzessystematik und Methode der Rechtsanwendung, Ökonomie und Rechtspolitik – je nach Fragestellung und Zielsetzung ergeben sich unterschiedliche Differenzierungnotwendigkeiten und Akzente[20]. Die folgenden Überlegungen werden sich überwiegend auf die verfassungsrechtliche Perspektive konzentrieren.

Die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für Lenkungsnormen speziell des Einkommensteuerrechts beschränken sich bislang weitgehend auf das Beihilfenverbot des Art. 87 I EGV[21] oder auf spezielle außen- oder international-steuerrechtliche Bereiche und bleiben deshalb vorliegend im wesentlichen ausgeklammert. Auch die ökonomische und die rechtspolitische Perspektive werde ich hier nicht vertiefen – zum einen mangels Fachkompetenz, zum anderen aber auch, weil das Einkommensteuerrecht gerade nicht das zentrale Feld ist, auf das sich die alles beherrschenden Ökosteuer-Debatten konzentrieren und auf dem die Grundsatzfragen umweltpolitischer Instrumentierung des Steuerrechts gelöst werden müßten. – Dagegen sind die systematischen und die methodischen Fragen selbstverständlich integrierter Bestandteil der verfassungsrechtlichen Perspektive.

II. Entwicklung, Bestand, Typen von Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht

Die folgenden Bemerkungen zu verschiedenen Typen von Lenkungsnormen streben keinerlei Vollständigkeit an, was angesichts der dynamischen Entwicklung und Veränderung solcher Normen auch kaum sinnvoll wäre (z. B. blei-

20 Überzeugend gegen eine einheitliche Abgrenzung des Begriffs steuerlicher Lenkungsnormen deshalb auch *H. G. Ruppe,* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Einf. ESt, Anm. 56.

21 Näher etwa *W. Schön,* Der Wettbewerb der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, DStJG 23 (2000), S. 191 (214 ff.); *F. Vanistendael,* Steuerliche Hilfsmaßnahmen und schädliche Steuerkonkurrenz, DStJG 23 (2000), S. 299 ff.; aus der Rechtspr. zuletzt EuGH v. 19. 9. 2000 – Rs. C-156/98 – Bundesrepublik Deutschland gegen Kommission, FR 2000, 1153, betr. §§ 6b, 52 VIII EStG.

ben die früher so interessanten konjunkturpolitischen Instrumente ganz ausgeklammert[22]). Auch klassifikatorischer Ehrgeiz fehlt. Es soll lediglich um den Versuch gehen, den Facettenreichtum des Themas wenigstens anzudeuten, bevor sich der Blick wieder verfassungsrechtlich verengt.

1. Subventionsnormen

Subventionsnormen im engeren Sinne des Subventionsberichts sowie in dem etwas weiteren des Anhangs 3 zum Subventionsbericht[23] gehören überwiegend gleichsam zum klassischen Bestand des Einkommensteuerrechts und bilden den bedeutendsten Teil einkommensteuerrechtlicher Lenkungsnormen. Nachdem es im Zuge der Nachkriegsentwicklung zunächst zu einem üppig wuchernden Wildwuchs subventiver Vergünstigungen gekommen war, so daß zu Recht von einer „Durchlöcherung" der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage gesprochen wird[24], kann für die 90iger Jahre vielleicht schon eine gewisse Wende verzeichnet werden. Das gilt namentlich für die nach dem finanziellen Volumen seit jeher an erster Stelle rangierende Wohnungsbauförderung[25], die seit 1996 für Eigenheime überwiegend auf ein Zulagensystem umgestellt ist[26]. Diese Zulagen nach dem Eigenheimzulagengesetz sind zwar noch, u. a. durch die Anspruchsvoraussetzung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht und durch Einkommensgrenzen, mit der Einkommensteuer verzahnt, jedoch nicht als Vergünstigung sondern eben als unabhängige Zulage gestaltet.

Ein Blick auf den 17. Subventionsbericht vom 13. August 1999[27] zeigt folgenden aktuellen Befund: Unter den 20 größten Steuervergünstigungen mit einem Gesamtvolumen von 44 605 Mio DM, das sind 90,8% des Gesamtvolumens der Steuervergünstigungen, taucht gleich nach dem Eigenheimzulagengesetz auf Platz 2 die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte gemäß § 32c EStG

22 Vgl. nur zum sogenannten Konjunkturzuschlag BVerfGE 29, 402, sowie allgemein § 51 III EStG.

23 Dazu Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8. Juni 1967 für die Jahre 1997 bis 2000 (17. Subventionsbericht), BT-Dr. 14/1500 vom 13. 8. 1999, S. 9 f., 228 ff. (Anlage 8).

24 *G. Juchum,* Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, Thesen zum Referat, 63. DJT, 2000.

25 Zu den Anfängen nach wie vor lesenswert: *H.-H. Hartwich,* Sozialstaatspostulat und gesellschaftlicher status quo, 1970, insb. S. 208 ff., 223 ff.

26 Subventionsbericht (o. Fußn. 23), S. 33.

27 O. Fußn. 23, S. 21, Übersicht 6.

mit 4900 Mio DM auf – ein nicht ganz billiges Leuchtfeuer für den internationalen Kapitalverkehr. Der Sonderausgabenabzug für eigengenutztes Wohneigentum nach § 10e EStG, Nr. 3 auf der Liste, kostet gegenwärtig noch 4600 Mio DM, Nr. 4, die Zuschläge für Nachtarbeit etc. nach § 3b EStG, 3650 Mio DM. Auch Nr. 9, die Kinderkomponente im Rahmen der Wohneigentumsförderung nach § 34f EStG, bewegt sich noch gut über einer Milliarde, während der Rest, Sonderabschreibungen einschließlich der Ansparabschreibung nach § 7g EStG (Nr. 13), die Übertragung stiller Reserven nach §§ 6b und 6c EStG (Nr. 14) sowie Sonderabschreibungen im Beitrittsgebiet und in Berlin-West nach §§ 2 bis 4, 6 und 8 FördG (Nr. 17) jeweils nur einige 100 Millionen DM kosten.

Insgesamt sind die soeben aufgezählten „großen" Einkommensteuervergünstigungen für das Rechnungsjahr 2000 mit einer Summe von knapp 16 Milliarden und 296 Millionen DM veranschlagt. Bei den zusätzlich in der Anlage 3 des Subventionsberichts[28] ausgewiesenen „sonstigen steuerlichen Regelungen", geht es zwar zum Teil um Vereinfachungsnormen, zum Teil, wie etwa beim Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur Rentenversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG, eindeutig nicht um Lenkungsvergünstigungen, im übrigen jedoch nach Zielsetzung und Funktion ganz überwiegend ebenfalls um subventive Vergünstigungen. Hier ragen nach der finanziellen Bedeutung hervor: Der Abzug der Kirchensteuer als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit 6800 Mio DM, der Spendenabzug gem. § 10b EStG mit 1550 Mio DM, der Sparerfreibetrag mit 4800 Mio DM und die Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen gem. § 40b EStG mit 1790 Mio DM.

Summa summarum: Bei den Vergünstigungen nur im Einkommensteuergesetz sprechen wir über jährliche Einnahmen oder jährlichen Einnahmenverzicht von rund 30 Mrd DM. Dieser Blick nur auf die größten Blöcke einzelner Einkommensteuervergünstigungen sollte zumindest zweierlei veranschaulicht haben: Zum einen geht es beim Thema dieser Lenkungsnormen auch finanziell nicht etwa um Marginalien des Steuerrechts, sondern um bedeutende Anteile des Gesamtsteueraufkommens. Angesichts der hohen aktuellen Gesamtbelastung mit Steuern und Abgaben hat deshalb auch die Frage nach der gerechten Verteilung dieser Lasten im Hinblick auf Lenkungsnormen besonderes Gewicht: Es geht nicht etwa nur um juristische Fachfragen steuersystematischer Ästhetik, wie dies aus finanzpolitischer Sicht zuweilen erscheinen mag, und der Ruf nach gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit muß sich Forderungen nach Angemessenheit von Zielen und Mitteln, nach Erfolgswahrscheinlichkeit und Erfolgskontrolle vor dem Hintergrund dringend notwendiger Bändigung der Gesamtabgabenbelastung entgegenhalten lassen.

28 O. Fußn. 23, S. 193 ff.

2. Sonderfälle grundrechtsgeleiteter Vergünstigungen

In der zweiten Gruppe hier sogenannter grundrechtsgeleiteter Vergünstigungen geht es um besonders umstrittene Normenkomplexe, zu denen man verschiedene Elemente des sogenannten Familienleistungsausgleichs[29] zählen könnte, in deren Mittelpunkt jedoch das Ehegattensplitting gem. § 26b EStG[30] steht, das pars pro toto immerhin erwähnt werden soll.

Das Bundesverfassungsgericht hat hier bekanntlich keine Steuervergünstigung erkannt, sondern eine Besteuerung nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit, die der wirtschaftlichen Realität einer Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs entspreche[31]. Ich sehe das etwas anders und halte nicht die Qualifikation als Lenkungsnorm für anstößig, sondern allenfalls eine ja nicht ganz undenkbare lenkende Wirkung. Jedenfalls aber geht es hier insoweit um einen Sonderfall, als die Legitimation der Regelung maßgeblich abhängt von der Interpretation der speziellen Schutzwirkungen des Art. 6 GG[32]. Dieser Komplex bleibt deshalb vorliegend ausgeklammert, zumal der Ehegatten- und Familienbesteuerung ein eigenständiges Referat gewidmet ist.

3. „Gezielte" Lenkung durch Belastung als Ausnahme

Während im Zentrum der Ökosteuer-Debatte die belastende Lenkung in Gestalt von Einzelsteuergesetzen steht, bilden belastende Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht die seltene Ausnahme. Sie sind allerdings durchaus nicht ohne Bedeutung. So dürfte § 2b EStG gegenwärtig vielleicht die belastende Lenkungsnorm sein, die in der Praxis das meiste Kopfzerbrechen bereitet. Sie gehört jedoch schon zu einer besonderen Fallgruppe, die abschließend gesondert zu betrachten ist.

Als „normale" belastende Lenkungsnorm kann demgegenüber die (zur Zeit noch) verkehrspolitisch motivierte Begrenzung der Kilometerpauschale gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG gelten – jedenfalls dann, wenn man mit der Tradition des deutschen Einkommensteuerrechts den Weg zur Arbeit als beruflich

29 Dazu zuletzt *R. Seer/V. Wendt,* Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung" vom 22. 12. 1999, NJW 2000, 1904; *P. Kirchhof,* Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792.

30 Dazu eingehend *F. Vollmer,* Das Ehegattensplitting, 1998; aus neuester Zeit etwa *K. Vogel,* Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201; *U. Sacksofsky,* Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896; *P. Kirchhof* (o. Fußn. 29), 2793 f.; aus ökonomischer Sicht *S. Homburg,* Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, StuW 2000, 261; *W. Scherf,* Das Ehegattensplitting aus finanzwirtschaftlicher Sicht, StuW 2000, 269.

31 BVerfGE 61, 319 (345 f.); *K. Tipke* (o. Fußn. 10), S. 368 ff.

32 *P. Kirchhof* (o. Fußn. 29), 2793 f.

veranlaßt wertet[33]. Auch das Verbot des Abzugs festgesetzter Geldbußen und ähnlicher Sanktionszahlungen gem. § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG gehört hierher[34] und meines Erachtens auch das Verbot des Abzugs sogenannter Schmiergelder gem. Nr. 10 dieser Vorschrift[35]. – Beide Normen weisen zugleich eine Eigenheit auf, die sie als Sonderfälle in eine gewisse Nähe zu den grundrechtsgeleiteten Vergünstigungen rückt: Beide Abzugsverbote können als Konsequenz der steuerrechtlichen Anerkennung eines allgemeinen ordre public gewertet werden[36]. Sie beziehen ihren Gerechtigkeitsgehalt zwar nicht aus genuin steuerrechtlichen Verteilungskriterien, sind aber doch Ausdruck allgemeiner Grundwertungen der Gesamtrechtsordnung und unterscheiden sich insofern deutlich von solchen Lenkungsnormen, die der Realisierung konkreter Verwaltungs- bzw. Regierungsprogramme dienen.

4. „Ungezielte" Belastungen/Begünstigungen

Ungezielte belastende oder begünstigende Lenkungswirkungen gehören zu den wesentlichen Problemen gerechter, konsequenter und praktikabler Ausgestaltung steuergesetzlicher Tatbestände. Als eines von vielen denkbaren Beispielen kann die grundsätzliche Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne gelten, die zwar einkommensteuersystematisch begründet ist, jedoch offenkundig zahlreiche Steuersparkonstruktionen inspiriert hat und so ungewollt aber sehr effektiv verhaltenslenkend wirkt. Insbesondere auch das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts[37] ist schon für sich genommen ein umfangreiches lohnendes Forschungsfeld.

Für den vorliegenden Zusammenhang beschränke ich mich nur auf folgende Anmerkung: Es scheint mir wenig überzeugend, solche „ungezielten" Lenkungswirkungen von vornherein schon deshalb aus dem Bereich der Lenkungs- oder Sozialzwecknormen auszuklammern, weil, wie es bei *Klaus Tipke*[38] heißt, „Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung . . . bezweckte Handlungen des Gesetzgebers" seien. Abgesehen von den Abgrenzungsschwierigkeiten, die sich hier bieten, kommt es jedenfalls für die grundrechtliche Prüfung

33 BFH v. 2. 3. 1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; BVerfGE 27, 58 (65 f.); m. w. Nachw. auch zur Gegenansicht *Schmidt/Drenseck,* EStG, 19. Aufl., 2000, § 9 Rdn. 105.

34 *K. Tipke* (o. Fußn. 10), S. 78; vgl. auch BVerfGE 81, 228 (236 ff.).

35 Dazu etwa *S. Müller-Franken,* Das Verbot des Abzugs der „Zuwendung von Vorteilen" nach dem Jahressteuergesetz 1996, StuW 1997, 3.

36 Näher *W. R. Walz* (o. Fußn. 16), S. 202 ff.; allg. auch *D. Felix,* Die Einheit der Rechtsordnung, 1998, insb. S. 110 ff., 369 ff.

37 *B. Knobbe-Keuk,* Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, 1986.

38 *K. Tipke* (o. Fußn. 10), S. 80.

nicht nur auf Zweck-, sondern entscheidend auch auf Wirkungszusammenhänge an, und auch wenn es um die rechtspolitische Frage eines Abbaus von Lenkungsnormen gehen soll[39], müssen letztlich Wirkungs-, nicht Zweckzusammenhänge den Ausschlag geben.

5. Sonderfälle der Mißbrauchsabwehr durch Lenkung – Lenkung und Gegenlenkung

Auf eine besondere Fallgruppe von Lenkungsnormen, die gerade auch in jüngerer Zeit Probleme bereiten, sei abschließend hingewiesen: Hierbei geht es um Mißbrauchsabwehr und Gegenlenkung gegen unerwünschte Lenkungswirkungen. Gemeint sind Fälle wie die verlängerten Behaltensfristen zur Vermeidung von privaten Veräußerungsgewinnen gem. § 23 EStG[40] oder der neugefaßte § 17 EStG und natürlich auch die gesetzgeberische Jagd auf die „bösen" und auf die ganz besonders bösen Verluste[41].

Mit dem zitierten Attribut der „bösen" Verluste wird ein wesentliches Moment von Lenkungsnormen bezeichnet, nämlich die steuerliche Belastung nicht wegen der Höhe des Einkommens, sondern aufgrund einer differenzierenden Bewertung dieses Einkommens. Es ist jedoch ein entscheidendes Moment zu berücksichtigen, das auch diese Normen von sogenannten „Verwaltungszweck"-normen deutlich abhebt: Sie beruhen auf der Wertung des Gesetzgebers, daß es sich nicht um „echte" Verluste mit Informationswert zur finanziellen Leistungsfähigkeit handelt, sondern um papierne Luftposten, die gerade im Interesse einer Besteuerung nach Leistungsfähigkeit der Korrektur bedürfen[42]. Ob solche Normen wirklich geeignet sind, im Wettlauf mit der Gestaltungsphantasie der Steuerpflichtigen das erwünschte Ziel zu erreichen, mag zu bezweifeln sein, kann aber nur nach jeweils sorgfältiger Prüfung beantwortet werden.

Vor dem Hintergrund der hier nur angedeuteten Vielfalt der Aspekte des Themas ist Beschränkung auf wenige Fragen geboten. Das geschieht in den folgenden Teilen III. und IV. mit Überlegungen zu den allgemeinen verfassungsrechtlichen Maßstäben und sodann zu ausgewählten Einzelfragen.

---

39 *K. Tipke* (o. Fußn. 10), S. 83.

40 Aus der verfassungsgerichtlichen Rechtspr. zur grundsätzlichen Zulässigkeit der Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne BVerfGE 26, 302 (310 ff.); 27, 111 (127 ff.).

41 Zu § 2 III EStG FG Münster v. 7. 9. 2000 – 4 V 1612/00 E. u. 4 V 1617/00 E., FR 2000, 1204; dazu m. w. Nachw. *Th. Stapperfend* a. a. O., 1207; *St. Altfelder* a. a. O., 1209.

42 Zur Kritik – betr. § 2 III EStG – für viele m. w. Nachw. *Schmidt/Seeger,* EStG, 19. Aufl., 2000, § 2 Rdn. 77 f.

III. Verfassungsrechtliche Maßstäbe

1. Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen, Gesetzgebungsverfahren, Haushaltsrecht

Kompetenzrechtliche Probleme tauchen beim Einbau von Lenkungsnormen in das Einkommensteuerrecht praktisch nicht auf. Selbst dann, wenn man hier der alten Forderung nach „Doppelkompetenzen" bei steuerlichen Lenkungsnormen[43] folgen würde, so ergäben sich angesichts der umfassenden Bundeskompetenzen im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung wohl kaum erhebliche Hemmnisse für den Bund.

Daß Probleme mit Lenkungszwecken einer Steuernorm im Gesetzgebungsverfahren, und zwar im Zusammenhang mit späten Kompromissen im Vermittlungsausschuß auftreten[44], ist nicht ganz ausgeschlossen, dürfte jedoch wohl allenfalls ausnahmsweise relevant werden. Auch haushaltsrechtliche Bedenken bestehen nicht: Daß Steuervergünstigungen nicht auf der Ausgabenseite des Haushaltsplans dokumentiert werden, mag man bedauern[45], verfassungsrechtlich ist das ohne Belang[46].

Schließlich sind auch ertragskompetenzrechtliche Bedenken[47] letztlich nicht durchschlagend. Der Bund kann zwar auf diese Weise Verwaltungsprogramme im Gewand von Steuergesetzen bei Gemeinschaftssteuern zu Lasten der Länderhaushalte durchsetzen, das ist jedoch unbedenklich: Erstens liegt in diesen Fällen wie auch sonst die Gesetzgebungsmacht eben trotz geteilter Ertragskompetenz beim Bund, und zweitens sind die Haushalte der Länder (auch) in diesem Zusammenhang nach dem Konzept der Finanzverfassung verfahrensrechtlich geschützt – durch das Erfordernis der Zustimmung des Bundesrats[48].

43 Dazu BVerfGE 98, 106 (118 f.) – Kasseler Einwegverpackungsteuer; allg. *M. Rodi,* Bundesstaatliche Kompetenzausübungsschranken für Lenkungssteuern, StuW 1999, 105.

44 Vgl. BVerfGE 101, 297.

45 Zu „haushaltspolitischen Mängeln" etwa *L. Schemmel,* Lenken mit Steuern und Abgaben – Große Mängel und Gefahren (Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Heft 92), 2000, S. 36 f.

46 Anders steht es um mögliche haushaltsrechtliche Manipulationen durch Verwendung des Etiketts der Steuervergünstigung für sonstige Subventionen, dazu grundl. *K. Vogel,* Verfassungsfragen der Investitionszulage und ähnlicher Vergünstigungen, DÖV 1977, 837; neuerdings *C. Trzaskalik* (o. Fußn. 11), E 76 ff.

47 *P. Kirchhof,* Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts IV, 1990, § 88 Rdn. 60; *ders.,* Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG 15 (1993), S. 3 (10); *ders.,* Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Steuergesetzgebung, StbJb 1999/2000, 17 (30).

48 Dazu andeutungsweise BVerfGE 93, 121 (147), wo für verfassungsrechtlich legitime Lenkungsziele eine erkennbare Entscheidung des Steuergesetzgebers auch mit Blick auf die Ertragskompetenzen der Länder gefordert wird.

2. Klarheit, Bestimmtheit – „Vorzeichnung" des Lenkungszwecks im Steuertatbestand?

Fraglich ist, ob besondere Anforderungen an Klarheit und Bestimmtheit lenkender Steuernormen zu stellen sind. Neuere Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts[49] sind wohl in diesem Sinne verstanden und kritisiert worden[50]: Der Lenkungszweck solle nach jener Rechtsprechung im Steuertatbestand verdeutlicht bzw. abgebildet sein. Dieser Forderung stehe jedoch entgegen, daß die Lenkung ja gerade nicht geregelt, sondern lediglich mittelbar durch ökonomischen Anreiz intendiert sei.

Insoweit mögen die inkriminierten verfassungsgerichtlichen Äußerungen vielleicht mißverständlich sein, können aber meines Erachtens auch anders verstanden werden. Es heißt dort[51]: Der Gleichheitssatz schließe zwar „nicht jede steuerliche Verschonung aus, die das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will. Eine solche Intervention, die das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Verwaltungsziele stellt, setzt aber voraus, daß der Gesetzgeber Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmheit tatbestandlich vorzeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet". Diese allgemeinen Sätze stehen im Zusammenhang mit der konkreten Zurückweisung möglicher „nachgeschobener" Lenkungsziele zur Rechtfertigung von Vergünstigungen zum einen bei der Einheitsbewertung[52], zum anderen bei der als Aufwandsentschädigung deklarierten sogenannten „Buschzulage"[53]. Danach muß eine erkennbare gesetzgeberische Entscheidung für nichtfiskalische Ziele der Steuernorm vorliegen[54], wenn solche Ziele im Rahmen der Prüfung des Gleichheitssatzes berücksichtigt werden sollen. Und es muß eine deutliche und folgerichtige Kongruenz zwischen Lenkungsziel und Tatbestandsabgrenzung geben, was in beiden Fällen zu verneinen war. – Bei einem solchen – eher materiellen – Verständnis des Erfordernisses der tatbestandlichen „Vorzeichnung" des Lenkungszwecks entfallen meines Erachtens die vorgebrachten Bedenken.

49 BVerfGE 93, 121 (148); 99, 280 (296).
50 *C. Trzaskalik* (o. Fußn. 11), E 89 f., i. V. m. E 28 f.
51 BVerfGE 99, 280 (296), im Anschluß an BVerfGE 93, 121 (148).
52 BVerfGE 93, 121 (147 f.).
53 BVerfGE 99, 280 (296 f.).
54 Dazu auch o. Fußn. 48.

3. Freiheits- und gleichheitsrechtliche Leitlinien

a) Lenkung im EStG als Freiheitsproblem?

Christoph Trzaskalik hat in seinem Gutachten zum diesjährigen Deutschen Juristentag[55] darauf hingewiesen, daß zwar im Zusammenhang mit Lenkungsnormen von berufsregelnden Steuergesetzen und von einer objektiv berufsregelnden Tendenz die Rede sei, im praktischen Ergebnis aber das gleiche gelte, wie bei allen Steuergesetzen: das Verbot der Erdrosselung, das bisher in keinem Fall als verletzt angesehen wurde. Auch der aus Art. 14 GG abgeleitete sog. Halbteilungsgrundsatz[56] sei letztlich eine Quantifizierung des Erdrosselungsverbots. – Das sind Äußerungen zu den praktischen Konsequenzen des Freiheitsschutzes gegenüber Lenkungsnormen, nicht zur Geltung. Allerdings sind bei den einkommensteuerrechtlichen Lenkungsnormen bisherigen Musters verfassungswidrige Freiheitsbeeinträchtigungen eher fernliegend, was im Hinblick auf Vergünstigungen, aber auch bei belastenden Regelungen, wie etwa der Kürzung der Kilometerpauschale, kaum näher erläutert werden muß[57]. Praktisch im Vordergrund steht hier grundsätzlich die Frage, ob die Belastung ohne Rücksicht auf höhere Leistungsfähigkeit gerechtfertigt ist, also die Gleichheitsfrage, bei deren Prüfung freilich Freiheits- und Gleichheitsgrundrechte eine innige Verbindung eingehen[58].

b) Lenkung als Problem der „Gestaltungsgleichheit" – zu den unterschiedlichen Akzenten der älteren und der neueren verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung

Der bekannte „Klassiker" aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Maßstäben wirtschaftslenkender Steuernormen ist die Entscheidung zum sogenannten Leber-Pfennig aus dem Jahr 1974[59]. Mit dieser Entscheidung wurden die maßgeblichen Weichen gestellt für eine grundsätzlich großzügige verfassungsrechtliche Prüfung von Steuergesetzen mit – primär – wirtschaftslenkender Zielsetzung. Auch die Vorgängerentscheidung zur Son-

55 O. Fußn. 11, E 50 ff.

56 Nachweise zum Diskussionsstand bei *P. Selmer/C. Brodersen,* Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, DVBl 2000, 1153 (1165, Fußn. 142).

57 Ein spezielles Problem mag sich in diesem Zusammenhang aus Lenkungseffekten durch rechtsformabhängige unterschiedliche Besteuerungssätze ergeben, wie *Paul Kirchhof* neuerdings hervorgehoben hat, vgl. Bericht über die 29. Münchener Steuerfachtagung, Handelsblatt v. 23. 3. 2000. Die Frage, ob eine Privilegierung der Kapitalgesellschaften wirklich mit Art. 9 Abs. 1 GG unvereinbar ist, bedarf jedoch m. E. noch genauerer Diskussion.

58 Zum methodischen Ansatz allg. *L. Osterloh* (o. Fußn. 4), Rdn. 13 ff.

59 BVerfGE 38, 61.

derbesteuerung des Werkfernverkehrs aus dem Jahr 1963[60] hatte im Ergebnis die angegriffene Sonderbelastung des Werkfernverkehrs zugunsten verschiedener verkehrspolitischer Ziele gebilligt. Dabei hatte das Gericht allerdings massive Zweifel an der Eignung der Sonderbesteuerung als Mittel zur Verlagerung der Fernverkehrs von der Straße auf die Schiene erörtert und das Ergebnis maßgeblich darauf gestützt, daß die Prognosen des Gesetzgebers nicht offensichtlich fehlsam waren und der vom Gericht zu würdigende Zeitraum von fünf Jahren noch zu kurz für ein abschließendes Urteil sei. Demgegenüber ebnete die Entscheidung zum Leberpfennig dem lenkenden Steuergesetzgeber in grundsätzlicherer Weise den weiteren Weg: Neben der Bestätigung des weiten, „wirtschaftliche Lenkungsmaßnahmen" umschließenden Steuerbegriffs wurden auch alle weiteren grundsätzlichen Angriffe gegen steuerliche Lenkungsnormen entschieden abgelehnt: Weder die bis heute vielzitierte „strukturelle Unschärfe"[61] steuerlicher Lenkungswirkungen beeindruckte das Gericht, noch hielt es Aspekte des Vertrauensschutzes jenseits der allgemeinen Rückwirkungsproblematik für einschlägig.

Vor allem aber begründete das Gericht die grundsätzliche Vereinbarkeit auch einschneidender steuerlicher Lenkungsmaßnahmen mit den Grundrechten aus Art. 12 und aus Art. 3 I GG[62]: Es würdigte das zugrundeliegende verkehrspolitische Programm, nach dem die Eindämmung des Werkfernverkehrs als „Schutzmaßnahme zugunsten des gesamten Verkehrswesens und insbesondere der Bundesbahn" gerechtfertigt sei, anhand eines äußerst großzügigen Maßstabes: Der Gesetzgeber überschreite den ihm insoweit zustehenden Beurteilungsspielraum nur dann, „wenn seine Erwägungen so offensichtlich fehlsam sind, daß sie vernünftigerweise keine Grundlage für gesetzgeberische Maßnahmen abgeben können"[63]. Zur Frage der Zwecktauglichkeit einer Maßnahme komme es darauf an, ob die gesetzgeberische „Prognose wirtschaftspolitischer Zusammenhänge sachgerecht und vertretbar war"[64].

Insbesondere auch solche Fälle, in denen die von der Lenkungsmaßnahme betroffenen Unternehmen dem Steuertatbestand mangels Ersetzbarkeit des besteuerten Werkfernverkehrs garnicht ausweichen könnten, ein Lenkungserfolg also von vornherein ausscheide, seien verfassungsrechtlich unbeachtlich, solange es sich nicht um eine zahlenmäßig relevante abgrenzbare Gruppe

60 BVerfGE 16, 147 – Werkfernverkehr.

61 *K. H. Friauf,* Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1966, S. 33 ff.; dagegen schon *P. Selmer,* Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972, S. 213; vgl. allg. auch *P. Kirchhof,* Verfassungsrechtliche Grenzen (o. Fußn. 47), S. 3 (7 f.).

62 BVerfGE 38, 61 (85 ff.).

63 Ebd., S. 87.

64 Ebd., S. 88.

handele, die auch im Rahmen zwangsläufig generalisierender Regelungen beachtlich sei[65].

Da auch an die Zumutbarkeit der steuerlichen Belastung keine speziellen Anforderungen gestellt wurden, war der Vereinbarkeit dieser und anderer Lenkungsmaßnahmen mit Art. 12 GG der Weg geebnet. Danach sah das Gericht auch mit dem anschließend gem. Art. 12 GG i. V. m. Art. 3 I GG geprüften Grundsatz der Steuergerechtigkeit seinerzeit generelle Konflikte überhaupt nicht, sondern beschränkte die Prüfung auf die Ausgestaltung der Belastungstatbestände und der Ausnahmefälle, die es bis auf eine besonders obskure Ausnahmeregelung[66] passieren ließ.

Blickt man heute auf diesen Markstein der verfassungsgerichtlichen Judikatur zu wirtschaftslenkenden Steuernormen zurück, so fallen vor allem zwei Aspekte besonders auf: Zum einen die Übereinstimmung dieser Rechtsprechung mit den allgemeinen verfassungsgerichtlich entwickelten Maßstäben bei der Kontrolle staatlicher Wirtschaftspolitik, zum anderen der unbefangene Umgang mit dem hierfür zentralen topos der „Sachgerechtigkeit".

Die Übereinstimmung der verfassungsgerichtlichen Aussagen zum Sachgebiet Steuerrecht zeigt vor allem der Vergleich mit der in der Leberpfennig-Entscheidung durchgehend auch herangezogenen Entscheidung zur Mineralölbevorratung[67]: Beide Entscheidungen zusammen können als die Klassiker der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Kontrolle des Gesetzgebers im Bereich der Wirtschaftspolitik gelten. Sie manifestieren die sehr zurückhaltende Grundposition des Bundesverfassungsgerichts, die man auch als wirtschaftspolitische Neutralität des Bundesverfassungsgerichts bezeichnen könnte. Beide Leitentscheidungen betonen die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit im Bereich staatlicher Wirtschafts- und Sozialpolitik, und insoweit wird auch das Steuerrecht ganz unbefangen als eines von verschiedenen Instrumenten solcher Politik gewürdigt. Deren materielle Verfassungsmäßigkeit soll letztlich nur an evidenten Mängeln sachgerechter Analyse, Prognose und Abwägung scheitern.

Speziell zur Sachgerechtigkeit stellt das Gericht selbst zwar jeweils recht eingehende Überlegungen an, läßt im Ergebnis aber praktisch jeden objektiv möglichen Grund für die geprüfte Regelung gelten, der nicht erkennbar willkürlich ist. Den rechtsdogmatischen Rahmen, innerhalb dessen die maßgeblichen verfassungsrechtlichen Abwägungen stattfinden, liefern in erster Linie

65 Ebd., S. 89 f.

66 Ebd., S. 100 ff. – Dabei ging es um eine Steuerbefreiung der Beförderung von Mischfuttermitteln in Spezialtankwagen, für die eine nachvollziehbare Begründung nicht auffindbar war.

67 BVerfGE 30, 292.

Art. 12 I oder Art. 2 I GG als die für den Grundrechtsschutz unternehmerischer Freiheit einschlägigen Gewährleistungen. Daneben spielt der allgemeine Gleichheitssatz kaum noch eine eigenständige Rolle. Hat eine Maßnahme die Kontrollpunkte hinreichender Eignung, Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, insbesondere Zumutbarkeit passiert, so ist grundsätzlich auch Willkür (bzw. mangelnde Angemessenheit) im Sinne des Art. 3 I GG ausgeschlossen.

Vor diesem Hintergrund bietet die neuere verfassungsgerichtliche Judikatur[68] ein markant verändertes Profil. Weder läßt sich gegenwärtig ohne weiteres eine übereinstimmende Struktur der Bildung allgemeiner Maßstäbe verfassungsgerechter Steuer- und Wirtschaftspolitik feststellen, noch gibt es eine Beschränkung auf eine „unbefangene" Kontrolle der – objektiven – Sachgerechtigkeit gesetzgeberischer Maßnahmen. Vielmehr ist inzwischen eine spezifisch steuersystematische Perspektive schon bei der Bildung der allgemeinen Prüfungsmaßstäbe bestimmend, die in ihrer Konsequenz dann auch die Bildung verschiedener Konkretisierungen beherrscht, die sich von einer allgemeinen Forderung nach objektiver Sachgerechtigkeit bzw. von einem Verbot evident nicht sachgerechter Maßnahmen deutlich entfernt haben.

In der aktuellen Judikatur taucht das Bekenntnis zur wirtschafts- und sozialpolitischen Gestaltungsfreiheit speziell auch des Steuergesetzgebers typischerweise in einem schon steuersystematisch geprägten „Zwar-Aber-Zusammenhang" auf[69]: Zwar wird dem Steuergesetzgeber bei der Bestimmung des Steuergegenstands und des Steuersatzes ein weiter Gestaltungsspielraum zugestanden, dies gilt aber nicht mehr für die Folgeschritte bei der Ausgestaltung der Steuertatbestände im einzelnen: Frei ist nur der erste Schritt, dann beginnt das Gebot der Folgerichtigkeit. Im Sinne einer Maxime der „Gestaltungsgleichheit"[70] gilt: Nach der Regelung des Ausgangstatbestands hat der Gesetzgeber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen „eines besonderen sachlichen Grundes"[71]. Hierbei geht es nicht etwa nur um Nuancen der

68 Zuletzt insb. BVerfGE 93, 121 – Vermögensteuer; 99, 88 – Verlustverrechnung bei der Vermietung beweglicher Gegenstände; 99, 280 – „Buschzulage".

69 Insb. BVerfGE 84, 239 (271); 93, 121 (136); 99, 88 (95); vgl. auch BVerfGE 99, 280 (290); 101, 132 (138); 101, 151 (155); ohne entsprechend beschränkende Zusätze aber etwa (aus der Rechtsprechung des Ersten Senats) BVerfGE 81, 108 (117 f.), betr. Subventionsabbau, § 34 IV EStG a. F.; m. w. Nachw. zum Ganzen z. B. *L. Osterloh* (o. Fußn. 4) Rdn. 98 ff., 135, 142 ff.

70 BVerfGE 99, 88 (95).

71 BVerfGE 99, 88 (95) – im Hinblick auf Belastungsunterschiede im Verhältnis der Einkunftsarten; BVerfGE 99, 280 (290) – im Hinblick auf Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip.

Formulierung[72], vielmehr handelt es sich – grundrechtsdogmatisch formuliert – um eine sachbereichsspezifische Anwendung und Ausformung des allgemeinen Gleichheitssatzes für das spezielle Feld des Steuerrechts mit weitreichenden Folgen gerade auch für das Einkommensteuerrecht und eben auch für das Problemfeld der Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht.

Folgt man der steuersystematisch geprägten Perspektive des Zweiten Senats bei der Konkretisierung des allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes, so werden Lenkungsnormen von vornherein in einer auch verfassungsrechtlich bedeutsamen Weise als „Fremdkörper" innerhalb des Einkommensteuerrechts gekennzeichnet und als solche für besonders rechtfertigungsbedürftig erklärt. Die möglichen praktischen Konsequenzen dieser Perspektive demonstriert die Entscheidung zur sogenannten Buschzulage[73], also zu der für unvereinbar mit Art. 3 I GG erklärten Steuerbefreiung des § 3 Nr. 12 EStG. Eine lenkende Steuervergünstigung des Einkommensteuerrechts wird hier als ein spezifisches Problem notwendiger aber nicht hinreichender Rechtfertigung für eine Durchbrechung des Prinzips gleicher Erfassung von Einkünften in der Bemessungsgrundlage gewürdigt.

Man könnte den dort angewandten Maßstab der verfassungsgerichtlichen Würdigung wohl auch mit Hilfe der vom Ersten Senat favorisierten Formel[74] so beschreiben: Der Grund für die lenkende einkommensteuerliche Vergünstigung muß von solcher Art und von solchem Gewicht sein, daß er die Durchbrechung der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Belastungsprinzipien rechtfertigt.

Mit einer derartigen Perspektive der verfassungsrechtlichen Würdigung einkommensteuerlicher Lenkungsnormen ist einem starren „Entweder-Oder" bei der Prüfung von Gestaltungs- und Belastungswirkungen am Maßstab der Freiheits- und der Gleichheitsgrundrechte eine deutliche Absage erteilt. Lenkungsziele fungieren als potentiell rechtfertigende Gründe für ungleiche Belastungen und nur, wenn sie einer Prüfung der Angemessenheit von Lenkungsziel und Lenkungsmittel standhalten, können sie die gesuchte Rechtfertigung für die Abweichung von einer Besteuerung nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit bewirken[75].

72 Vgl. insoweit die sprachlich etwas schwächere Variante (nur: „sachlicher Grund") in BVerfGE 84, 348 (363 f.); 96, 1 (6).

73 BVerfGE 99, 280 (290).

74 Z. B. BVerfGE 81, 108 (118).

75 Bei dogmatischen Nuancen im einzelnen entspricht dies heute auch ganz herrschender Ansicht, dazu für viele *Reiner Schmidt,* Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, Referat zum 63. Deutschen Juristentag, 2000, u. III. 2; umf. Nachw. bei *F. R. Balmes,* Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisie-

In der Verschränkung von Freiheits- und Gleichheitsschutz fügt sich die speziell steuerrechtliche Verfassungsrechtsprechung in die allgemeine, auch sonst für die Würdigung staatlicher Wirtschaftspolitik einschlägige Grundrechtsdogmatik[76]. Entscheidend bleibt jedoch die steuersystematisch vorgeprägte Forderung nach dem besonderen Rechtfertigungsgrund für einkommensteuerliche Be- oder Entlastung im Dienste staatlicher Lenkungsziele: Die Berufung auf solche Ziele oder Programme wirkt nicht mehr als verfassungsrechtlicher Freibrief für praktisch unkontrollierte politische Gestaltungsräume. Rationalität und Abgewogenheit von Zweckverfolgung und Mitteleinsatz bleiben hier wie auch sonst begründungsbedürftig – nicht mehr, aber auch nicht weniger wird von Verfassungs wegen gefordert.

IV. Ausgewählte Einzelfragen

1. Lenkungsnormen und einkommensteuergesetzlicher Tatbestandsaufbau

Das zentrale Problem des Einbaus lenkender Vergünstigungen in das Einkommensteuerrecht ergibt sich aus deren überwiegender Zuordnung zur Bemessungsgrundlage, insbesondere durch die hartnäckig beibehaltenen Abschreibungsvergünstigungen. Dies führt zu der vielfach[77] zu Recht kritisierten „progressiven" Subventionierung, die wohl kaum jemals durch den jeweiligen Subventionszweck sachlich gerechtfertigt ist. Solche gleichsam systematisch bewirkten Verzerrungen des Subventionseffekts sind allerdings nicht ohne weiteres auch verfassungsrechtlich zu monieren: Die alternative zulagenartige Lösung eines Abzugs bestimmter Beträge erst von der Steuerschuld mag zwar in vielen Fällen aus der Lenkungsperspektive sachgerechter sein. Ob sie allerdings auch unter steuerpsychologischen Aspekten[78] und solchen der Verwaltungspraktikabilität ebenso effektiv wäre, scheint fraglich.

---

rung von Umweltsteuern, 1997, S. 145 ff. – Der neuerdings von *C. Trzaskalik* (o. Fußn. 11), E 22 ff., insb. E 26, formulierten Fundamentalkritik („Die Verhältnismäßigkeitsfrage kann man nur mit Blick auf die im Gesetz vorgesehene Rechtsfolge stellen") ist entgegenzuhalten, daß eine Beschränkung grundrechtlicher Kontrolle nur auf die Rechtsfolgen einer Norm, also nicht die Erstreckung auch auf sonstige materielle Wirkungen staatlicher Tätigkeit, der gesamten grundrechtsdogmatischen Entwicklung der letzten 50 Jahre widerspräche und auch etwa als ein steuerverfassungsrechtlicher Sonderweg kaum plausibel begründbar wäre.

76 M. w. Nachw. z. B. *L. Osterloh* (o. Fußn. 4), Rdn. 13 ff., 84 ff.

77 *K. Tipke* (o. Fußn. 10), S. 343 f. mit Fußn. 369.

78 International dürften die steuerpsychologischen Effekte allerdings ganz im Gegenteil eher kontraproduktiv wirken, da insoweit die einfachere Sprache des Steuersatzes, nicht aber der Geheimcode des deutschen Bilanzsteuerrechts leicht verstanden wird, dazu nur *A. Raupach,* Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologi-

2. Lenkung und unterschiedliche Einkunftsarten

Das Problem einkunftsartenabhängiger Lenkungsnormen führt unter anderem zu den besonders heiklen Problemen der Tarifbegünstigung gewerblicher Einkünfte[79], zu denen, wie angekündigt, eine bestimmte verfassungsrechtliche Aussage hier nicht beabsichtigt ist. Nur so viel: Sicher handelt es sich um eine gravierende Abweichung vom Prinzip gleicher Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit, deren Begründung von erheblichem Gewicht sein muß. Vergleichbare Beispiele nicht systembedingter schlichter Vergünstigungen „unter dem Strich" gibt es im Einkommensteuerrecht bislang jedenfalls nicht. Man mag dagegen vielleicht die umfänglichen Sonderregeln für die Landwirtschaft und hier insbesondere die Schätzungslandwirte[80] ins Feld führen. Indes lassen sich dort neben dem Bedürftigkeitsprinzip auch so viele einkunftsartenspezifische Besonderheiten anführen, daß die Landwirte sicher nicht als Modell auch für die Tarifspreizung zugunsten ertragsstarker Unternehmen taugen.

3. Vertrauensschutz/Rückwirkung

Fragen der Rückwirkung[81] und des Vertrauensschutzes beim Abbau von Lenkungsnormen sind durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu den Schiffbausubventionen[82] neuerdings in Bewegung geraten. Hier soll nur eine Frage interessieren: Rechtfertigt der Lenkungszweck einer Norm ein Abweichen von allgemeinen Regeln zum Vertrauensschutz? Der Zweite Senat hat diese Frage bejaht: Während beim Einkommensteuergesetz generell bis zum Jahresablauf mit einer Gesetzesänderung gerechnet werden müsse, da erst zum Jahresende der Steueranspruch entstehe[83], soll für Lenkungsnormen anscheinend anderes gelten. Das „Angebot" einer Verschonungssubvention, so der Zweite Senat[84], das nur während des Veranlagungszeitraums angenommen werden könne, schaffe für die Disposition in ihrer zeitlichen Bindung eine Vertrauensgrundlage. Der Steuerpflichtige entscheide sich „um des steuerlichen Vorteils willen für ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten, das er ohne den steuerlichen Anreiz so nicht gewählt hätte. Mit dieser Entscheidung ist die Lenkungs- und Gestaltungswirkung des Subventionsangebots abschließend

scher und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, Referat zum 63. Deutschen Juristentag, 2000.

79 O. mit Fußn. 8.

80 *Schmidt/Seeger,* EStG, 19. Aufl., 2000, § 13 Rdn. 15, 135 ff.

81 Allg. zuletzt *P. Kirchhof,* Rückwirkung von Steuergesetzen, StuW 2000, 221.

82 BVerfGE 97, 67.

83 BVerfGE 97, 67 (80), im Anschluß an die Leitentscheidung zur Rückwirkungsdogmatik, BVerfGE 72, 200 (250, 252 f.).

84 Ebd.

erreicht. Diese Dispositionsbedingungen werden damit vom Tag der Entscheidung zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage“[85].

Diese Formulierungen provozieren eine polemische Frage: Es gibt viele Fälle, in denen Steuerpflichtige sich nur um des steuerlichen Vorteils willen für ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten entscheiden. Was macht den Subventionsritter schutzwürdiger als den guten Kenner des regulären Steuerrechts? Sollte nicht auch hier wie im Bereich der allgemeinen Grundrechtsdogmatik eher nach Gründen und typischen Wirkungen einer belastenden sachlichen oder zeitlichen Rückwirkung, nach der Schutzwürdigkeit betroffener Dispositionen und nach der Dringlichkeit öffentlicher Interessen an der Rückwirkung gefragt werden[86]? Tut man dies, so erscheint der Gedanke durchaus diskussionswürdig, daß bestimmte steuergesetzlich motivierte und nicht revidierbare Dispositionen während einer laufenden Veranlagungsperiode trotz (formaler) Entstehung der Einkommensteuer erst zum Ende dieses Zeitraums besonders schutzwürdig sein können. Dies kann dann aber nicht zur Maßgeblichkeit der zumindest in Randzonen so zweifelhaften Unterscheidung zwischen Lenkungsnormen und „regulären“ Steuernormen, sondern muß zu Fragen nach der Tragfähigkeit der neueren Rückwirkungsdogmatik[87] führen.

V. Fazit

Mein Fazit: Vorsicht mit allgemeinen Begriffen und Bewertungen zu abgaben- und steuerrechtlichen Lenkungsnormen – gerade auch im Einkommensteuerrecht. Einheitliche Antworten zu Erfreulichkeit oder Unerfreulichkeit, Zulässigkeit oder Unzulässigkeit solcher Normen kann es nicht geben. Erscheinungsformen und Probleme sind zu vielfältig.

Verfassungsrechtlich eröffnet die Verfolgung von Lenkungszielen dem Einkommensteuergesetzgeber keine unbegrenzten Gestaltungsräume. Er unterliegt vielmehr hier wie auch sonst einer bereichsspezifisch differenzierenden verfassungsgerichtlichen Kontrolle der Art und des Gewichts seiner Lenkungsziele und auch der Angemessenheit und Zumutbarkeit der Lenkungs- und der Belastungswirkungen. Der Gesetzgeber kann eine solche differenzierende Wahrnehmung und Würdigung seiner Lenkungsprogramme aber auch verlangen.

85 Ebd.

86 Tatsächlich geht auch der Zweite Senat bei der Begründung des konkreten Entscheidungsergebnisses – Ablehnung der Schutzwürdigkeit der betroffenen Subventionsaspiranten – entsprechend wertend vor, BVerfGE 97, 67 (81 ff.). Zum Ganzen jetzt auch im methodischen Ansatz wie in konkreten Ergebnissen nach Maßgabe grundrechtsorientierter Wertungen differenzierend *P. Kirchhof* (o. Fußn. 81); zum Ganzen näher auch *Thilo Rensmann,* Reformdruck und Vertrauensschutz, JZ 1999, 168.

87 BVerfGE 72, 200.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Joachim Hennrichs*, Dr. *Thomas Stapperfend* und Prof. Dr. *Lerke Osterloh*

Leitung
Prof. Dr. *Hans-Wolfgang Arndt*

Prof. Ritter:

Zum ersten Referat, Herr *Hennrichs*. Ich möchte Sie zunächst einmal herzlich beglückwünschen zu dem Referat. Um auf ein Zitat von Ihnen zurückzugreifen „Ihnen zuzuhören, brachte vollen Gewinn". Das Wort „voller Gewinn" rief mir eine italienische Volksweisheit ins Gedächtnis, die da besagt: „Der einzige Mensch, der das Doppelte von dem glaubt, was Du sagst, ist Dein Steuerbeamter." Ich darf Ihnen aber versichern, bei Verlusten versagt diese Weisheit.

Ich habe zwei Bemerkungen, die ich gerne zu Ihrem Referat machen möchte. Verbot von Rückstellungen. Es ist ja etwas merkwürdig gewesen, daß wir dieses weitreichende Verbot von Rückstellungen genau in dem Moment bekamen, als im Handelsrecht das Risikomanagement forciert wurde. Wir können heute in den Zeitschriften von Wirtschaftsprüfern lesen, was sie alles überlegen, was gegen gute Rechnung noch alles in einem Unternehmen installiert werden könnte. Aber das, was schon da war, nämlich ein natürliches und notwendiges Instrument der Risikovorsorge, nämlich die gewissenhafte rechtzeitige Rückstellung, die wurde gleichzeitig demontiert. Und ich habe selber über viele Jahre in einem Unternehmen erlebt, wie wichtig für die Risikobereitschaft des Unternehmens die Fähigkeit ist, auch das Risiko rechtzeitig abzusichern. Und ich würde das gerne noch einmal beitragen und damit unterstreichen, wie wichtig es ist, wenn Sie darauf hinweisen, daß dem Abbau von Rückstellungsmöglichkeiten deutliche Grenzen, und zwar in unserem eigenen Interesse und auch im fiskalischen Interesse, gezogen sind.

Dazu noch eine weitere Bemerkung. Ich denke, man kann das auch noch damit verstärken, daß wir ja, wenn eine Rückstellung in der Handelsbilanz vorgeschrieben ist, wenn sie zwingend vorgeschrieben ist, dann den doppelten Nelson dadurch erzeugen, daß wir sie steuerlich nicht anerkennen und dafür der Aufwand wiederum in die Handelsbilanz muß. Das kann bei mittleren Unternehmen ein Risikofaktor werden. Das kann auch existentiell werden zum Beispiel in einem Unternehmen des Anlagenbaus und anderen Betätigungen wirtschaftlicher Art. Also ich denke, das ist eine gute Brücke, daß man eben nicht ohne jeden Blick auf die Wirkung in der Handelsbilanz sich aus Steuergeldern frei bedienen kann.

Die zweite Bemerkung bezieht sich auf den Gläubigerschutz. Sie haben zu Recht gesagt, daß ja die Handelsbilanz, insbesondere die Konzernbilanz, ein anderes Ziel verfolgt, daß die Informationspflicht dem Gläubigerschutz dient. Aber so ganz ohne Gläubigerschutz kommen wir, glaube ich, auch in der Steuerbilanz nicht aus; denn wir müssen ja die übrigen Gläubiger vor dem sich voreilig bedienenden fiskalischen Gläubiger schützen. Auch das meine ich unterstützt die Überlegung, es mit der Demontage des Vorsichtsprinzips nicht zu übertreiben.

Prof. Dr. Stobbe:

Herr *Hennrichs*, ich wollte zu Ihrem Vortrag einige Anmerkungen machen. Sie haben das Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip gestützt, wie es in vielen Punkten auch im Handelsbilanzrecht angewandt wird. Ich frage mich daher, warum man unbedingt ein eigenständiges Steuerbilanzrecht braucht unter Aufgabe der materiellen Maßgeblichkeit. Ich meine hier nur § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, zumal wir ja bisher zumindest keine Maßgeblichkeit der international accounting standards oder der US-GAAP haben. Diese gelten bekanntlich, und dies auch nur optional, für den Konzernabschluß. Wir haben keine Maßgeblichkeit des Konzernabschlusses für den Einzelabschluß, zumindest noch nicht im gegenwärtigen Handelsbilanzrecht. Das gegenwärtige Handelsbilanzrecht im Einzelabschluß richtet sich nach den handelsrechtlichen GoB, und die haben Sie sicherlich hervorragend gestützt anhand Ihrer Einzelfragen.

Als Zweites hatten Sie hier ein Prinzip der Unternehmensschonung entsprechend eingeführt. Dies ist in dem Begriff sicherlich neu im Schrifttum. Ich frage mich allerdings, ob wir das nicht schon in der alten Rechtsprechung des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts hatten, wonach der Staat praktisch als stiller Teilhaber am Unternehmenserfolg zu beteiligen ist. Danach kann man dementsprechend eben nur das besteuern, was entsprechend auch als ausschüttbar gilt. Dieser Kerngedanke steckt meiner Ansicht nach auch unter dem Gedanken der „Unternehmensschonung". Falls ich das falsch sehe, korrigieren Sie mich bitte.

Wenn ich diesem Teilhabergedanken aber folge, dann kann ich meiner Ansicht nach zumindest, wenn man Ihren Einzelfragen folgt, auch die materielle Maßgeblichkeit beibehalten. Ich habe keine Probleme, wenn wir spezielle steuerrechtliche Vorschriften in den einzelnen Absätzen im § 5 oder auch im § 6 einbauen, ob man die neu numeriert, ist mir auch vollkommen egal. Aber wir haben, wenn wir ein vollkommenes eigenständiges Steuerbilanzrecht schaffen, noch immer das Problem, daß es immer irgendwelche Lücken geben wird. Und die damit zusammenhängenden Fragen müssen wir irgendwie lösen. Meiner Ansicht nach kann hier die materielle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1

Satz 1 helfen. Und wir hätten hier zumindest den Teilhabergedanken umgesetzt.

Positiv fand ich insbesondere auch Ihre Ausführungen zu den Drohverlustrückstellungen, die Sie gestützt haben. Hier ist der Steuergesetzgeber, das darf er sicherlich auch tun, einen anderen Weg gegangen. Ich frage mich allerdings, ob dies zulässig ist, da wir doch erhebliche Beschränkungen beim Verlustausgleich haben. Damit komme ich auch gleich zum Thema von Herrn *Stapperfend*.

Herr *Stapperfend*, Sie hatten angeführt, daß man im Endeffekt alle Verluste entsprechend ausgleichen müsse und daß es wohl schwierig sei, das mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu vereinbaren. Wenn man Drohverlustrückstellungen entsprechend abschafft und keinen Verlustrücktrag zuläßt, dann ist der Staat m. E. ein bevorrechtigter Teilhaber am Unternehmenserfolg, der die anderen Gläubiger im Konkursfall in die Röhre schauen läßt. Meiner Ansicht nach müßte dies eigentlich zumindest zu einem unbegrenzten Verlustrücktrag führen. Dies ist allerdings nicht der Fall.

Dann noch eine technische Frage zu Ihrem Vortrag, Herr *Stapperfend*: § 2 Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG spricht von negativen Summen der Einkünfte und positiven Summen der Einkünfte. Ist dies ein redaktioneller Fehler des Gesetzgebers, müßte es hier nicht heißen: Summe der negativen Einkünfte oder müßte es Singular heißen negative Summe der Einkünfte bzw. positive Summe der Einkünfte? Wie würden Sie dies interpretieren?

Prof. Dr. Bareis:

Herr *Hennrichs*, ich stimme Ihnen in vielem zu, allerdings habe ich einige methodische Probleme bei Ihren Ableitungen. Ich glaube schon, daß der Gesetzgeber eine große Bandbreite hat, die er ausnutzen kann bei der Bestimmung des Gewinns. Ich stimme Ihnen zu, daß wir nicht den Vermögenszuwachs, sondern den realisierten reinen Vermögenszugang als Besteuerungsgrundlage nehmen sollten, so wie es *Dieter Schneider*, glaube ich, 1976 auch schon deutlich gemacht hat.

Wenn ich mir überlege, daß Sie dann vom Realisationsprinzip den Reinvermögenszugang und nicht den Reinvermögenszuwachs oder die Reinvermögensminderung, die nicht realisierte, berücksichtigen wollen, dann leuchtet mir die Bejahung einer Drohverlustrückstellung nicht ein, denn die Drohverlustrückstellung ist ja begrifflich nicht realisiert, und insofern widerspricht dies dem Realisationsprinzip. Man könnte dann natürlich die Frage stellen, ob Sie dann nicht auch unrealisierte Gewinne, drohende Gewinne mit in Ihre Überlegungen einbeziehen müßten. Also ich meine, man könnte eher auf ein Paritätsprinzip herauskommen. Ich meine auch, daß in diesem Zusammenhang das

Hilfsargument des gedachten Erwerbers deshalb nicht weiterhilft, weil der gedachte Erwerber natürlich sowohl die erwarteten Gewinne als auch die drohenden und die realisierten Verluste in seine Kalkulation einbezieht und ich keine systematisch einwandfreie Brücke von der Gesamtbewertung des gedachten Erwerbes zu den einzelnen Bilanzpositionen erkennen kann.

Dann noch eine kleine Randfrage. Sie hatten von Subsystemen gesprochen. Wie soll ich in diesem Zusammenhang § 4 Abs. 3 EStG einordnen? Würden Sie als Möglichkeit generell akzeptieren, daß man vielleicht sogar so weit geht, daß eine § 4 Abs. 3 EStG-Rechnung als Steuerbilanzrechnung letztlich zulässig ist?

Prof. Dr. Hennrichs:

Ja, sicher. Also zu letzterem, zu der Frage der Überschußrechnung auch für die Gewerbetreibenden, das würde ich in der Tat als Alternative sehen. Ich war ein bißchen versucht, das Referat damit einzuleiten und auf die mir gestellte Frage „Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Steuerbilanz" zu antworten: weder noch, sondern Überschußrechnung, zurück zu den Zahlenströmen. Nur das hätte den Rahmen gesprengt. Die Fragestellung war nun eben auf diese beiden Alternativen konzentriert. Ich habe versucht, den Aspekt der Folgerichtigkeit oder Systemkonsequenz fruchtbar zu machen, vorausgesetzt eben, daß wir bei der Steuerbilanz als einer Vermögensübersicht bleiben. Das habe ich einfach als Prämisse akzeptiert.

Zu Ihrer Frage, ob es nicht ein Widerspruch ist, einerseits am Realisationsprinzip, andererseits aber auch an der Verlustrückstellung – und bei der Teilwertabschreibung genau dasselbe – festhalten zu wollen. Ich meine, daß sei kein Widerspruch. Im Konzept des Betriebsvermögensvergleichs ist alleine die Vermögensänderung schon eine relevante Größe. Das spricht an sich für eine Erfassung auch des unrealisierten Wertzuwachses. Daß ich das dennoch nicht befürworte, liegt an den Gegenprinzipien, die zum Zuge kommen, eben an dem Gegenprinzip Unternehmensschonung und Verläßlichkeit, wie ich das genannt habe, oder eben Rechtssicherheit und Übermaßverbot. Wir haben es hier mit der Situation zu tun – wie auch bei vielen Detailproblemen –, daß wir kollidierende Prinzipien zueinander in Ausgleich bringen müssen. Dazu wäre meine allgemeine Tendenz, für die Steuerbilanz etwas mehr Verläßlichkeit, Rechtssicherheit zum Zuge zu bringen. Deshalb sollten wir, trotz des theoretisch eigentlich konsequenteren Anknüpfens an den Reinvermögenszuwachs, es bei der Realisation belassen. Da sehe ich keinen Widerspruch, sondern das ist für mich Folgerung aus der prinzipiengeleiteten Argumentation, daß wir hier eben Kollisionen haben, die wir dann so verhältnismäßig auflösen.

Zur Frage von Herrn *Stobbe*. Warum plädiere ich für ein eigenständiges Steuerbilanzrecht, wenn das nachher nicht anders aussieht als jetzt? Das ist richtig,

aber meine Bedenken sind zweierlei Art. Einmal vor dem Hintergrund der Europäisierung. Also ich glaube, wir sollten den EuGH nicht unbedingt als oberstes Bilanzgericht in Steuersachen wollen. Dem könnte man allerdings auch innerhalb des Maßgeblichkeitsgrundsatzes Rechnung tragen, man bräuchte nur einen § 5 Abs. 7 EStG, in dem stünde, daß die Verbindung zwischen Steuerbilanz und europäischen Bilanzrichtlinien gekappt ist. Dazu wäre der Gesetzgeber mit Sicherheit berechtigt, weil er derzeit derjenige ist, der das Europarecht über seinen eigentlichen Anwendungsbereich hinaus erweitert. Europarecht trifft Vorgaben nur für den Bereich der Kapitalgesellschaften und Co., und auch da nur für die handelsrechtliche Rechnungslegung; es sind ja gesellschaftsrechtliche Richtlinien und keine Steuerbilanzrichtlinien. Also das könnte man machen.

Dann bleibt immer noch der Aspekt, daß wir eine zunehmende Internationalisierung bekommen. Ich bin nicht so zuversichtlich – natürlich bringen Sie die richtige Zustandsbeschreibung, es beschränkt sich derzeit auf Konzerne –, aber ich glaube schon, daß es mittelfristig fast nicht ausbleiben kann, daß das in den Jahresabschluß zurückschlägt; denn Einzelabschluß und Konzernabschluß sind ja aufeinander bezogen. Der Konzernabschluß soll doch den Einzelabschluß ergänzen, er soll die Informationsdefizite des Einzelabschlusses ausgleichen, das ist doch relativ unstreitig. Dann ist es für mich schwer vorstellbar, daß solche aufeinander bezogenen Instrumente auf Dauer unterschiedlichen Philosophien unterliegen werden. Ich glaube, wir werden hier einen Rückschlag auch in den Einzelabschluß bekommen. Oder wir orientieren uns ganz um, was Herr *Schön* vorgeschlagen hat, daß wir Ausschüttungsebene und Informationsebene strenger trennen. Das könnte man auch machen. Ich sehe hier nur die Gefahr, daß internationale Vorstellungen, die nur zum Teil mit den Anforderungen an Steuerbilanzen kompatibel sind, zum Teil aber eben auch nicht, daß diese Vorstellungen mittelfristig auch unsere Ausschüttungsbilanz prägen könnten. Und zwar sehe ich die größten Bedenken im Bereich der Aufweichung des Realisationsprinzips. Ich wurde in der Pause auf die langfristige Fertigung angesprochen, da würde ich das auch so sehen, aber vor allem die fair value-Bewertung und die immateriellen Güter. Es geht mir um eine Abschottung solcher möglicher künftiger internationaler Einflüsse zum einen, und zum anderen, glaube ich, kann die Abkoppelung auch segensreich sein, weil sie dazu zwingt, eigenständig steuerrechtlich nachzudenken, wie eine Steuerbilanz aussehen könnte. Ich weiß nicht, ob die derzeitige Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz sich in beide Richtungen unbedingt immer hilfreich ausgewirkt hat. Für die Handelsbilanz war sie es sicher nicht. Es ist zu Recht einmal aufgezeigt worden, wie eine steuerliche Denkweise, die in der Praxis aus meiner Erfahrung eindeutig dominiert, jedenfalls im Mittel-

stand, zu fehlerhaften Handelsbilanzen führen kann, und ich glaube, das ist dann auch keine unbedingt wünschenswerte Entwicklung.

Zu Herrn *Ritters* Vorschlag, Rückstellungen nicht abzubauen, da sie auch Risikovorsorge darstellen. Da sind wir völlig d'accord.

Prof. Dr. Vorwold:

Bereits gestern habe ich berichtet, ich war in den USA und habe mich mit tax accounting und financial accounting beschäftigt, und ich möchte jetzt etwas zu Herrn *Hennrichs* sagen. Ich habe Ihren Vortrag mit sehr viel Freude gehört und habe es eigentlich als Plädoyer für die Maßgeblichkeit verstanden, nur leider können wir sie nicht retten aus internationalen Gesichtspunkten, wenn ich das vielleicht einfach einmal so schlicht zusammenzufassen versuche. Ich möchte dazu vielleicht kurz erläutern, wie das in Amerika läuft; denn die USA haben ja nun die tatsächliche Trennung, also eine völlige Trennung von tax accounting und financial accounting. Wenn Sie eben davon sprachen, ich weiß nicht, wie sich unser tax accounting entwickeln wird, also unsere Steuerbilanz. Ich möchte einfach telegrammartig kurz darstellen, wie das tax accounting in den USA läuft, und ich meine, das sollte uns nachdenklich stimmen.

1. Es wurde festgestellt, daß die US-amerikanische Bundesregierung herausgefunden hat, daß tax accouting ein einfaches Mittel ist, um zusätzliche Steuereinnahmen zu erzielen.

2. Das IRS, die US-amerikanische Bundesfinanzverwaltung, schafft mehr und mehr rulings in dem Bereich des tax accounting.

3. Die agents, also die Prüfer, werden zunehmend auf dem Gebiet des tax accounting trainiert, um mehr Steuereinnahmen zu erzielen.

4. Dem IRS steht in den USA ein sehr großer Ermessensspielraum zu, den die Prüfer nutzen, um gewünschte Ergebnisse zu erzielen.

5. Die Gerichte halten sich eben wegen dieses sehr großen Ermessensspielraums extrem zurück.

6. Oberster Grundsatz für das tax accouting in den USA ist: „Tax accounting must clearly reflect income in the oppinion of the secretary." Das heißt, der Finanzminister entscheidet, was clearly reflection of income ist. Weder das Gesetz noch treasury regulations definieren, was darunter zu verstehen ist, und tatsächlich ist es extrem schwierig, allgemein gültige Kriterien zu finden.

Das heißt, mein Plädoyer ist: Wir sollten versuchen, die Maßgeblichkeit zu retten; denn wenn wir auf der anderen Seite sehen, was in den USA beim financial accounting heute passiert, ich kann das jetzt nicht alles ausführen, aber wenn Sie Neigung haben, ich habe einen Aufsatz veröffentlicht in „Der Betrieb", November 1999, der heißt „Gewinnmanagement in den USA" und

hatte ursprünglich den Untertitel „Financial Accounting als Märchenstunde". Ich meine, daß tatsächlich zur Zeit in den USA aufgrund des massiven Drucks der Wall Street die Financial-accounting-Zahlen extrem manipuliert werden, die Amerikaner nennen das cook the numbers, man muß die Erwartung erfüllen, und entsprechend werden Gewinne nach oben manipuliert. Das ist in Amerika einfach, weil diese Gewinne nicht Bemessungsgrundlage sind für die Steuer. Die haben kein Maßgeblichkeitsprinzip. Was ich glaube ist, daß das Maßgeblichkeitsprinzip beiden Seiten hilft, das heißt, einmal bindet es die Verwaltung, daß sie nicht zu sehr hier versucht, im Steuerrecht zusätzlich Einnahmen zu erzielen, andererseits verhindert es aber, daß die Unternehmen hier, sagen wir einmal für die Börse, Zahlen entwickeln, die letztlich nicht haltbar sind. Und deswegen mein Plädoyer: Beibehaltung der Maßgeblichkeit. Ich meine, man kann auch Einzelabschlüsse umswitchen auf IAS und US-GAAP, das ist eine Frage der Software, man kann das nebeneinander machen, und ich meine, die Vorteile überwiegen, wir sollten dafür kämpfen.

Prof. Dr. Hennrichs:

Darf ich darauf vielleicht auch sofort antworten. Das ist die alte These: Maßgeblichkeitsprinzip als Schutz vor dem habgierigen Fiskus. Sie bringen einen weiteren Aspekt: Maßgeblichkeitsprinzip als Schutz vor Luftschlössern, die im Bereich des financial accounting gebaut werden. Ich glaube, Schutz in beide Richtungen kann nicht durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz kommen, sondern Schutz ist zu vermitteln durch jeweils sachgerechtes Bilanzrecht, durch sachgerechtes Steuerbilanzrecht und sachgerechtes Handelsbilanzrecht. Man muß natürlich auch handelsrechtlich über diese Dinge nachdenken: Ist es eigentlich sachgerecht, daß wir immaterielle Werte unter den Voraussetzungen, die international diskutiert werden, in die Bilanzen hineinschreiben? Aber ich glaube, das ist nicht heute das Thema. Mich würde nur diese gegenseitige Schutzbeschränkung nicht überzeugen.

N. N.:

Zunächst auch von mir aus herzlichen Dank, Herr *Hennrichs*. Ich bekenne mich als Befürworter des Maßgeblichkeitsprinzips. Allerdings die Erfahrungen, die Diskussionen der letzten Monate – mir hätte viel mehr Spaß gemacht, wir schränken der Handels- und Steuerbilanz die Wahlrechte ein, wir reduzieren die Übervorsicht auf eine Vorsicht und hätten auf die Art und Weise dann doch eine Art Einheitsbilanz; denn mir leuchtet eigentlich nicht ein, warum der hauptbeteiligte Fiskus nach anderen Spielregeln seinen Satz zugerechnet bekommt als der Unternehmenseigner. Aber ich glaube, die Gegner der Maßgeblichkeit sind so im Vormarsch, daß man dagegen nichts ausrichten wird. Dann stehen wir also vor der Frage, wie sieht denn dann die eigenständige

Steuerbilanz aus, und da haben Sie sehr hübsch die Linien vorgezeichnet, und daß die gar nicht so weit entfernt sind von dem, was wir bisher gemacht haben, das glaube ich auch. Das nennt sich dann zwar eigenständige Steuerbilanz, aber es ist gar nicht so weit entfernt.

Ich wollte dazu aber doch noch auf eines hinweisen, auf das wir dabei achten sollten. Bei der Gelegenheit sollten wir versuchen, die Subventionierung über die Steuerbilanz, das heißt, die bewußte Verfälschung der Bilanz durch steuerliche Unterbewertungsvorschriften zu killen und dieses durch offene Subventionen zu ersetzen. Dann kommen wir auf dem Gebiet vielleicht ein bißchen weiter.

Was die Verlustrückstellungen anbelangt, da bin ich im Gegensatz zu meinem sehr geschätzten Nachbarn anderer Meinung; denn ich meine, wir haben durchaus die Realisation. Wir haben die Verträge, die sind ja geschlossen am Bilanzstichtag. Er sagt, bei dem Gewinn sei es anders. Da haben wir es genauso, aber ich meine, wir haben uns früher viel darüber gestritten, ob eine Verlustrückstellung nicht im Grunde genommen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist. Und wenn Sie das so einordnen, dann ist es schon klar, daß Sie die Verbindlichkeiten auch dann passivieren müssen, auch wenn Sie diese später erst erfüllen müssen, ohne daß Sie zur gleichen Zeit Ihr ganzes Potential an schwebenden Geschäften und Gewinnen bilanzieren. Das scheint mir doch eindeutig zu sein. Nur soviel als kleine Anmerkung.

Prof. Dr. Birk:

Ich würde zunächst ganz gerne noch ein paar Worte zur generellen Bewertung sagen. Ich denke, daß wir heute Referate gehört haben, die im Gegensatz zu den teilweise gestrigen doch in sehr ausgewogener Weise das Verhältnis zwischen Gesetzgeber und Verfassungsrecht behandelt haben, während ich gestern doch mitunter das Gefühl hatte, daß ein gewisser Verfassungsfanatismus überwogen hat. So, denke ich, sind heute doch etwas moderatere Töne angeschlagen worden. Ich würde gerne an Herrn *Hennrichs* eine Frage stellen, die mir aber durch Herrn *Bareis* im wesentlichen schon abgenommen worden ist. Trotzdem erlaube ich mir, noch einmal tiefer zu bohren; denn Sie haben, was die Rückstellung betrifft, gesagt, die Subsysteme dürften nicht miteinander in Konflikt geraten, sie dürfen nicht vermischt werden. Dann kam aber das Gegenteil, in dem sie selbst die Subsysteme mischen und diese Mischung dann auch wieder rechtfertigen, womit ich überall mitgehen würde. Auf der einen Seite gilt das Realisationsprinzip beim Gewinn, auf der anderen Seite das Imparitätsprinzip bei den Verlusten. Würden Sie denn sagen, wenn der Gesetzgeber an Ihrem Obersatz festhält, wonach die Subsyteme nicht vermischt werden sollen, da dann die Beschränkung der Rückstellungsbildung für Droh-

verluste verfassungswidrig wäre, oder liegt es innerhalb des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers, wenn er Verluste anders behandelt als Gewinne?

Das zum einen und die zweite Bemerkung zu Frau *Osterloh*. Es hat mich natürlich gefreut, daß Sie im ersten Teil Ihres Referates diese alte Diskussion und die Theorie, die ich einmal in der Habilschrift behandelt habe, noch einmal aufgegriffen haben. Ich denke, die Zeit ist ein bißchen darüber hinweggegangen, aber dennoch kann man die Lenkungswirkung – ich habe sie Gestaltungswirkung genannt, um den Begriff Lenkung aus dem Spiel zu lassen, denn der Begriff Lenkung impliziert ja immer, daß der Gesetzgeber einen Zweck mit dieser Norm verfolgt – zusammen mit der Belastungswirkung sehen. Meine Idee war darzulegen, daß jede steuerliche Norm Gestaltungswirkungen hat und daß es Sache des Gesetzgebers ist, auch diese Gestaltungswirkungen zu sehen und sie sich zunutze zu machen für seine gesetzgeberischen Ziele oder sie eben auszublenden oder nur, sie zu akzeptieren, aber sie nicht weiter für seine gesetzgeberischen Ziele und Zwecke zu nutzen.

Da würde ich ganz gerne noch einmal einen Bogen schlagen zum gestrigen Thema oder zu den gestrigen Referaten und vielleicht eine Frage zum Schluß an Sie anschließen, die Sie beantworten mögen als Wissenschaftlerin, vielleicht auch als Verfassungsrichterin. Die Frage betrifft den Wechsel vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren, also die neue Unternehmensbesteuerung. Da wird vielfach gesagt, das sei verfassungsrechtlich bedenklich oder sogar verfassungswidrig; denn, so haben wir zum Teil auch gestern gehört, es lenkt die Betroffenen in die Form der Kapitalgesellschaft und verstößt insofern als Lenkungsnorm gegen unsere Freiheitsgrundrechte. Und darüber hinaus wurde auch noch als weiteres, materielles verfassungsrechtliches Argument vorgebracht, auch die Belastungsseite sei verfassungswidrig, denn es werde auf unterschiedliche Rechtsformen abgestellt, obwohl die Leistungsfähigkeit doch gleich sei und insofern auch ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vorliege. Ich würde das ganz anders sehen, und ich würde zunächst einmal fragen, was sagt die Norm aus und wie ist die Norm unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten einzuordnen. Ich denke, unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten vergleiche ich die Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt mit einem anderen Steuersubjekt, welches ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat, und da würde ich sagen, unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten sehe ich hier keine Probleme. Die Kapitalgesellschaft wird als Steuersubjekt behandelt, sie wird etwas anders behandelt, mit einem anderen Steuersatz belegt, aber das ist immer schon so gewesen, es gibt genügend Rechtfertigungsargumente dafür, und ich vergleiche auf der anderen Seite den Anteilseigner, der ja ein neues Steuersubjekt ist und eine neue Steuerquelle hat, und der wird im Vergleich zu einer anderen natürlichen Person ebenfalls nicht ungleich behandelt. Er hat zwar jetzt einen halben Steuersatz, aber der Gesetz-

geber darf im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit durchaus berücksichtigen, daß das, was ihm zufließt, als Dividende schon einer gewissen Vorbelastung unterlegen hat.

Und jetzt könnte ich sagen, wenn das unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten in Ordnung ist, dann frage ich nur noch nach den Gestaltungswirkungen, ob die möglicherweise gegen Freiheitsgrundrechte verstoßen. Und da meine ich, der Anreiz, in die Kapitalgesellschaften zu gehen, ist noch nicht verfassungswidrig, vielmehr müßte tatsächlich eine Verletzung der Freiheitsrechte vorhanden sein. Die würde ich nur dann annehmen, wenn der Gesetzgeber Rechtsformen zur Verfügung stellt, aber zugleich das Steuerrecht Wirkungen produziert, daß diese Rechtsformen nicht mehr in Anspruch genommen werden können. Niemand wird nach dem neuen Recht sagen können, daß jemandem die Entscheidung versperrt ist, Personengesellschaften zu gründen oder als Einzelunternehmer tätig zu sein. Jeder Unternehmer bestätigt, daß es nicht nur steuerliche Gründe gibt, wie man sein Vermögen oder seine Wirtschaftstätigkeit, sogar die Erbfälle usw. ordnet, sondern eine Vielzahl von anderen Gründen, und es gibt genügend wirtschaftliche Gründe, wie Abschirmeffekt, Haftungsbegrenzung usw., die einen dazu veranlassen, sich trotzdem für die eine oder die andere Form der wirtschaftlichen Betätigung zu entscheiden.

Prof. Dr. Osterloh:

Herr *Birk*, ich muß Sie leider erst einmal korrigieren. Ich danke natürlich, aber ich habe jetzt hierfür gar nicht in Ihre Habil-Schrift hineingesehen sondern in eine Neuauflage Ihres Lehrbuchs. Halbeinkünfteverfahren, Verstoß gegen Freiheitsrechte, Verstoß gegen Gleichheitsgebot? Diese Schizophrenie kann ich natürlich nicht machen und sagen, jetzt rede ich nur als Wissenschaftler. Trotzdem, ganz deutlich. Ich stimme Ihnen in den Grundzügen dessen, was Sie gesagt haben, zu. Jedenfalls nach derzeitiger Rechtslage gibt es so viele Unterschiedlichkeiten innerhalb des Rechtsregimes einerseits für juristische Personen und andererseits für natürliche Personen, daß ich den unmittelbaren Vergleich ohne Berücksichtigung dieser zahlreichen Unterschiede für mehr als problematisch halte. Trotzdem, das ist ja gar keine Frage, daß das Halbeinkünfteverfahren eine äußerst radikale und prinzipielle Systemumstellung bedeutet. Und ich ziehe mich jetzt einfach nur auf einen blassen Standpunkt zurück und sage, da muß man sich sehr genau ansehen, wie die Belastungswirkungen im einzelnen aussehen. Grundsätzlich meine ich allerdings, daß, wenn eine Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren unter wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten zwingend notwendig erscheint, wenn es vernünftig ist, daß dann auch Grundrechte an solchen vernünftigen Systemumstellungen nicht hindern können.

Zu den Gestaltungswirkungen. Das gehört zu den ganz kurzen Passagen, insbesondere auch zu Art. 9, die ich jetzt noch während des Vortrags gestrichen habe aus der gekürzten mündlichen Fassung, weil es mir nicht angemessen erschienen ist, das so ganz kurz zu machen. Das hat mir natürlich sehr zu denken gegeben, insbesondere der Art. 9, der ins Spiel gebracht worden ist von Herrn *Kirchhof* zu der Frage der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Gestaltungsfreiheit. Speziell die Bedeutung des Art. 9, da kann ich nur sagen, da bin ich ganz skeptisch, was im übrigen die Beeinträchtigung der Gestaltungsfreiheit anbetrifft, so bleibe ich hier dabei, ich würde die Beeinträchtigung der Gestaltungsfreiheit, die finanziellen Belastungen in einem Komplex gemeinsam betrachten und würdigen wollen. Und falls diese Umstellung unbedingt erforderlich ist, falls sie also vernünftig ist, so kann sie auch durch Grundrechte nicht gehindert werden, soweit es nicht im einzelnen zu übermäßigen Belastungen kommt. Dann betrifft das sowohl freiheits- als auch gleichheitsrechtliche Wirkungen.

Dr. Stapperfend:

Ich möchte nur ganz kurz auf Herrn *Stobbe* noch eingehen. Herr *Stobbe*, was Sie gesagt haben zur Frage der Abschaffung der Drohverlustrückstellungen, daß das also nur mit einem umfangreichen Verlustrücktrag gehe, das sehe ich genauso. Ich glaube, darüber brauchen wir nicht weiter zu diskutieren. Und die zweite Frage, auch ganz kurz beantwortet, ob da ein redaktionelles Versehen in § 2 Abs. 3 EStG ist, wenn der Plural und nicht der Singular verwendet wird. Ich denke, da sind viele redaktionelle Versehen enthalten. Ich habe versucht, das am Beispiel „positive Summe der Einkünfte" oder „Summe der positiven Einkünfte" deutlich zu machen. Und ich denke, die Frage, ob der Singular oder der Plural verwendet ist, also damit kann ich noch am ehesten leben, denn gerade an dieser Stelle wird schon noch deutlich, was das Gesetz will. Da kommen wir noch über ein Auslegung weiter. Aber ich denke, das ist eine Einzelfrage, die, mit Verlaub, kaum ins Gewicht fällt.

Prof. Dr. Hennrichs:

Zu dem ersten Aspekt: Wenn wir nach oben begrenzen durch das Realisationsprinzip, dann hat das Gründe in konkurrierenden anderen Prinzipien. Ich soll mich ganz kurz fassen, deswegen zum zweiten Punkt.

Wenn Sie mich fragen, ob ich die Abschaffung der Drohverlustrückstellungen für verfassungswidrig halte: Eigentlich wollte ich die Diskussion nicht führen, aber wenn Sie mich so direkt fragen: Ja. Sie bringt eine ganze Reihe von Verwerfungen, nicht nur zwischen den Rückstellungen: wir lassen die Verbindlichkeitsrückstellungen zu, die Drohverlustrückstellungen nicht; wir haben Verwerfung zwischen Aktiv- und Passivseite: Drohverlustrückstellungen nein, aber Teilwertabschreibung ja. Und wir haben, das ist eben angeklungen,

Verwerfungen zur Problematik des Verlustabzugs. Insgesamt also ein völlig unstimmiges System. Da, meine ich, sollte der Verfassungsrichter, wenn er denn damit einmal konfrontiert würde, auch Deutliches sagen. Ich meine ja, hier ist die Grenze überschritten. Rechtfertigende Gründe für diese Verwerfungen sehe ich jedenfalls keine.

Die Besteuerung von Ehe und Familie[1]

Prof. Dr. *Hans-Joachim Kanzler*
Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

I. Ehegatten- und Familienbesteuerung: 44 Jahre auf der Suche nach der „richtigen" Bemessungsgrundlage
1. Eingrenzung des Themas auf die einkommensteuerlichen Fragen des privaten Nettoprinzips
2. Die Besteuerung von Ehe und Familie als verfassungsrechtliches Problem
a) Verfassungsrechtliche Vorgaben für Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG
b) Der Leistungsfähigkeitsgrundsatz: Vom steuerpolitischen Ideal zum Gestaltungsprinzip des Einkommensteuerrechts und der beherrschenden Regel der Ehegatten- und Familienbesteuerung
c) Gewährleistung des Familienexistenzminimums und des Eigentumsschutzes im Unterhaltsverhältnis
3. Weitere Einflüsse auf die Ehegatten- und Familienbesteuerung
a) Europarechtliche Vorgaben zur Familienbesteuerung und ihre Auswirkungen
b) Zivil- und sozialrechtliche Implikationen der Ehegatten- und Familienbesteuerung
c) Zur Bedeutung von Rechtsprechung und Gesetzgebung für die Ehegatten- und Familienbesteuerung
d) Ehe versus Familie als „Problem" der Lenkung und der Verteilungsgerechtigkeit?
4. Zwischenergebnis
II. Besteuerung der intakten und der gescheiterten Ehe
1. Ehegattenveranlagung zwischen Haushalts- und Individualbesteuerung
a) Zusammenveranlagung mit Splittingtarif als Standardmodell
b) Kritik an der Ehegattenbesteuerung und Reformvorschläge
2. Besteuerung der gescheiterten Ehe: Begrenztes Realsplitting oder Unterhaltshöchstbetrag
3. Exkurs: Geplante Einkommensbesteuerung der Lebenspartnerschaft
4. Zwischenergebnis zur Besteuerung ehelicher und nichtehelicher Gemeinschaften
III. Klassische Familienbesteuerung als „Kinderlastenausgleich"
1. Vom Kinderlastenausgleich zum Optionsmodell
a) Rechtsentwicklung des Kinderlastenausgleichs
b) Das geltende, unvollständige Optionsmodell
2. Kritik und Erneuerung der geltenden Familienbesteuerung
a) Defizite des geltenden Familienleistungsausgleichs

1 Das Manuskript wurde am 20. 9. 2000 abgeschlossen. Spätere Veröffentlichungen konnten daher nicht mehr berücksichtigt werden.

b) Zielvorstellungen einer Reform der Familienbesteuerung
c) Weiterer Reformzwang durch die Entscheidung des BVerfG zum Betreuungs- und Erziehungsbedarf
3. Zwischenergebnis zum Kinderlastenausgleich
IV. Integrationsmodelle einer gleichheits- und leistungsgerechten Familienbesteuerung
1. Grundgedanken der Alternativlösungen: Familientarif- und Familienrealsplitting
a) Familientarifsplitting
b) Familienrealsplitting
V. Perspektiven einer verfassungsgemäßen Ehegatten- und Familienbesteuerung

I. Ehegatten- und Familienbesteuerung: 44 Jahre auf der Suche nach der „richtigen" Bemessungsgrundlage

1. Eingrenzung des Themas auf die einkommensteuerlichen Fragen des privaten Nettoprinzips

Nach dem Auslaufen der Vermögensteuer[2] konzentrieren sich die Fragen der Ehegatten- und Familienbesteuerung nur noch auf wenige Steuerarten[3] und das Verfahrensrecht[4]. Das Generalthema dieser Tagung „Besteuerung von Einkommen" begrenzt indessen die Betrachtungen auf ertragsteuerliche Fragen. Dazu würde zwar auch die Besteuerung von Ehe und Familie im Bereich der Einkommenserzielung gehören[5]. Diese vorwiegend durch die Rechtsprechung

2 Die Vermögensteuer wurde nicht etwa durch Gesetz aufgehoben, vielmehr hat man dieser „traditionsreiche(n) Steuer eine Beerdigung der allerletzten Klasse" bereitet (*Werner Kahrs*, Anmerkungen zur Abschaffung der Vermögensteuer, KJ 1997, 201, 203) und schlicht den Nichtanwendungsbefehl des BVerfG in der Entscheidung vom 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91 (BVerfGE 93, 121) wirken lassen.

3 Vor allem auf das Erbschaft- und Schenkungsteuer- und das Grunderwerbsteuerrecht.

4 Das formelle Familiensteuerrecht war unter Geltung des Prinzips der Haushaltsbesteuerung vom EStG 1920 bis zum Urteil des BVerfG v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54 (BVerfGE 6, 55, BStBl. I 1957, 193) von weitaus größerer Bedeutung als heute, weil bestimmte Einkünfte der Ehegatten und Kinder nicht in die Zusammenveranlagung einzubeziehen waren. Deshalb etwa widmete *Hensel* in seiner bisher unveröffentlichten Habilitationsschrift diesen Fragen einen eigenen Abschnitt (*Albert Hensel*, System des Familiensteuerrechts, 1922, in: *Ekkehart Reimer/Christian Waldhoff*, Albert Hensel – System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Köln 2000, S. 133–151). Das Werk wurde mir freundlicherweise von den Herausgebern vorab in Fotokopie zur Verfügung gestellt.

5 Dazu gehören die Verträge zwischen Angehörigen, insbesondere die Fragen der Anerkennung von Familienpersonengesellschaften und ihrer Gewinnverteilung, aber auch das Problem der nahestehenden Person im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht.

gestaltete Thematik der Übertragung von Einkunftsquellen war jedoch bereits Gegenstand der 1. Tagung der DStJG im Jahre 1978, so daß die Besteuerung von Ehe und Familie gegenwärtig nur unter dem Gesichtspunkt des die Einkommensverwendung beherrschenden privaten oder subjektiven Nettoprinzips zu erörtern ist. Allerdings sind diese Fragen nun seit Jahrzehnten derart ausgiebig behandelt worden, daß man die Diskussion schwerlich mit neuen Argumenten beleben könnte. Gleichwohl lassen sich zwei Gründe zur Rechtfertigung einer erneuten Befassung mit der Ehegatten- und Familienbesteuerung anführen: Die beabsichtigten und schon in der Koalitionsvereinbarung der neuen Bundesregierung angekündigten Änderungen zur Besteuerung von Ehe und Familie[6] und die unabhängig davon durch die Entscheidungen des BVerfG vom 10. November 1998[7] veranlassten Neuregelungen zum Familienleistungsausgleich. Beide Maßnahmen haben eine neue Debatte[8], freilich mit bekannten Argumenten, ausgelöst. Keine Grundsatzdebatte, sondern im wesentlichen eine Verteidigung des Ehegattensplitting und eine Rechtfertigung des Abzugs von der Bemessungsgrundlage. Solche Scharmützel sind weit entfernt von einer grundlegenden Strukturreform der Familienbesteuerung, die von einigen Autoren immer wieder gefordert wurde[9].

Die Besteuerung von Ehe und Familie kann hier nur aus rechtswissenschaftlicher Sicht erörtert werden. Bekanntlich gibt es noch eine betriebswirtschaftliche und eine finanzwissenschaftliche Perspektive[10]. Auf eine Darstellung die-

6 Abschn. III der Koalitionsvereinbarung „Aufbruch und Erneuerung – Deutschlands Weg ins 21. Jahrhundert" v. 20. 10. 1998, ZRP 1998, 488.

7 Vor allem Beschluß v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182; aber auch die Beschlüsse gleichen Datums zum Existenzminimum der Familie für vergangene Veranlagungszeiträume: 2 BvR 1220/93, BVerfGE 99, 268, BStBl. II 1999, 193 (VZ 1985); 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174 (VZ 1987) und 2 BvR 1852/97 und 2 BvR 1853/97, BVerfGE 99, 273, BStBl. II 1999, 194 (VZ 1987 und 1988).

8 Die zum Teil sehr emotional geführt wird (s. nur die „Schuster-bleib-bei-deinen-Leisten"-Auseinandersetzung zum Ehegattensplitting in StuW 2000, 90. Dies war auch früher so. Zu erinnern ist an die Bemerkung zu den „kuchenfressenden Pelztierchen", die auf dem 50. Deutschen Juristentag gefallen sein soll (*Klaus Tipke,* Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. Köln 2000, Bd. I S. 370).

9 Vor allem von *Joachim Lang,* Reform der Familienbesteuerung, in: Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 437, 452; *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1. Aufl. Köln, 1993, Bd. II S. 694 f.; *Klaus Tipke/Joachim Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rz. 98 jeweils m. w. N.

10 Zur Familiensicht dieser drei Disziplinen und ihrem Verhältnis zueinander zuletzt ausführlich: *Rupert Sausgruber/Hannes Winner,* Die Familie in den „drei Steuerwissenschaften": Der Versuch einer Systematisierung gegensätzlicher Positionen, in: Erich Thöni/Hannes Winner [Hrsg.], Die Familie im Sozialstaat – Familienbesteuerung aus ökonomischer und juristischer Sicht, Innsbruck 1996, S. 241–274.

ser Auffassungen muß hier verzichtet werden; schon gar nicht ist eine grundlegende Auseinandersetzung mit diesen Stimmen zu leisten.

2. Die Besteuerung von Ehe und Familie als verfassungsrechtliches Problem[11]

a) Verfassungsrechtliche Vorgaben für Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG

Wenn das GG Ehe und Familie unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stellt, so müssen sich daraus auch Folgerungen für die Einkommensbesteuerung ergeben. Bereits in vorkonstitutioneller Zeit knüpfte das EStG Rechtsfolgen an den Begriff der Ehe[12], während die Familie nur als „der Haushaltsvorstand und seine Kinder“[13] umschrieben wurde und nach Aufgabe der Haushaltsbesteuerung auch in dieser patriarchalisch geprägten Formulierung völlig verschwand. Seither wird die Familie für einkommensteuerliche Zwecke nur noch über die Verwandtschaftsbeziehung[14] definiert. Wie sich den Tatbestandsvoraussetzungen für die Anerkennung von Pflegekindern entnehmen läßt, liegt aber auch diesem Familienverständnis noch die Idee einer gemeinsamen Haushaltsführung und die Vorstellung von einem Obhuts- und Pflegeverhältnis zwischen Eltern und Kindern zugrunde. Dieses „familienähnliche, auf längere Dauer berechnete Band“[15], ermöglicht dem „von seinen Eltern verlassenen Kind“[16] die Aufnahme in eine neue Familie.

Das Begriffspaar „Ehe und Familie“ vermittelt den Eindruck eines einheitlichen Schutzgutes; ihm scheint die Vorstellung zugrundezuliegen, das Eine bedinge das Andere und umgekehrt[17]. Dementsprechend umschreibt das BVerfG ganz im Sinne der katholischen Soziallehre[18] Ehe und Familie auch als

11 So der Titel des Beitrags von *Franz Klein*, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin, New York 1987 (Bd. I und II), S. 773.

12 S. etwa § 22 EStG 1925.

13 S. § 27 EStG bis 1956; ähnlich schon § 23 EStG 1925.

14 S. § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG: Die „im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte(n) Kinder“.

15 § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

16 So die Definition des Pflegekinds im PrALR (Teil II.2 § 753).

17 Symptomatisch für diese Sicht ist der Pleonasmus „Familie mit Kindern“ (s. etwa die Begründung zum RegEntw. für ein Drittes StReformG, BT-Drucks. 7/1470, 214), dem der unmögliche Begriff einer „Familie ohne Kinder“ (etwa *Heinz Haller*, Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, Tübingen 1981, S. 6) gegenübergestellt wird. Zu solchen irreführenden Begriffsbildungen s. *Franziska Vollmer*, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden 1998, S. 161 f. m. w. N.

18 *Johannes Paul II*., Centesimus annus 1991 Nr. 39 in: Texte zur katholischen Soziallehre, 8. Aufl. Bornheim 1992, S. 734.

die „Keimzelle jeder menschlichen Gemeinschaft, deren Bedeutung mit keiner anderen menschlichen Verbindung verglichen werden kann“[19]. Schon das Preußische Allgemeine Landrecht verfügte kurz und bündig: „Der Hauptzweck der Ehe ist die Erzeugung und Erziehung der Kinder“[20]. In dieser Funktion unterscheidet sich die Ehe von gleichgeschlechtlichen Gemeinschaften, die ehegleiche Rechtswirkungen anstreben, und so heißt es in der Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften ebenso unbefangen wie zutreffend: „Aus der gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft können biologisch keine gemeinsamen Kinder hervorgehen. Unter anderem das unterscheidet sie wesensgemäß von einer verschiedengeschlechtlichen Verbindung“[21].

Nun mußte auch den Vätern der Verfassung schon klar sein, daß es von jeher ebenso Ehen gab, die – aus welchen Gründen auch immer – nicht zur „Wekkung neuen Lebens“[22] geschlossen wurden[23]. Neben diesem Hauptzweck der Ehe erkannte bereits das Preußische Allgemeine Landrecht an, daß „auch zur wechselseitigen Unterstützung allein . . . eine gültige Ehe geschlossen werden“ könne[24]. Der Wandel der gesellschaftlichen Realität hat diese Form der kinderlosen Ehe jedoch ebenso in das Bewußtsein gerückt, wie die zunehmende Attraktivität außerehelicher Beziehungen. Dabei kommt dem Merkmal der Unauflöslichkeit der Ehe kaum noch Bedeutung zu, weil auch die Anzahl der Ehescheidungen kontinuierlich zugenommen hat. Eine ganze Reihe moderner Politiker können hier eine Vorbildfunktion für sich in Anspruch nehmen, wie sie etwa Heinrich dem VIII. versagt blieb.

Ob sich die Vorstellungen über Ehe und Familie in der Gesellschaft so radikal verändert haben, daß man von einem Verfassungswandel ausgehen müßte[25], soll

19 BVerfGE 6, 55, 71 (a. a. O. Fn. 4).

20 Teil II.1 § 1 prALR.

21 Entwurf eines Lebenspartnerschaftsgesetzes (LPartG) v. 4. 7. 2000, BT-Drucks. 14/1351, 87.

22 *Edgar Hoffmann/Walter Stephan*, EheG, 2. Aufl. 1968, Einleitung Rdn. 11.

23 In Rechtsprechung und Schrifttum wurde jedoch alles getan, diese Realität zu bekämpfem (dazu *Peter Derleder*, Das Jahrhundert des deutschen Familienrechtes, KJ 2000, 1, 10 ff.

24 Teil II.1 § 2 prALR.

25 Dazu grundsätzlich *Joachim Rottmann*, Über das Obsolet-Werden von Verfassungsnormen, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler (a. a. O. Fn. 11) S. 1097 ff., und hinsichtlich der Gleichstellung der eheähnlichen Gemeinschaft: *Astrid Deutsch*, Die Besteuerung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft und der Ehe im Einkommensteuerrecht: Ein Vergleich unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, Rheinfelden, Berlin 1993, S. 40 ff.; dagegen *Bodo Pieroth/Bernhard Schlink*, Grundrechte: Staatsrecht II, 12. Aufl. Heidelberg 1996, Rn. 701, und sehr pointiert: *Detlef Merten*, Eheliche und nichteheliche Lebensgemeinschaften unter dem Grundgesetz, in: Festschrift für Walter Leisner, Berlin 1999, S. 615, 627; der Versuch einer Aufnahme der

hier dahinstehen[26]. Jedenfalls ist die Realität zur Kenntnis zu nehmen, daß es in einem zunehmenden und nicht mehr zu vernachlässigenden Umfang die Ehe ohne Familie[27] und die Familie ohne Ehe gibt[28]. Wenn beide in unterschiedlicher Weise gefördert und gar die ehelose Familie auf Kosten der ehelichen Familie steuerlich entlastet wurden, so ist dies nicht zuletzt ein Ergebnis verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung, die die Gesamtstruktur der Familienbesteuerung aus den Augen verloren hatte. Das GG jedenfalls geht von einem gleichgeordneten Nebeneinander der beiden Schutzgüter Ehe und Familie aus, wobei Art. 6 Abs. 1 GG die heterogene, monogame und freiwillig auf unbestimmte Dauer angelegte, staatlich beurkundete Gemeinschaft schützt[29]. Gerade das Lebenszeitprinzip ist angesichts zahlreicher Ehescheidungen durchaus nicht obsolet, sondern entfaltet seine Bedeutung gerade für die gescheiterte Ehe, die ebenfalls dem verfassungsrechtlichen Eheschutz unterliegt[30]. Auch diesen Umstand hat das Einkommensteuerrecht zu berücksichtigen[31].

Der Schutzauftrag des Art. 6 Abs. 1 GG umfaßt ohne weiteres auch die eheliche Familie; als problematisch wird allerdings die Einbeziehung der ehelosen Familien angesehen, die die familiären Funktionen der Sozialisierung und Unterhaltsgewährung zwar ebenfalls erfüllen, von einigen, insbesondere konservativen Autoren aber nicht als vollwertige Familien dem allein der „Idealfamilie“[32] vorbehaltenen Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG unterstellt werden[33]. Da das EStG grundsätzlich von der Unterhaltsgewährung, bei einigen

Lebensgemeinschaften in den Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 durch Verfassungsänderung ist 1993 gescheitert (BT-Drucks. 12/6000, 54 ff.). Zum Diskussionsstand ausführlich auch *Matthias Pechstein*, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, Baden-Baden 1994, S. 108 Fn. 116–120.

26 Auch den Vätern des Grundgesetzes muß die große Anzahl eheloser Familien und sog. Onkel-Ehen in der Nachkriegszeit bekannt gewesen sei.

27 Läßt man die Eltern der Ehegatten und das sog. „umgekehrte Unterhaltsverhältnis“ außer Betracht.

28 Zur Statistik s. etwa *Franziska Vollmer*, a. a. O. Fn. 17, S. 162 m. w. N.

29 S. nur *Franziska Vollmer*, a. a. O. Fn. 17, S. 160 m. w. N.

30 Die Rechtsprechung des BVerfG verpflichtet die Gesetzgebung aus Art. 6 Abs. 1 GG auch dazu, der auch in der gescheiterten Ehe fortwirkenden Verantwortung der Ehegatten durch Scheidungsfolgeregelungen Rechnung zu tragen (BVerfG v. 28. 2. 1980 – 1 BvL 136/78, BVerfGE 53, 224, 250 „Zerrüttungsprinzip“ und v. 21. 10. 1980 – 1 BvR 1284/79, BVerfGE 55, 134, 142 „Verfassungswidrigkeit des § 1568 Abs. 2 BGB“).

31 Dazu II.2.

32 So die Formulierung von *Helmut Lecheler,* Verfassungsgarantie und sozialer Wandel: Das Beispiel von Ehe und Familie, DVBl. 1986, 905, 907.

33 Zuletzt wieder *Detlef Merten*, a. a. O. Fn. 25, S. 629; zu eng auch der Familienbegriff von *Klaus Tipke,* Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 394. Zum Stand der Diskussion s. *Matthias Pechstein,* a. a. O. Fn. 25, S. 103 ff., und *Franziska Vollmer*, a. a. O. Fn. 17, S. 162 ff., jeweils m. w. N.

Tatbeständen auch von der Haushaltszugehörigkeit der Unterhaltsberechtigten ausgeht und keine Unterscheidungen zwischen verschiedenen Kindschafts- oder Verwandtschaftsverhältnissen trifft, dürfte die verfassungsrechtliche Kontroverse um die Halbfamilie und die nichteheliche Lebensgemeinschaft mit Kindern ohne praktische Bedeutung sein.

Von den vier Pfeilern des ausladenden Gebäudes, das die Dogmatik auf dem kargen Boden des Verfassungswortlauts errichtet hat[34], ist vor allem die unmittelbar aus der Formulierung des Art. 6 Abs. 1 GG herzuleitende zweistufig gestaltete Schutzpflicht steuerlich von Bedeutung[35]. Danach enthält Art. 6 Abs. 1 GG auf der ersten Stufe ein Diskriminierungs*ver*bot und auf der zweiten ein Privilegierungs*ge*bot. Steuerrechtliche Vorschriften, die dieses Programm umsetzen, fallen danach in die Kategorien der Fiskal- und Sozialzwecknormen. In der Vergangenheit standen vorwiegend die mit der Einordnung als Fiskalzwecknormen zusammenhängenden Fragen der Verteilungsgerechtigkeit im Mittelpunkt der Diskussion. Da sich Fiskalzwecknormen überwiegend am Leistungsfähigkeitsgrundsatz orientieren[36], war vor allem dieses Grundprinzip Gegenstand der Auseinandersetzung um die gerechte Besteuerung von Ehe und Familie.

b) Der Leistungsfähigkeitsgrundsatz: Vom steuerpolitischen Ideal zum Gestaltungsprinzip des Einkommensteuerrechts und der beherrschenden Regel der Ehegatten- und Familienbesteuerung

Aus dem klassischen wirtschafts- und finanzwissenschaftlichen[37] Postulat der Besteuerung des Einzelnen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat

34 So eine Formulierung von *Detlef Merten*, a. a. O. Fn. 25, S. 616.

35 Zum Teil wird auch von einer „dreifachen verfassungsrechtlichen Bedeutung" des Art. 6 Abs. 1 GG ausgegangen (BVerfG v. 29. 7. 1968 – 1 BvL 20/63, BVerfGE 24, 119, 135); ähnlich *Franz Klein*, a. a. O. Fn. 11, S. 777. Danach enthält die Verfassungsnorm ein subjektives Abwehrrecht, eine Institutsgarantie sowie eine grundsätzliche Wertentscheidung zugunsten der beiden Rechtsgüter Ehe und Familie; s. auch *Franziska Vollmer*, a. a. O. Fn. 17, S. 166 ff. Nach *Merten* (a. a. O. Fn. 34) enthält Art. 6 Abs. 1 GG zusätzlich noch ein Freiheitsrecht, die Eheschließungs- und Familiengründungsfreiheit.

36 Statt vieler: *Klaus Tipke/Joachim Lang,* Steuerrecht (a. a. O. Fn. 9) § 4 Rz. 20 und 81 ff.

37 *Adam Smith*, Der Wohlstand der Nationen, Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen, München 1974 (Übersetzung nach „The Wealth of Nations", 5. Aufl., London, 1789), S. 703: „Die Bürger eines jeden Landes sollten eigentlich zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben soweit als möglich im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten beisteuern, was bedeutet, daß sich ihr Beitrag nach dem Einkommen richten sollte, das sie jeweils unter dem Schutz des Staates erzielen". S. auch *Fritz Karl Mann*, Steuerpolitische Ideale: Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Mei-

sich das entsprechende verfassungsrechtliche Gebot[38] in der Bundesrepublik Deutschland erst in den letzten Jahrzehnten und im wesentlichen im Anwendungsbereich der Familienbesteuerung zur vollen Wirksamkeit entfaltet[39]. Wurde dieser Begriff in den ersten Entscheidungen zur Ehegatten- und Familienbesteuerung noch ausschließlich unter dem Gesichtspunkt der *erhöhten* Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erörtert[40], so fand sich die Erkenntnis, daß Unterhaltsverpflichtungen zu den die Leistungsfähigkeit *beeinträchtigenden* und daher steuermindernden Umständen gehören, erstmals in der Kindergeldentscheidung vom 23. November 1976[41]. Seither werden Familienstand und Familiengröße im Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, wie auch in den anderen Ländern der Europäischen Union[42], als Bestimmungsfaktoren der steuerlichen Leistungsfähigkeit angesehen[43].

nung 1600–1935, Jena 1937, S. 81 f. und S. 95 zu älteren Darlegungen des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes.

38 Grundlegend *Joachim Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1981/1988; *Dieter Birk,* Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; ferner etwa: *Hartmut Söhn*, Steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in: Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 421.

39 Zur Entwicklung und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes auch *Klaus Tipke/Joachim Lang,* Steuerrecht (a. a. O. Fn. 9), § 4 Rz. 82 ff., und zur Verankerung in den Verfassungen verschiedener Länder *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 488 ff., jeweils m. w. N.

40 In der Grundsatzentscheidung zur Verfassungswidrigkeit der progressionsverschärfenden Zusammenveranlagung von Ehegatten diente der Begriff der Leistungsfähigkeit noch der Erläuterung des progressiven Tarifs und der Umschreibung von Synergieeffekten und Schatteneinkommen bei gemeinsamer Haushaltsführung (BVerfGE 6, 55, BStBl. I 1957, 193, a. a. O. Fn. 4, zu D. I. und II.4). Ähnlich noch BVerfG v. 30. 6. 1964 – 1 BvL 16/62, BVerfGE 18, 97 betr.Verfassungswidrigkeit der Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern.

41 BVerfG v. 23. 11. 1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108; und auch zwischen der halbherzigen Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Kindergeldentscheidung als „vieldeutig" und ungeeignet, „die volle steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen zu Lasten der Allgemeinheit" zu rechtfertigen (zu C. I. 2 der Entscheidungsgründe) und seiner exzessiven Ausdehnung auch auf die nicht aufwendungsorientierten Tatbestände der Kindesbetreuung und -erziehung in BVerfGE 99, 216 (a. a. O. Fn. 7), liegen mehr als 2 Jahrzehnte und Welten.

42 *Maria Teresa Soler-Roch*, Family Taxation in Europe, The Hague, London, Boston 1999.

43 *Wolfgang Scherf*, Die Berücksichtigung der „Leistungsfähigkeit" von Familien im deutschen Steuerrecht, in: Erich Thöni/Hannes Winner, a. a. O. Fn. 10, S. 99; ebenso schon die Forderung *Hensels* in seiner damals nicht veröffentlichten Habilitationsschrift (System des Familiensteuerrechts, 1922, in: *Ekkehart Reimer/Christian Waldhoff* [a. a. O. Fn. 4], S. 153). Dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz skeptisch bis ablehnend gegenüberstehend: *Heinrich Wilhelm Kruse*, Steuerspezifische Gründe

Diese zögerliche Entwicklung ist umso erstaunlicher, als es bereits in der Weimarer Republik ausdrückliche Regelungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip gab, die freilich ganz unterschiedliche praktische Bedeutung erlangt haben. So war Art. 134 WRV, wonach „alle Staatsbürger ohne Unterschied . . . im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze" beitragen[44], kaum praxisrelevant und weckte erst relativ spät das wissenschaftliche Interesse[45]. Demgegenüber hatte der sog. Härteparagraph (§ 26 EStG 1920 oder § 56 EStG 1925), ein Vorgänger des Tatbestands der außergewöhnlichen Belastungen, umfassende Kommentierung gefunden[46]; schon ihrem Wortlaut nach verknüpfte diese Vorschrift den Begriff der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit den Aufwendungen für den Unterhalt Familienangehöriger[47]. Und so hat *Albert Hensel* in seinem System des Familiensteuerrechts bereits 1922[48] die Forderung erhoben: „Das *Existenzminimum* ist auf jeden Fall *steuerfrei* zu belassen. Bei Feststellung des Existenzminimums (Mindestbedarf) ist auf die Zahl der Familienmitglieder und das Schwanken der wirtschaftlichen Verhältnisse[49] Rücksicht zu nehmen"[50].

Erklärlich, wenn auch nicht verständlich, ist diese zögerliche Entwicklung vielleicht durch den Umstand, daß weder das Grundgesetz noch das Einkom-

und Grenzen der Gesetzesbindung, DStJG 5 (1982), 77; *ders.,* Die Einkommensteuer und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, in: Festschrift für Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, S. 793 ff.

44 In der Formulierung lehnte sich Art. 134 WRV damit bemerkenswert eng an die Smith'sche Fassung an (a. a. O. Fn. 37).

45 Vgl. *Ottmar Bühler*, Art. 134. Gleichheit der Lastenverteilung, in Nipperdey (Hrsg.), Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung, Bd. 2, 1930, S. 313; *Albert Hensel*, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 4 [1930], S. 441; *Alfred Huttel*, Gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Inhalt und Bedeutung des Art. 134 der Reichsverfassung, 1934. Zur Würdigung der Schrift *Hensels*, s. neuerdings: *Ekkehart Reimer/Christian Waldhoff*, Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts in Deutschland – Zu Leben und Werk Albert Hensels (1895–1933), in: Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts (a. a. O. Fn. 4), S. 91, 94 ff.

46 S. nur *Georg Strutz,* Handausgabe des EStG, Berlin 1920, Erl. zu § 26 und Kommentar zum EStG 1925, Bd. II Berlin 1929, Erl. zu § 56.

47 Zur Rechtsentwicklung dieser Vorschrift s. auch *Hans-Wolfgang Arndt* in: Kirchhof/Söhn, EStG § 33 Rdnr. A 29 (Stand April 1987); *Hans-Joachim Kanzler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 21. Aufl., § 33 EStG Anm. 2 (zitiert im folgenden: HHR/*Kanzler*, Stand: Juni 1993).

48 System des Familiensteuerrechts (a. a. O. Fn. 4), S. 163.

49 Insoweit haben sich wohl die damals aktuellen Probleme der Inflation niedergeschlagen.

50 Hervorhebungen im Original.

mensteuergesetz eine ausdrückliche Regelung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes enthält. Gleichwohl wird die Auffassung vertreten, daß dieses Prinzip durch Art. 105 ff. vorgegeben sei[51]. Jedenfalls stellt sich die Frage, was das Leistungsfähigkeitsprinzip und speziell seine Ausprägung in der Ehegatten- und Familienbesteuerung mit der Verfassung zu tun hat. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG folgt aus dem allgemeinen Gleichheitssatz für das Gebiet des Steuerrechts und insbesondere des Einkommensteuerrechts, daß die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet werden muß[52]. Der Grundsatz der horizontalen Steuergleichheit gebietet es danach, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern[53] und für die Familienbesteuerung folgt daraus, daß „eine verminderte Leistungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem Kind in diesem Vergleich sachgerecht berücksichtigt werden" muß[54].

Der Gleichheitssatz und der daraus abgeleitete Leistungsfähigkeitsgrundsatz gehören damit zu den wesentlichen Gestaltungsprinzipien, an denen sich eine Gesetzgebung zur Ehegatten- und Familienbesteuerung zu orientieren hat. Darüberhinaus enthält Art. 6 Abs. 1 GG einen „besonderen Gleichheitssatz", der es verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen; dieses „Benachteiligungsverbot steht jeder belastenden Differenzierung entgegen"[55].

c) Gewährleistung des Familienexistenzminimums und des Eigentumsschutzes im Unterhaltsverhältnis

Folgte aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz bislang nur, daß die Aufwendungen für den Unterhalt Familienangehöriger in realitätsgerechtem Umfang zu berücksichtigen seien, so hat die neuere Rechtsprechung des BVerfG diese Vorgabe weiter konkretisiert. Danach folgt aus Art. 6 Abs. 1 GG, daß bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei zu belassen ist[56]. Wie diese Forderung zu verstehen ist, bleibt

51 *Paul Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, EStG § 2 Rdnr. A 68 ff.; *Klaus Vogel*, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, DStJG 12 (1988), 123, 142; zu Recht a. A. *Klaus Tipke,* Die Steuerrechtsordnung, 1. Aufl. 1993 Bd. III, S. 1090, 1092 m. w. N. zur a. A.

52 S. nur BVerfG v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 1104/79, BVerfGE 61, 319, 343 f. Alleinerziehenden-Entscheidung; v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60, 86 f. betr. Verfassungswidrigkeit der Kindergeldkürzung in den VZ 1983–1985 jeweils m. w. N.

53 BVerfGE 82, 60, 89f. (a. a. O. Fn. 52).

54 BVerfGE 99, 246 „Familienexistenzminimum" (a. a. O. Fn. 7).

55 BVerfGE 99, 216 „Betreuungs- und Erziehungsbedarf" (a. a. O. Fn. 7).

56 BVerfGE 99, 246 „Familienexistenzminimum" (a. a. O. Fn. 7).

etwas unklar, denn daß das Existenzminimum jedes einzelnen Familienmitglieds mit eigenem Einkommen durch den Grundfreibetrag von der Steuer freigestellt wird, ist bereits Gesetz; andererseits scheint eine realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltslasten das Existenzminimum des Steuerpflichtigen selbst ohne weiteres freizustellen, ohne daß es des Rückgriffs auf ein Existenzminimum der Unterhaltsberechtigten bedarf.

Gleichwohl bedeutet die neuere Rechtsprechung des II. Senats des BVerfG zum Existenzminimum aller Familienmitglieder eine Fortentwicklung der Familienbesteuerung. Denn nach bisherigem Verständnis diente die Gewährleistung des steuerfreien Existenzminimums als Schranke gegenüber dem steuerlichen Zugriff auf das selbsterwirtschaftete Einkommen, und zwar in dem Sinne, daß der Bürger durch die Besteuerung nicht zum Sozialhilfeempfänger werden darf[57]. Ein solcher Verstoß gegen das sozialrechtliche Subsidiaritätsprinzip[58] wäre nicht nur als Mißachtung der Systemgerechtigkeit der gesamten Rechtsordnung[59] „inkonsequent“[60]; im Hinblick auf die Wertentscheidung des Art. 1 Abs. 1 GG wäre er auch verfassungsrechtlich unzulässig[61]. Die Bezugnahme auf das Existenzminimum der Familienangehörigen dient nunmehr ganz allgemein der Bemessung der Mindest-Entlastungsbeträge, die auch den sog. Besserverdienenden unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz zustehen müssen[62]. Auch bei höheren Einkommen können Besteuerungsdefizite danach nicht durch Sozialleistungen ausgeglichen werden.

Im Schrifttum wird die Familienbesteuerung darüber hinaus dem Eigentumsschutz unterstellt (Art. 14 GG). Danach ist die übermäßige Besteuerung des Unterhaltsverpflichteten als unverhältnismäßiger Eingriff in das Eigentums-

57 S. etwa *Paul Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, in: VVDStRL 39 (1980), 213, 420; *Dieter Birk*, a. a. O. Fn. 38, S. 137, und *Heinz-Jürgen Pezzer*, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler (a. a. O. Fn. 11), S. 757, 764, jeweils m. w. N.

58 Dazu etwa *Moris Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht: Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, Tübingen 1993, S. 70 f.

59 Grundlegend dazu *Franz-Joseph Peine*, Systemgerechtigkeit: Die Selbstbindung des Gesetzgebers als Maßstab der Normenkontrolle, 1. Aufl. Baden-Baden 1985, S. 53–65 m. w. N.; insoweit ließe sich auch der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung anführen (dazu allgemein *Dagmar Felix*, Einheit der Rechtsordnung: zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur, Tübingen 1998, und speziell zum Steuerrecht, ohne allerdings auf die Familienbesteuerung einzugehen: S. 110 ff.) oder an das neuerdings für Lenkungsteuern geforderte Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung denken (BVerfG v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106 „Verpackungsteuer“).

60 So ausdrücklich BVerfGE 82, 60, 86 f. (a. a. O. Fn. 52).

61 S. nur *Hartmut Söhn,* a. a. O. Fn. 38, S. 430 m. w. N.

62 So bereits der Leitsatz in BVerfGE 99, 246 (a. a. O. Fn. 7).

recht zu beurteilen, das auch das Einkommen schützen soll[63]. Selbst die Grundrechtsposition des Unterhaltsempfängers soll berührt sein, weil sich der Unterhaltsanspruch als vermögenswertes Recht nach dem Nettoeinkommen des Unterhaltsverpflichteten richtet; durch eine Übermaßbesteuerung mindert sich jedoch das Nettoeinkommen und damit zugleich auch der Unterhaltsanspruch[64].

3. Weitere Einflüsse auf die Ehegatten- und Familienbesteuerung

a) Europarechtliche Vorgaben zur Familienbesteuerung und ihre Auswirkungen

Da für die direkten Steuern anders als nach Art. 99 EGV kein ausdrücklicher Harmonisierungsauftrag besteht, fällt auch die Ehegatten- und Familienbesteuerung unter das gemeinschaftsrechtliche Subsidiaritätsprinzip[65]. Gleichwohl wirken die Grundrechte und Grundpflichten des EG-Vertrags unmittelbar und mittelbar auch auf das nationale Recht der Familienbesteuerung ein und erfordern nicht selten gesetzliche Anpassungen oder Korrekturen. So verstieß das in den Jahren 1986 bis 1993 bestehende Abzugsverbot für Auslandskinder nicht nur gegen den Gleichheitsgrundsatz des GG, sondern als sog. verschleierte Diskriminierung zugleich auch gegen Art. 7, 48 und 52 EGV[66]. Nachdem der BFH mit einer verfassungskonformen Auslegung des § 33a Abs. 1 EStG Abhilfe geschaffen hatte[67], führte der Gesetzgeber ab 1994 wieder einen Kinderfreibetrag für Auslandskinder ein[68]. Die nächste einschneidende Änderung[69] wurde durch das Urteil des EuGH im Fall Schumacker[70] bewirkt: Durch einen neuen § 1a EStG wurde beschränkt Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen u.a. auch das Ehegattensplitting eingeräumt[71]. Ausgangspunkt zweier

63 So etwa *Günther Hanslik*, Grundrechtliche Anforderungen an eine Familienbesteuerung, Wien 1999, S. 69 ff., 75 f. m. w. N.

64 *Günther Hanslik,* a. a. O. Fn. 63, S. 77.

65 S. nur *Maria Teresa Soler-Roch*, a. a. O. Fn. 42, S. 7.

66 Zum Vertragsverletzungsverfahren der EG-Kommission in dieser Sache HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 57.

67 BFH v. 8. 6. 1990 – III R 107/88, BFHE 161, 103, BStBl. II 1990, 898 und v. 15. 4. 1992 III R 80/90, BFHE 168, 316, BStBl. II 1992, 896. Die Finanzverwaltung ist dieser Rechtsprechung gefolgt (BMF v. 10. 8. 1992, BStBl. I 1992, 448).

68 Grund für die Wiedereinführung des Kinderfreibetrags für Auslandskinder war die Rechtsprechung des BFH, a. a. O. Fn. 67 (BT-Drucks. 12/5630, 60).

69 Zu den vorangegangenen Änderungen der beschränkten Steuerpflicht durch das sog. Grenzpendlergesetz v. 24. 6. 1994 (BGBl. I S. 1395; BStBl. I S. 440), die durch den Fall „Biehl" beim EuGH initiiert waren (EuGH v. 8. 5. 1990, Rs. C-175/88, EuGHE 1990, 1779): HHR/*Stapperfend*, Vor §§ 1, 1a EStG Anm. 21.

70 EuGH v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, EuGHE 1995, I-225.

71 Bemerkenswert ist vielleicht, daß der EuGH das Ehegattensplitting in der Schumacker-Entscheidung (a. a. O. 70) als Steuervergünstigung bezeichnet hat; kritisch

weiterer Verfahren, „Gilly“[72] und „Gschwind“[73], war ebenfalls das deutsche Ehegattensplitting[74].

Zu den mittelbaren Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts zähle ich die steuerlichen Regelungen zur Berücksichtigung von Unterhaltspflichten nach dem Entwurf eines Lebenspartnerschaftsgesetzes, dem eine Entschließung des Europäischen Parlaments zugrundeliegt[75]. Ein gewisser Harmonisierungsdruck kann sich nicht zuletzt auch aus dem Umstand ergeben, daß kaum ein anderer Mitgliedsstaat das Ehegattensplitting kennt[76] und die Einsicht zunimmt, daß Regelungen wie die des § 1a Abs. 1 EStG kaum geeignet sind, den Diskriminierungsverboten des EG-Vertrags zu genügen[77].

b) Zivil- und sozialrechtliche Implikationen der Ehegatten- und Familienbesteuerung

Das BVerfG fordert einerseits den Abzug realitätsgerechter Beträge zur Berücksichtigung der für den Steuerpflichtigen unvermeidbaren und daher seine Leistungsfähigkeit mindernden „Sonderbelastung durch Unterhaltsverpflichtungen“[78], orientiert sich andererseits aber nicht an diesen zivilrechtlichen Unterhaltspflichten, sondern bedarfsorientiert an einem sozialhilferechtlichen Existenzminimum. Man kann diese Rechtsprechung, die später nur noch von einer Minderung der Leistungsfähigkeit durch Gewährleistung eines Familienexistenzminums ausgeht[79], wohl so verstehen, daß zwar dem Grunde nach Unterhaltspflichten zu beachten sind, der Höhe nach aber nur das sozialhilferechtlich garantierte Minimum abziehbar sein soll. Diese bedarfs- und nicht

dazu *Joachim Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, in: Klaus Tipke/Nadya Bozza, Besteuerung von Einkommen: Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa, Berlin 2000, S. 123, 125.

72 EuGH v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, EuGHE 1998, I-2823.

73 EuGH v. 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, EuGHE 1999, I-5451, FR 1999, 1076 mit Anmerkung *Thomas Stapperfend*, FR 1999, 1079.

74 Zu Einzelheiten s. *Volker Heydt*, Der Einfluss der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedsstaaten und ihre Doppelbesteuerungsabkommen, in: Moris Lehner [Hrsg.], Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München 2000, S. 25, 31 f.

75 S. II. 3 und Fn. 168.

76 Dazu II. 1.b und Fn. 153.

77 *Thomas Stapperfend*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. Fn. 47, § 1a EStG Anm. 5 m. w. N.; s. schon *Afra Waterkamp*, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit in der Europäischen Gemeinschaft, Köln, 1993; *dies.*, Freizügigkeit und Ehegattensplitting, FR 1993, 825.

78 Seit BVerfGE 82, 60 „Kindergeldbeschluß“ (a. a. O. Fn. 52) in ständiger Rechtsprechung.

79 Zuletzt BVerfGE 99, 216 (a. a. O. Fn. 7).

aufwendungsorientierte Sicht entspricht zwar der Behandlung des Existenzminimums aller Steuerpflichtigen, vermeidet aber die Konsequenz einer tariflichen Berücksichtigung als Nullzone oder Abzug von der Steuerschuld. In dieser bedarfsorientierten Ausrichtung beim Abzug von der Bemessungsgrundlage sehe ich den gleichen Widerspruch, der die Diskussion um den Grundfreibetrag beherrscht hatte[80].

Der sozialhilferechtliche Maßstab mag daher rühren, daß das BVerfG seit der sog. Kindergeldlösung stets gehalten war, sozialrechtliche Leistungen in eine steuerliche Entlastung umzurechnen. Diese Lösung beruhte auf der im Schrifttum beispielhaft wiedergegebenen Erwägung, der volle Abzug kindbedingter Unterhaltslasten sei deshalb nicht erforderlich, „weil im Rahmen einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nur *zwangsläufige* Unterhaltsaufwendungen abzugsfähig sein können"[81]. Dieses Verständnis von Zwangsläufigkeit ignoriert allerdings die Wertentscheidungen, die der Gesetzgeber mit der Regelung der familienrechtlichen Unterhaltspflichten getroffen hat und die – auch und vor allem – bei der steuerlichen Lastenverteilung nicht ignoriert werden dürfen.

Immerhin ist es der Rechtsprechung des BVerfG auch mit dieser bedarfsorientierten Lösung gelungen, einen steuerlichen Mindeststandard für den Abzug von Unterhaltslasten zu etablieren. Ein Mindeststandard allerdings, der fragwürdig geworden ist, nachdem sich die ohnehin zu Minimallösungen neigende Gesetzgebung seiner bemächtigt und diesen Maßstab beeinflußt hat. So wurde bereits im Juni 1993 durch das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG[82]) mit § 22 Abs. 4 eine Regelung in das BSHG eingefügt, die „aufgrund der erforderlichen Konsolidierung der öffentlichen Haushalte einheitliche niedrige Regelsatzerhöhungen für den Zeitraum vom 1. Juli 1993 bis 30. Juni 1996", also für die Zukunft enthielt[83]. Mit dieser nicht mehr verbrauchsbezogenen Bemessung der Sozialhilfesätze aber wurde der Maßstab für das steuerrechtliche Existenzminimum entwertet[84]. Diese Linie

80 S. nur für Abzug von der Bemessungsgrundlage: *Clemens Esser*, Steuerfreistellung des Existenzminimums: Nullzone, Steuerabzug oder Abzug von der Bemessungsgrundlage?, DStZ 1994, 517 ff.; *Stefan Homburg*, Zur Steuerfreiheit des Existenzminimums: Grundfreibetrag oder Abzug von der Bemessungsgrundlage?, Finanzarchiv 52 (1995) 182 ff.; für progressionsunabhängige Entlastung etwa: *Moris Lehner*, Abzug des Grundfreibetrages von der Bemessungsgrundlage oder von der Steuerschuld?, StuW 1986, 59, 62 f.

81 So *Lothar Schemmel*, Kinderfreibetrag und Grundgesetz, Wiesbaden 1989, S. 51 (kursive Hervorhebung im Original).

82 V. 23. 6. 1993, BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510.

83 BT-Drucks. 12/4401 S. 81 und zur moderaten Kritik der Opposition an dieser Regelung: BT-Drucks. 12/4801 S. 151.

84 *Hans-Joachim Kanzler,* Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, StuW 1996, 215, 223 und FR 1993, 751.

verfolgte der Gesetzgeber auch, als er den Kinderfreibetrag für 1996 im Jahressteuergesetz 1996[85] knapp unter dem zuvor ermittelten durchschnittlichen Existenzminimum für Kinder in Höhe von 6288 DM[86] festlegte[87] und sich damit stillschweigend der von der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung gebilligten fünfzehnprozentigen Toleranzgrenze[88] bediente.

Einem Beschluß des Deutschen Bundestags folgend[89] hat die Bundesregierung seit 1996 bislang drei Berichte „über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien" für die Jahre 1996[90], 1999[91] und 2001[92] vorgelegt. Die dort ermittelten Beträge werden der Bemessung des Grund- und Kinderfreibetrags zugrundegelegt; sie sind aber auch maßgebend für die Festsetzung der Grenze einer Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG und des Unterhaltshöchstbetrags nach § 33a Abs. 1 EStG. Gegen die Verwendung dieses Maßstabs sprechen nicht nur die erwähnten und vorgefallenen Manipulationen durch den Gesetzgeber, sondern auch einige weitere Gesichtspunkte. So repräsentiert der für ein Kind ermittelte sozialhilferechtliche Mindestbetrag nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG[93] nur das sächliche Existenzminimum des Kindes; daneben ist noch ein Betreuungs- und Erziehungsbedarf zu berücksichtigen[94], alles Bedarfsbeträge, die ein zivilrechtlicher Unterhaltsanspruch ohne weiteres mit abdecken würde. Vor allem aber verengt die bedarfsorientierte Perspektive den Blick auf den Steuerpflichtigen und blendet damit die Frage nach der zivilrechtlichen Unterhaltsbedürftigkeit und damit der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Unterhaltsempfängers aus.

c) Zur Bedeutung von Rechtsprechung und Gesetzgebung für die Ehegatten- und Familienbesteuerung

Daß die geltende Ehegattenbesteuerung ihre Existenz der Rechtsprechung des BVerfG[95] verdankt, ist ein Phänomen, welches sich auch in anderen europäi-

85 V. 11. 10. 1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438).
86 BT-Drucks. 13/381.
87 BT-Drucks. 13/1558, 147.
88 BVerfG v. 14. 6. 1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93.
89 V. 2. 6. 1995, BT-Drucks. 13/1558, 133, 147.
90 A. a. O. Fn. 86.
91 BT-Drucks. 13/9561.
92 BT-Drucks. 14/1926.
93 BVerfGE 99, 216 (a. a. O. Fn. 7).
94 Davon geht nun auch die Bundesregierung in ihrem dritten „Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien für das Jahr 2001" aus (BT-Drucks. 14/1926, 4).
95 BVerfGE 6, 55 (a. a. O. Fn. 4).

schen Ländern findet[96]. Aber auch die deutsche Familienbesteuerung wurde entscheidend durch die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung geprägt. Autonom wurde der Gesetzgeber in diesem Bereich eigentlich nur zweimal tätig: Mit der Schaffung der sog. Kindergeldlösung durch das Einkommensteuerreformgesetz 1975[97] und der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs durch das Jahressteuergesetz 1996[98].

Als der Gesetzgeber 1975 mit der Kindergeldlösung[99] die Familienbesteuerung grundlegend reformierte, vergaß er die geschiedenen Väter. Diese sog. Zahlväter erstritten vor dem BVerfG 1977, daß auch ihnen Anspruch auf Teilhabe an einzelnen kinderbezogenen Ermäßigungen zustehe[100]. Damit begann für die Familienbesteuerung eine Ära, in der der Gesetzgeber „nur noch im Auftrag der dritten Gewalt zu handeln"[101] schien. Kennzeichnend dafür waren die Reaktionen des Gesetzgebers auf eine Reihe weiterer dogmatisch ähnlich abgefaßter Entscheidungen des BVerfG aus den Jahren 1977 bis 1982, mit denen jeweils die Grundentscheidungen des Gesetzgebers gebilligt, aber weitere Detailregelungen angemahnt wurden[102]. Jedesmal wurden die Vorschläge des BVerfG gewissenhaft ausgeführt.

Wie das BVerfG die Gesetzgebung zur Familienbesteuerung beeinflußt hat, unterlag es selbst einer Entwicklung, die man 1987 ganz zutreffend noch in drei Phasen unterteilen konnte: Eine Frühphase streng verfassungsrechtlicher Prüfung, eine daran anschließende fiskalische Phase und eine Periode „vorsichtiger Öffnung in Richtung auf einen effektiveren Grundrechtsschutz"[103]. Heute kann man getrost eine vierte Phase der Vollendung verfassungsgerichtlichen Grundrechtsschutzes für Ehe und Familie konstatieren[104], die den Zeitraum der letzten 10 Jahre umfaßt und die die Chance einer umfassenden, verfas-

96 So in der Schweiz, in Italien und Spanien, dazu etwa *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 368 m. w. N.

97 V. 5. 8. 1974, BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530.

98 A. a. O. Fn. 85.

99 Die im übrigen vom BVerfG abgesegnet wurde (s. Entscheidung v. 23. 11. 1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108).

100 BVerfG v. 8. 6. 1977 – 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104 „Zahlväter".

101 *Hans-Joachim Kanzler*, a. a. O. Fn. 84, StuW 1996, 215, 221 f.; auch *Arndt Raupach*, Wege aus dem Chaos, in: Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 309, 313.

102 S. etwa BVerfG v. 11. 10. 1977 – 1 BvR 183/75, BVerfGE 47, 1 „kinderbezogene Hausgehilfin"; v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78, u. a. BVerfGE 61, 319 „Alleinerziehende".

103 So die Klassifizierung und Beschreibung der Entwicklungslinien in der Verfassungsrechtsprechung durch *Heinz-Jürgen Pezzer,* a. a. O. Fn. 57, S. 757 f.

104 Zur Entwicklung der Rechtsprechung des BVerfG im Bereich der Familienbesteuerung auch *Klaus Vogel,* Kindesunterhalt im Einkommensteuerrecht: Die Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln 1999, S. 47 ff. m. w. N.

sungsgemäßen Neuordnung der Ehegatten- und Familienbesteuerung eröffnet.

d) Ehe versus Familie als „Problem" der Lenkung und Verteilungsgerechtigkeit?

Der Vorwurf, das Einkommensteuerrecht fördere die Ehe durch das Splitting zu Lasten der Familie – bereits vor einem Vierteljahrhundert erhoben[105] –, ist nach wie vor aktuell. Anlaß dieser Feststellung war die Überzeugung von der Knappheit staatlicher Mittel, die auch heute noch eine konsequente und verfassungsgerechte Lösung der Familienbesteuerung behindert. Vor diesem Hintergrund wurde nicht zuletzt in der Koalitionsvereinbarung v. 20. 10. 1998[106] eine durch die Begrenzung des sog. Splittingvorteils finanzierte Strukturreform zugunsten der „Familien mit Kindern"[107] gefordert. Dabei hat man allerdings nicht unbedingt die auf die Ehe gegründete Familie im Auge, sondern vor allem auch die außerhalb ehelicher Gemeinschaft bestehenden familiären Beziehungen. Geht man einmal davon aus, daß die knappen Haushaltsmittel allein ein Problem fehlgesetzter politischer Prioritäten und später Einsichten sind, dann existiert eine Konkurrenzsituation zwischen Ehe und Familie in Wirklichkeit nicht. Dies hat sich immer dann gezeigt, wenn der Gesetzgeber Neuregelungsanordnungen oder Nachbesserungsaufträge des Bundesverfassungsgerichts zu befolgen hatte. Zwar erforderte dies stets auch eine Gegenfinanzierung, die aber selbst nach der Entscheidung zum Existenzminimum[108] nicht zu einer systematischen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage geführt hat. Danach ist es keineswegs erforderlich, die Gleichrangigkeit der Schutzgüter Ehe und Familie aufzugeben. Wohl aber besteht die Notwendigkeit eines sorgfältigen Vergleichs der Belastungen und Entlastungen für Ehe und Familie, denn die Vergangenheit hat gezeigt, daß die steuerliche Symmetrie durch eine Kumulierung von Entlastungen der eheähnlichen Gemeinschaft empfindlich gestört war. In diesem Zusammenhang erfordert Art. 6 Abs. 1 GG auch die Einhaltung gewisser Abstandsgebote, die ein ausgewogenes Verhältnis zwischen steuerlicher Belastung und familienrechtlicher Verpflichtung gewährleisten.

105 Vor allem von *Wolfgang Zeidler,* Artikel „Ehe und Familie", in: Ernst Benda/Horst Maihofer/Hans-Jochen Vogel, Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin, New York 1983; ähnlich: *ders*., Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen, StuW 1985, 1, 5 f.

106 ZRP 1998, 488 f.

107 Zu diesem Pleonasmus auch Fn. 17.

108 BVerfG v. 25. 9. 1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153, 170 BStBl. II 1993, 413, 418 „Grundfreibetrag".

Mit dem Splitting werde allerdings keine „Bevölkerungspolitik" betrieben, es eigne sich dazu auch nicht, heißt es bei *Klaus Tipke*[109], nachdem er festgestellt hat, daß der Ausländeranteil der kinderreichen Familien unverhältnismäßig hoch ist. Man sollte meinen, daß dieses Lenkungsziel angesichts unserer nationalsozialistischen Vergangenheit kaum noch ernsthaft erwogen oder gar ausdrücklich gefordert wird[110]. Weit gefehlt! So hat die CSU-Landesgruppe im Deutschen Bundestag erst jüngst vorgeschlagen, dem Geburtenrückgang durch Zahlung eines einkommensabhängigen Familiengelds von 1000 DM monatlich entgegenzuwirken, weil man Zuwanderung nicht für geeignet halte, das Defizit auszugleichen[111]. Damit befindet sich dieser Vorschlag durchaus in Übereinstimmung mit den steuerlichen Maßnahmen, die der französische Gesetzgeber im Jahre 1981 getroffen hat, um dem Geburtenrückgang entgegenzuwirken. Im Rahmen des dort geltenden Familientarifsplitting[112] wurde dort vom dritten Kind an ein Quotient von einem Punkt (wie für den Ehegatten) anstelle eines halben Punktes gewährt[113].

Bereits 1922 hatte sich *Albert Hensel* in seinem System des Familiensteuerrechts ausführlich mit den bevölkerungspolitischen Nebenzwecken einer Familienbesteuerung befaßt[114]. Obwohl er kaum ahnen konnte, was der Gesetzgeber nach 1933 ins Werk setzen würde, lehnte er solche Ziele einer Familienbesteuerung „aus ethischen und praktischen Gründen"[115] ganz entschieden ab und erhob damit schon damals die Forderung nach einem familienpolitisch neutralen Steuerrecht[116].

109 Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 373 Fn. 466, unter Hinweis auf *Matthias Pechstein,* a. a. O. Fn. 25, S. 69 ff.

110 Solche Lenkungszwecke können allerdings auch unausgesprochen verfolgt werden. So mag ich nicht ausschließen, daß das mit der Zahl der Kinder steigende Kindergeld (§ 66 Abs. 1 EStG) einen tiefer verwurzelten bevölkerungspolitischen Hintergrund hat, denn wirtschaftliche Erwägungen würden wegen des Synergieeffekts eher ein Abnehmen der Beträge nahelegen. Insoweit unterschieden sich die Kindergeldsätze in der Bundesrepublik Deutschland nicht von denen in der ehemaligen DDR (HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, Vor §§ 62–78 EStG Anm. 3). Zur Rechtsentwicklung des Kinderlastenausgleichs in der Zeit von 1933–1945 s. HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, Vor §§ 62–78 EStG Anm. 4 und § 32 Anm. 160 (auch zum Ausschluß von Juden und Zigeunern von der Kinderentlastung).

111 *Andrea Exler*, Zuwanderung reicht nicht aus: CSU will mit Familiengeld den Geburtenrückgang stoppen, Süddeutsche Zeitung v. 23. 8. 2000, S. 6.

112 Dazu IV.I.1.

113 *Cyrille David*, France, in: *Soler-Roch*, a. a. O. Fn. 42, S. 41.

114 System des Familiensteuerrechts (a. a. O. Fn. 4) S. 155 f.

115 System des Familiensteuerrechts (a. a. O. Fn. 4) S. 156.

116 Ebenso *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 386.

4. Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann festgehalten werden: Nach dem privaten oder subjektiven Nettoprinzip ist der für den notwendigen Lebensbedarf verwendete und deshalb für eine Steuerzahlung nicht verfügbare Teil des Markteinkommens, als sog. indisponibles Einkommen, aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Das besondere Familien-Nettoprinzip erfordert darüber hinaus, daß auch die Aufwendungen für den Unterhalt der Familienangehörigen des Steuerpflichtigen von der Besteuerung freizustellen sind. Darüber besteht ein breiter Konsens in der Steuerrechtswissenschaft[117], die den notwendigen Abzug existenzsichernder Aufwendungen nicht als Steuervergünstigung begreift; infolgedessen ist die degressive Wirkung dieser steuermindernden Abzüge systemnotwendige Kehrseite einer Besteuerung nach dem progressiven Einkommensteuertarif[118]. Die Gewährleistung des persönlichen Existenzminimums durch einen tariflichen Grundfreibetrag und die Orientierung der Unterhaltsabzüge an den Sozialhilfesätzen widersprechen dieser Überzeugung, ebenso wie die Verfolgung bevölkerungspolitischer Nebenzwecke.

II. Besteuerung der intakten und der gescheiterten Ehe

1. Ehegattenveranlagung zwischen Haushalts- und Individualbesteuerung

a) Zusammenveranlagung mit Splittingtarif als Standardmodell

Die deutsche Ehegattenbesteuerung ist dadurch gekennzeichnet, daß sie Verheirateten eine Individualveranlagung verwehrt, stattdessen mit einem dreifachen Wahlrecht allen Belangen und Belastungen der Ehegatten Rechnung zu tragen sucht. Neben der Zusammenveranlagung, kennt das Gesetz noch die beiden anderen, praktisch aber kaum bedeutsamen Formen, der getrennten und besonderen Veranlagung von Ehegatten. Damit waren Ehegatten bisher von allen an die Einzelveranlagung gekoppelten Entlastungen ausgeschlossen, die sich für nicht-eheliche Gemeinschaften zu beträchtlichen Vorteilen kumulieren konnten[119]. Diesen seit langem bekannten Mißstand[120] hat das BVerfG

117 Dem sich auch das BVerfG im Kindergeld- und im Kinderfreibetragsbeschluß angeschlossen hat (vgl. BVerfGE 82, 60 ff. a. a. O. Fn. 52 und v. 12. 6. 1990 – 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198 ff.

118 So der Beschluß des 57. Deutschen Juristentags, Sitzungsbericht N, München 1988 S. 214.

119 Dazu schon *Hans-Joachim Kanzler*, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im Steuerrecht, in: Bitburger Gespräche München 1988, 67, 88, und FR 1988, 205, und das Berechnungsbeispiel in: Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512, 513.

in seiner Entscheidung zum Betreuungs- und Erziehungsbedarf[121] aufgegriffen, ohne allerdings die Ehegattenveranlagung selbst in Frage zu stellen.

Im Mittelpunkt der Ehegattenbesteuerung steht die Zusammenveranlagung mit Splittingtarif. Als frühes Beispiel praktischer Umsetzung rechtsvergleichender Erkenntnisse wurde sie vom BVerfG als unbedenkliche Form der Ehegattenbesteuerung ins Spiel gebracht[122]. Zielte die Regelung des Splitting ursprünglich nur darauf ab, die bis zur Entscheidung des BVerfG im Jahre 1957 geltende progressionsverschärfende Zusammenveranlagung der Ehegatten mit Besteuerung nach der „Grund"-Tabelle zu vermeiden[123], so wurde sehr bald deutlich, daß auch diesem Konzept der Ehegattenbesteuerung ein sog. Edukationseffekt innewohnte, den das BVerfG mit seiner Entscheidung im Jahr 1957 ausdrücklich abgelehnt hatte. Da der sog. Splittingvorteil[124] in der Haushaltsführungs- oder Einverdienerehe bekanntlich am größten ist, hat es nicht an Versuchen gefehlt, diesen Effekt gegen die immer wieder vorgetragenen Angriffe[125], selbst unter Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip[126], zu verteidigen. Sogar das BVerfG hat sich in der Alleinerziehenden-Entschei-

120 *Roman Seer/Volker Wendt*, Die Familienbesteuerung nach dem sog. „Gesetz zur Familienförderung" vom 22. 12. 1999, NJW 2000, 1904, 1911 unter Hinweis auf HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 33c Anm. 18.

121 BVerfGE 99, 216 (a. a. O. Fn. 7).

122 BVerfGE 6, 55, 76, 80 (a. a. O. Fn. 4); s. auch BT-Drucks. III/260, 33, 34 und *Annemarie Mennel*, Verhandlungen des Deutschen Juristentags, Gutachten 1974, D 175 m. w. N. unter Fn. 34.

123 Dazu etwa *Hans-Joachim Kanzler,* a. a. O. Fn. 119, S. 67, 79, und FR 1988, 205, 212.

124 Befürworter des Ehegattensplitting lehnen diese Bezeichnung ab, weil sie auf eine Steuervergünstigung hinweist. Verwendet man den Begriff wertfrei, so muß man wohl zur Kenntnis nehmen, daß das sich zur Ehe entschließende unverheiratete Einverdiener-Paar nach der Trauung weniger Einkommensteuer zahlt (vgl. *Ute Sacksofsky,* Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896, 1897 zu Fn. 12); andererseits erfährt das Zweiverdiener-Paar mit Kindern immer noch eine erheblich höhere Steuerbelastung, wenn es die Ehe schließt: Die Vorschrift des § 26c EStG, nach der Ehegatten bei der besonderen Veranlagung so behandelt werden, „als ob sie unverheiratet wären", ist offenkundiger Beleg dafür und zugleich ein Eingeständnis des Gesetzgebers, daß er die Symmetrie der Ehegatten- und Familienbesteuerung aus den Augen verloren hat (dazu *Hans-Joachim Kanzler*, a. a. O. Fn. 119, S. 67, 88 f., und FR 1988, 205, 216). S. auch Fn. 148.

125 Damals vor allem durch *Wolfgang Zeidler*, Ehe und Familie, in Benda/Maihofer/Vogel, Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin/New York, 1984, S. 555, und *Ernst-Wolfgang Böckenförde,* Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich: Eine Diskussionsanregung zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1986, 335.

126 So etwa *Dieter Pohmer,* Einige Bemerkungen zu Inhalt und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Finanzarchiv 46 (1988) 135, 152.

dung mit einer immer wieder gern zitierten Formulierung für den Bestand des Splitting ausgesprochen, das „keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung" sei[127]. Der in dieser Entscheidung vom I. Senat des BVerfG anerkannte Familienbezug des Splitting scheint mir aber nach der jüngsten Entscheidung des II. Senats des BVerfG zum Betreuungs- und Erziehungsfreibetrag[128] kaum noch zu halten zu sein. Der vom Gesetzgeber beabsichtigte Zweck, wonach das Ehegattensplitting u.a. auch der Entlastung für Kinderbetreuung und Haushaltsführung dienen sollte[129], mußte aufgegeben werden, weil ansonsten kein Raum für einen aufwendungslosen Betreuungsfreibetrag bestanden hätte.

Beliebt ist das Bild von der Personengesellschaft, um die Ehegattenbesteuerung in Gestalt der Zusammenveranlagung zu rechtfertigen. Wie diese, sei die Ehe vor allem eine Erwerbsgemeinschaft; dies aber sei wie bei der Personengesellschaft durch die hälftige Zurechnung der Einkünfte auf die Ehegatten zu berücksichtigen[130]. Abgesehen davon, daß diese Vorstellung die zivilrechtliche Realität einer Unterhaltsgemeinschaft[131] vernachlässigt, erweist sich die Analogie zur Personengesellschaft als brüchig, wenn man die Auflösung dieser Gemeinschaften betrachtet. Scheidet nämlich der lästige Gesellschafter aus, dann ist die zweigliedrige Personengesellschaft beendet, während bei der aufgelösten Ehe das Lebenszeitprinzip zum Tragen kommt und den Steuerpflichtigen mit recht erheblichen Unterhaltsansprüchen belasten kann. Das Bild ist aber im übrigen deshalb schief, weil auch in einer Erwerbsgemeinschaft, wie der Personengesellschaft, die Einkommen unabhängig von ihrer Verwendung, den jeweiligen Einkommenserzielenden zugerechnet werden. Warum dies in der Ehe anders sein soll, kann ohne zusätzliche Argumente kaum überzeugen[132].

b) Kritik an der Ehegattenbesteuerung und Reformvorschläge

Durch die Rechtsprechung unangefochten, hat das Ehegattensplitting im Schrifttum von Anfang an Widerspruch erfahren[133]. Auch von Seiten der Politik ist das Ehegattensplitting angegriffen worden. Bekanntlich hat die SPD wiederholt eine Kappung des sog. Splittingvorteils und die Partei der Grünen

127 BVerfGE 61, 319, 347, BStBl. II 1982 S. 717, 726 (a. a. O. Fn. 52).

128 BVerfGE 99, 216 (a. a. O. Fn. 7).

129 BT-Drucks. III/260, 34; ferner BT-Drucks. 7/1470, 222; dazu *Hans-Joachim Kanzler*, a. a. O. Fn. 119, S. 79 f. m. w. N.

130 So vor allem *Paul Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an eine Steuerreform, in: 50 Jahre Niedersächsisches Finanzgericht, Hannover 1999, S. 72, 76.

131 S. § 1360 BGB.

132 *Theodor Siegel*, Splitting: Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil?, für StuW 2001 vorgesehen.

133 Dazu *Klaus Tipke,* Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 369 f.

sogar die Abschaffung zugunsten einer Individualbesteuerung der Ehegatten gefordert[134]. Bereits in der Koalitionsvereinbarung „Aufbruch und Erneuerung – Deutschlands Weg ins 21. Jahrhundert" v. 20. 10. 1998[135] heißt es:

„Im Rahmen der dritten Stufe der großen Steuerreform verwirklichen wir eine familienpolitische Strukturreform zugunsten der Familien mit Kindern. Im Gegenzug zur Erhöhung des Kindergeldes auf 260 DM erfolgt bei hohen Einkommen eine Begrenzung des Splittingvorteils auf maximal 8000 DM im Jahr."

Dieser Programmpunkt wurde dann mit § 32a Abs. 5a EStG idF des Entwurfs eines StEntlG 1999/2000/2002 – EntwEStG[136] – umgesetzt und als „neues Modell des Ehegattensplitting" bezeichnet. Als Maßnahme einer „Gegenfinanzierung" der bereits vollzogenen Kindergelderhöhung sah der Gesetzentwurf vor, den steuerlichen Vorteil aus dem Ehegattensplitting für Bezieher hoher Einkommen vom Veranlagungszeitraum 2002 an, zu begrenzen[137]. Nach Bekanntwerden der Entscheidungen des BVerfG vom 10. 11. 1998, hat sich die Bundesregierung dazu entschlossen, die Regelung zur Begrenzung des „Splittingvorteils" im Hinblick auf eine Neuordnung der Ehegattenbesteuerung bei Umsetzung der Beschlüsse des BVerfG wieder zurückzuziehen.

Das Bekanntwerden dieser Reformpläne hat die Diskussion um das Für und Wider des Ehegattensplitting mit den schon aus den siebziger und achtziger Jahren bekannten Argumenten[138] neu angefacht. So haben sich einige Autoren[139] für, und hat sich eine Mehrheit anderer Autoren[140], gegen eine Begrenzung des Splittingvorteils ausgesprochen. Mit beachtlichen Argumenten haben zwei Autorinnen gar die Verfassungsmäßigkeit des Splitting in Frage ge-

134 BT-Drucks. 13/7895, 23.

135 ZRP 1998, 488 f.

136 BT-Drucks. 14/265, 14.

137 Allerdings werden die Steuereinsparungen durch diese Änderung nicht bei den „Maßnahmen zur Finanzierung" erwähnt (BT-Drucks. 14/265 S. 137 ff.).

138 Dazu ausführlich *Franziska Vollmer,* a. a. O. Fn. 17, S. 137, und *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 369 f., jeweils m. w. N.

139 *Christine Büttner/Helmut Mohl,* Diskriminierungen im Steuerrecht, StädteT 1996, 16; *Joachim Grönert*, Ist die Abschaffung des Ehegattensplittings verfassungsrechtlich zulässig?, DStZ 1998, 895, und aus betriebswirtschaftlicher Sicht: *Peter Bareis*, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen?, StuW 2000, 81.

140 Vor allem *Klaus Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201 ff.; *Rudolf Wendt*, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in: Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, S. 47, 63 ff.; *Volker Lietmeyer,* Ehegattensplitting – Zankapfel der Steuerpolitik, DStZ 1998, 849; *Ernst-Erhard Stöcker,* Die Kappung des Ehegattensplitting ist verfassungswidrig, BB 1999, 234. Aus finanzwissenschaftlicher Sicht sprechen sich für das Ehegattensplitting aus: *Stefan Homburg,* Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, StuW 2000, 261, und *Wolfgang Scherf*, Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht, StuW 2000, 269.

stellt[141]. Ob die dagegen vorgebrachten Einwände überzeugender sind[142], kann und soll hier nicht untersucht werden. Es ist nur erstaunlich, daß sich noch mehr als 15 Jahre nach der Empfehlung des 50. Deutschen Juristentags, die Zusammenveranlagung von Ehegatten mit Splitting zugunsten einer obligatorischen Individualbesteuerung ersatzlos zu streichen[143], so viele Befürworter dieser Form der Ehegattenbesteuerung finden.

Da das BVerfG in der Alleinerziehenden-Entscheidung ausgeführt hat, das Ehegattensplitting stehe „auch im Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts", denn Zugewinn- und Versorgungsausgleich ließen „den Grundsatz erkennen, daß das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet ist"[144], wird im Schrifttum akribisch untersucht, welche Güterstände dem Ehegattensplitting gemäß sind und welche ihm widersprechen[145]. Aber weder § 26 EStG noch das eheliche Unterhaltsrecht nehmen Rücksicht auf die ehelichen Güterstände. Freilich könnte man die hälftige Zurechnung des Einkommens beim anderen Ehegatten unter unterhaltsrechtlichen Gesichtspunkten sehen; der eheliche Unterhalt entspricht aber, anders als der Trennungsunterhalt, nicht der hälftigen Zuordnung, sondern umfaßt nach §§ 1360, 1360a BGB nur die Haushaltskosten und die persönlichen Bedürfnisse der Ehegatten. Verteidiger des Ehegattensplitting unterstreichen auch gern, daß diese Form der Ehegattenbesteuerung auch nichtunternehmerisch tätigen und vermögenslosen Steuerpflichtigen ermögliche, den Ehegatten am Einkommen zu beteiligen[146]. Das Argument, Unternehmer und Eigentümer privaten Vermögens könnten sich ihr eigenes Ehegattensplitting gestalten[147], ist aber kaum geeignet, eine Verletzung des Gleichheitssatzes zu begründen[148]. Die Übertragung von Einkunftsquellen ist an besondere Voraussetzungen geknüpft; sind diese erfüllt, so hat sich der Steuerpflichtige endgültig seiner vermögenswerten Position begeben. Ein solcher Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit ist ehrlicher als eine fiktive Zurechnung von Einkommen, über

141 *Franziska Vollmer*, a. a. O. Fn. 17 und *Ute Sacksofsky*, a. a. O. Fn. 124; zuvor schon *Roland Donath,* Ehe, Familie und Steuern, RabelsZ 57 (1993), 401.

142 Mit beachtlichem argumentativen Aufwand hat sich *Klaus Vogel* (a. a. O. Fn. 140) vor allem mit der Dissertation Vollmers (a. a. O. Fn. 17) auseinandergesetzt.

143 Gutachten D zum 50. DJT, Teilgutachten Steuerrecht erstattet von *Annemarie Mennel,* München 1974 S. D 194.

144 BVerfGE 61, 319, 345 f. (a. a. O. Fn. 52).

145 Neuerlich wieder bei *Klaus Vogel* (a. a. O. Fn. 140), S. 208 ff.

146 So zuletzt wieder *Klaus Vogel* (a. a. O. Fn. 140), S. 215 ff. m. w. N.

147 Dieses Argument, das auch zugunsten des Familienrealsplitting angeführt wird, kann dort ebensowenig überzeugen, s. IV. 2.

148 Gl. A. *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 384 f. Nach *Peter Bareis* (a. a. O. Fn. 139, StuW 2000, 81, 88) legt diese Argumentation gerade offen, was Splittingverfechter grundsätzlich bestreiten, daß es nämlich einen Splittingvorteil gibt.

das der andere Ehegatte in Wirklichkeit kaum je wird verfügen können. Familien- und unterhaltsrechtlich kann dadurch im übrigen die Bedürftigkeit des anderen Ehegatten nicht nur während sondern auch nach einer Trennung oder Scheidung der Ehe entfallen, so daß kein Raum mehr für den Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen bleibt.

Vor allem aber der auch vom BVerfG[149] herausgestellte gesetzgeberische Zweck des Ehegattensplitting, einer besonderen „Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter"[150], wird zu Recht als Beleg dafür angesehen, daß die Ehegatten-Zusammenveranlagung nicht eheneutral wirkt[151]. Nachdem das Zivilrecht in den siebziger Jahren das Leitbild der Hausfrauenehe aufgegeben hat[152], könnte auch das Einkommensteuerrecht ohne weiteres zugunsten einer Individualbesteuerung darauf verzichten. Zumal sich das Ehegattensplitting in den anderen europäischen Staaten und vielen weiteren Staaten der Welt kaum findet[153]. Da die Zusammenveranlagung mit Splitting nach wohl h. M.[154] nicht die einzig verfassungsgerechte Form der

149 BVerfGE 61, 319, 345 f. (a. a. O. Fn. 52).

150 BT-Drucks. III/260, 34.

151 Schon in der Entscheidung zur beamtenrechtlichen Witwenversorgung hat das BVerfG ausgeführt, daß eine Einwirkung des Gesetzgebers dahin, die Ehefrau „ins Haus zurückzuführen„, verfassungswidrig sei (BVerfG v. 11. 4. 1967 – 2 BvL 3/62, BVerfGE 21, 329, 353). Zur Forderung der familienpolitischen Neutralität einer Ehegattenbesteuerung auch *Alain Steichen*, La justice dans l'impôt, Luxemburg 1994, 432 und *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 386.

152 S. nur *Peter Derleder,* a. a. O. Fn. 23, S. 18; parallel dazu hat auch das BVerfG einen Wandel in der Anwendung des Gleichheitssatzes zwischen Mann und Frau vollzogen (dazu ausführlich: *Ute Sacksofsky*, Das Grundrecht auf Gleichberechtigung: Eine rechtsdogmatische Untersuchung zu Artikel 3 Absatz 2 des Grundgesetzes, 2. Aufl. Baden-Baden 1996, S. 79 ff. m. w. N.

153 In Belgien gibt es z. B. ein eigentümliches Teilsplitting auf Erwerbseinkünfte im Verhältnis 70:30 bis zu einem Höchstbetrag von 6750 EURO, dazu und zu den anderen Staaten der EU s. *Frans Vanistendael*, Belgium, u. a. Autoren, in: *Maria Teresa Soler-Roch*, a. a. O. Fn. 42, S. 14 ff.; Frankreich kennt das Familientarifsplitting mit bevölkerungspolitischem Lenkungscharakter (*Cyrille David*, France, in: *Soler-Roch*, a. a. O. Fn. 42, S. 27, 37 ff.); im übrigen haben sich außer der Schweiz und den USA alle anderen modernen Industriestaaten Europas und Australien für die Individualbesteuerung entschieden. Spanien kennt sogar ein Wahlrecht auf Zusammenveranlagung ohne Splitting (zur Rechtsentwicklung s. *Pedro Manuel Herrera Molina*, Das Prinzip der subjektiven Netto-Besteuerung und die Familienbesteuerung in Spanien, in: *Klaus Tipke/Nadya Bozza*, a. a. O. Fn. 71, S. 181, 184 ff.; dazu auch *Klaus Tipke,* Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 381 ff.).

154 S. nur *Joachim Lang,* Familienbesteuerung, Zur Tendenzwende der Verfassungsrechtsprechung durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 3. 11. 1982 und zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1983, 103, 116; *Ernst-Wolfgang Böckenförde,* a. a. O. Fn. 125, S. 338; *Klaus Vogel* (a. a. O. Fn. 140), S. 208 m. w. N. und *Klaus Tipke,* Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 390 ff.

Ehegattenbesteuerung ist, wäre der Weg frei für eine Individualbesteuerung unter Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsleistungen gegenüber dem bedürftigen Ehegatten und nicht minder zwangsläufiger beruflich oder betrieblich veranlaßter Kinderbetreuungskosten beidseitig erwerbstätiger Ehepaare[155]. Damit aber wäre zugleich die Voraussetzung dafür geschaffen, die Ehegattenbesteuerung in ein Familienrealsplitting zu integrieren. Für die Einverdiener-Ehe wird man auch bei diesem Modell aus Vereinfachungsgründen zu einer hälftigen Zurechnung des Einkommens gelangen. Denn nur durch ein unbegrenztes Realsplitting wird sich eine Benachteiligung der intakten gegenüber der geschiedenen Ehe vermeiden[156] und das Fördergebot des Art. 6 Abs. 1 GG gegenüber der Besteuerung der Lebenspartnerschaft[157] durchsetzen lassen. Ehegattensplitting und Realsplitting können dann aber als „ökonomisch äquivalent" bezeichnet werden[158].

Allerdings bietet dieser unterhaltsrechtliche Ansatz der Ehegattenbesteuerung und die damit verbundene Überführung in eine Individualbesteuerung mit Unterhaltsabzug von der Bemessungsgrundlage auch die Möglichkeit, einen geringeren als den hälftigen Betrag des erzielten Einkommens abzusetzen; eben den Unterhalt in zivilrechtlich geschuldeter Höhe[159]. In dem durch Art. 3 Abs. 1 und 6 Abs. 1 GG vorgegebenen Koordinatensystem wäre dabei besonders darauf zu achten, daß die intakte Ehe gegenüber der geschiedenen und der eheähnlichen Gemeinschaft oder auch Lebenspartnerschaft nicht benachteiligt wird, sondern sogar eindeutig zu bevorzugen ist. Dieses Abstandsgebot müßte im Gegensatz zu bisheriger Praxis[160] natürlich auch alle an die eine oder andere Form elterlichen Zusammenlebens gekoppelten kindbedingten Entlastungen und Gewährungen berücksichtigen.

2. Besteuerung der gescheiterten Ehe: Begrenztes Realsplitting oder Unterhaltshöchstbetrag

Für den Unterhalt geschiedener oder dauernd getrennt lebender, unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Ehegatten, sieht das Gesetz ein begrenztes Realsplitting vor. Der Unterhaltsverpflichtete kann seine jährlichen Zahlungen bis zu 27 000 DM unter der Voraussetzung als Sonderausgaben abziehen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG), daß der Empfänger zustimmt; dieser versteuert die Lei-

155 So auch die Forderung von *Klaus Tipke,* Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 8, S. 387; ebenso hier zu III. 2.c.
156 S. II. 2.
157 S. II. 3.
158 *Stefan Homburg*, a. a. O. Fn. 140, S. 263.
159 So zuletzt auch *Klaus Vogel*, a. a. O. Fn. 140, S. 226 zu (4).
160 S. dazu III. 2.c.

stungen als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 1a EStG). Wird die Zustimmung verweigert – und hierüber wird gelegentlich erbittert gestritten – oder ist der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so bleibt dem Steuerpflichtigen der Alternativabzug eines Unterhaltshöchstbetrags von bis zu 13 500 DM, auf den allerdings eigene Einkünfte und Bezüge des Empfängers anzurechnen sind (§ 33a Abs. 1 EStG). Dieser hat die Zuwendungen aber auch nicht zu versteuern.

Das begrenzte Realsplitting, als Ersatz für den Wegfall des Ehegattensplitting nach dem Scheitern der Ehe gedacht[161], berücksichtigt den Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch zwangsläufige Unterhaltszahlungen, grundsätzlich in sachgerechter Weise[162]. Dieser Gedanke wird indessen nicht konsequent umgesetzt. So widerspricht das Antragserfordernis und die Begrenzung des abziehbaren Betrags dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz, wenn die Unterhaltsverpflichtung einen größeren Umfang hat. Andererseits ist der Abzug bis zum Höchstbetrag von 27 000 DM nicht zu rechtfertigen, wenn die Unterhaltsverpflichtung diesen Betrag nicht erreicht[163]. Schließlich wird zu Recht bemängelt, daß das begrenzte Realsplitting anderen Unterhaltsbeziehungen verwehrt wird[164]. Dies will die Bundesregierung künftig jedenfalls für die sog. Lebenspartnerschaften ändern.

3. Exkurs: Geplante Einkommensbesteuerung der Lebenspartnerschaft

Der von den Fraktionen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen vorgelegte Entwurf eines Gesetzes zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften[165], sog. Lebenspartnerschaften[166] setzt um, was bereits Gegenstand der Koalitionsvereinbarung vom 20. Oktober 1998[167] und

161 BT-Drucks. 8/2100, 60.

162 *Klaus Tipke/Joachim Lang,* Steuerrecht, a. a. O. Fn. 9, § 9 Rz. 96.

163 *Klaus Tipke/Joachim Lang,* Steuerrecht, a. a. O. Fn. 9, § 9 Rz. 96.

164 *Klaus Tipke/Joachim Lang,* Steuerrecht, a. a. O. Fn. 9, § 9 Rz. 96.

165 Zur zweifelhaften Realität dieser Diskriminierung s. etwa *Ingo v. Münch*, Antidiskriminierungsgesetz – notwendig oder überflüssig?, NJW 1999, 260 ff.; ähnlich *Uwe Diederichsen*, Homosexuelle – von Gesetzes wegen?, NJW 2000, 1841 ff.

166 BT-Drucks. 14/1351.

167 ZRP 1998, 488. Der entsprechende Passus Nr. 10 zu Abschnitt „IX. Sicherheit für alle – Bürgerrechte stärken" lautete wie folgt:
„Minderheitenrechte
Die neue Bundesregierung will Minderheiten schützen und ihre Gleichberechtigung und gesellschaftliche Teilhabe erreichen. Niemand darf wegen seiner Behinderung, Herkunft, Hautfarbe, ethnischer Zugehörigkeit oder sexueller Orientierung als Schwuler oder Lesbe diskriminiert werden. Dazu werden wir ein Gesetz gegen Diskriminierung und zur Förderung der Gleichbehandlung (u. a. mit der Einführung des Rechtsinstituts der eingetragenen Lebenspartnerschaft mit Rechten

einer Entschließung des Europäischen Parlaments war[168]. Da der Entwurf eines LPartG zivilrechtliche Unterhaltspflichten während des Bestehens und nach Aufhebung der eingetragenen Lebenspartnerschaft vorsieht, sollen auch im Einkommensteuerrecht diese Unterhaltsverpflichtungen berücksichtigt werden. Die Unterhaltsverpflichtung während bestehender Lebenspartnerschaft wird in Anlehnung an das Realsplitting bei Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG), durch einen jährlichen Abzugsbetrag in Höhe von 40 000 DM berücksichtigt. Dieser Betrag ist als fiktive Unterhaltsleistung bei dem unterhaltsberechtigten Lebenspartner zu versteuern. Nach der Trennung der Partner oder nach Aufhebung der Partnerschaft können die tatsächlich geleisteten Unterhaltszahlungen an den früheren Lebenspartner entweder als Sonderausgaben bis zu 27 000 DM im Wege des sog. Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG), oder als außergewöhnliche Belastungen bis zu 13 500 DM (§ 33a Abs. 1 EStG) vom Einkommen des Unterhaltsverpflichteten abgezogen werden[169].

Diese einkommensteuerlichen Folgeregelungen zu den zivilrechtlichen Unterhaltsvorschriften werden in der Begründung zum Entwurf des LPartG, als Gebot einer Besteuerung nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bezeichnet[170]. Sie zeigen das Bemühen um eine maßvolle aber behutsame Annäherung der Steuerrechtslage an die geltende Ehegattenbesteuerung. Keine der beiden Regelungen führt zu einer Gleichstellung mit der Ehe, geschweige denn zu einer Begünstigung gegenüber dieser[171]. Allerdings hat der Entwurf die Neuregelung auch nicht zum Anlaß genommen, die Mängel des geltenden begrenzten Realsplitting zu beseitigen. Sollte der Entwurf Gesetz werden, so wird sich unweigerlich die Frage stellen, ob man der eheähnlichen (heterosexuellen) Gemeinschaft den steuerlichen Mindeststandard der Lebenspartnerschaft allein unter Hinweis darauf verweigern kann, daß diesen Steuerpflichtigen die bürgerliche Ehe offensteht. In Frankreich wird der PACS („pacte civile de solidarité") auch der eheähnlichen (heterosexuellen) Gemeinschaft, gerade unter Berufung auf den Gleichheitssatz, zugänglich gemacht.

---

und Pflichten) auf den Weg bringen. Die Empfehlungen des Europäischen Parlaments zur Gleichberechtigung von Lesben und Schwulen werden berücksichtigt."

168 Zu den Empfehlungen des Europäischen Parlaments (BT-Drucks. 12/7069) und deren Umsetzung in den verschiedenen Mitgliedstaaten, s. BT-Drucks. 14/1351, 85 f.; vgl. auch *Hans-Joachim Kanzler*, Erste Überlegungen zur Einkommensbesteuerung der Lebenspartnerschaft nach dem Entwurf des Lebenspartnerschaftsgesetzes, FR 2000, 859.

169 Zu diesen Regelungen im einzelnen, *Hans-Joachim Kanzler*, a. a. O. Fn. 168, S. 860 ff.

170 BT-Drucks. 14/1351, 89.

171 Das gilt insbesondere für den Abzug in intakter Lebenspartnerschaft, dazu *Hans-Joachim Kanzler*, a. a. O. Fn. 168, S. 862 ff.

4. Zwischenergebnis zur Besteuerung ehelicher und nichtehelicher Gemeinschaften

Das Ehegattensplitting ist nicht die einzige verfassungsrechtlich zulässige Form der Ehegattenbesteuerung. Es kann daher auch in ein Realsplitting überführt werden, daß bei Vorhandensein von Kindern zu einem Familienrealsplitting erweitert werden könnte. Als Vorbilder könnten das bereits geltende sog. begrenzte Realsplitting und die geplante Besteuerung der eingetragenen Lebenspartnerschaft dienen. Dabei folgt jedoch aus Art. 6 Abs. 1 GG, daß die Ehe gegenüber diesen Lebensformen nicht benachteiligt wird.

III. Klassische Familienbesteuerung als „Kinderlastenausgleich"

1. Vom Kinderlastenausgleich zum Optionsmodell

a) Rechtsentwicklung des Kinderlastenausgleichs

Die Rechtsentwicklung der Familienbesteuerung[172] im engeren Sinne, des Kinderlastenausgleichs, spiegelt den Versuch wider, das Nebeneinander von sozialrechtlicher und einkommensteuerlicher Entlastung befriedigend zu regeln. Dies hat zu immer wiederkehrenden Konflikten mit dem Grundgesetz geführt, die den Eindruck bestärken, daß eine verfassungskonforme Regelung der Familienbesteuerung politisch kaum möglich ist[173]. In den Jahren 1954 bis 1974 gab es ein kumulierendes System, nach dem, unabhängig von den einkommensteuerlichen Kinderfreibeträgen, zusätzlich Kindergeld nach den Kindergeldgesetzen[174] gewährt wurde. Von 1975 bis 1985 galt eine reine Kindergeldlösung, die vom BVerfG als grundsätzlich verfassungsgemäß eingestuft wurde[175]; neben dem die Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern berücksichtigenden Kindergeld, wurden aber noch weitere kindbedingte steuerliche Entlastungen gewährt, um deren Umfang und Verteilung innerhalb nicht intakter Ehen erbittert gestritten wurde[176]. Nach einer Übergangszeit, der Wiedereinführung eines zusätzlichen kleinen Kinderfreibetrags in den Jahren 1983 bis 1985[177], galt von 1986 bis 1995 ein sog. Duales System, das die

172 Dazu ausführlich *Monika Jachmann* in Kirchhof/Söhn, EStG § 31 Rdnr. A 20 ff.; HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 32 Anm. 160 ff. jeweils m. w. N.

173 HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 162.

174 Kindergeldgesetz v. 13. 11. 1954, BGBl. 1954, 333 und Bundeskindergeldgesetz v. 14. 4. 1964, BGBl. I 1964, 265; zur Entwicklung des Kindergeldrechts s. HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, Vor §§ 62–78 EStG Anm. 3 f.

175 BVerfGE 43, 108 (a. a. O. Fn. 41).

176 Zu dieser Rechtslage auch HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 163.

177 Der sich aus einem Kinderbetreuungsbetrag entwickelt hatte, dazu *Hans-Joachim Kanzler,* a. a. O. Fn. 119, S. 67, 73 f. und FR 1988, 208 f.

kindbedingten Entlastungen und Vergünstigungen vom Anspruch auf Kinderfreibetrag abhängig machte; neben dem Kinderfreibetrag wurde ein nach der Zahl der Kinder gestaffeltes Kindergeld gezahlt, das bei höherem Einkommen des Steuerpflichtigen gemindert und bei geringerem Einkommen durch einen Zuschlag erhöht wurde[178].

b) Das geltende, unvollständige Optionsmodell

Schließlich wurde 1996 das als Familienleistungsausgleich bezeichnete und derzeit geltende Optionsmodell geschaffen[179], das durch eine alternative Gewährung von Kindergeld und Abzug eines Kinderfreibetrags und eine weitgehende Vereinheitlichung des Verfahrens gekennzeichnet ist. Gesetzestechnisch wird das Verhältnis der Kindergeld- zu den Kinderfreibetragsregelungen durch eine „vor-die-Klammer-gezogene" Vorschrift bestimmt. Der „erläuternde" Gesetzgeber[180] beschreibt das Optionsmodell in § 31 Satz 1 und 2 EStG selbst wie folgt:

„Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes wird durch den Kinderfreibetrag nach § 32 oder durch Kindergeld nach dem X. Abschnitt bewirkt. Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie".

Im laufenden Kalenderjahr wird ausschließlich das monatliche Kindergeld als Steuervergütung gezahlt. Nur wenn das Kindergeld die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums nicht in vollem Umfang bewirkt, ist erst bei der Veranlagung zur Einkommensteuer der Kinderfreibetrag abzuziehen (§ 31 Satz 3 und 4 EStG). Das Kindergeld und vergleichbare Leistungen sind dann nach § 36 Abs. 2 EStG dem Einkommen wieder hinzuzurechnen (§ 31 Satz 5 EStG). Weitere kindbedingte Ermäßigungen hängen entweder von der Kindergeld- oder Kinderfreibetragsberechtigung ab oder werden anstelle dieser Entlastungen gewährt[181].

Dieses Verrechnungsmodell erfüllt die Anforderungen des BVerfG an die Umrechnung des Kindergelds mit dem individuellen Grenzsteuersatz[182], wenn dem Kindergeld – wie gesetzlich angeordnet – steuerrechtliche Entlastungsfunktion zukommen soll. Eine Verrechnung des Kindergelds mit dem Kinderfreibetrag erfolgt dann nur, wenn die Steuerermäßigung eine höhere Entla-

178 HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 32 Anm. 164 m. w. N.

179 Zur Entstehungsgeschichte dieser Kompromißlösung und zu den vorgeschlagenen Alternativmodellen: HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 31 EStG Anm. 4 m. w. N.

180 Zur Kritik an derartigen überflüssigen familien- und steuerpolitischen Programmsätzen: HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 31 EStG Anm. 24 und 30.

181 Dazu s. etwa die Zusammenstellung bei HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 32.

182 S. BVerfGE 99, 246 (a. a. O. Fn. 7).

stung bewirkt. Dies war in den Jahren 1997 und 1998 nur bei Steuerpflichtigen mit einem oder zwei Kindern der Fall, deren Grenzsteuersatz 38,19% überstieg, denn für das 1. und 2. Kind betrug das Kindergeld jeweils 2640 DM und der Kinderfreibetrag 6912 DM jährlich[183]. Bei gleichbleibendem Kinderfreibetrag führt daher jede, wie die ab 1999 vorgenommene Erhöhung des Kindergelds zur Abnahme der Anzahl von Kinderfreibetragsberechtigten; andererseits hat jede Erhöhung des Kinderfreibetrags, wie sie vom Jahr 2000 an gilt, bei konstanten Kindergeldbeträgen den umgekehrten Effekt. Aber auch der bereits für das Jahr 2000 herabgesetzte und die vorgesehenen weiteren Senkungen des Spitzensteuersatzes mindern den Anteil der Steuerpflichtigen, die sich für einen Kinderfreibetrag qualifizieren.

Daß das Kindergeld in seiner Funktion als Sozialleistung den Betrag des von der Bundesregierung ermittelten Existenzminimums nicht erreicht, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden[184].

Nach alledem konzentriert sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Optionsmodells auf die Bemessung des Kinderfreibetrags, der das erstmals im EStG so bezeichnete Existenzminimum repräsentieren soll. Legt man dieser Prüfung die neuere Rechtsprechung des BVerfG zugrunde[185], wonach ein Unterschreiten des sozialhilferechtlichen Mindestsatzes absolut unzulässig ist und deshalb auch eine sog. Toleranzgrenze für eine Überbesteuerung nicht mehr in Betracht kommt[186], so entsprach der Kinderfreibetrag bereits im ersten Jahr seiner Einführung nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen[187], weil er – wenn auch geringfügig – hinter dem von der Bundesregierung ermittelten Existenzminimum für Kinder zurückblieb[188]. Schon und noch unter der Geltung der fünfzehnprozentigen Toleranzgrenze bestanden Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieser Bemessung, weil der Gesetzgeber den ihm

183 Im Veranlagungszeitraum 1996 war dies bei Steuerpflichtigen mit einem oder zwei Kindern der Fall, deren Grenzsteuersatz 38,31% überstieg, denn für das 1. und 2. Kind betrug das Kindergeld jeweils 2400 DM und der Kinderfreibetrag 6264 DM jährlich. Vom 3. Kind an war die Entlastung durch das Kindergeld im Veranlagungszeitraum 1996, selbst bei einem Spitzensteuersatz von 53%, in all diesen Jahren höher als durch den Kinderfreibetrag.

184 HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 66 EStG Anm. 4 m. w. N.; gl. A. Niedersächsisches FG v. 13. 8. 1996, EFG 1996, 1053, rkr.; s. auch *Verena Kulmsee*, Reform der Familienbesteuerung, DStZ 1998, 14, 23.

185 BVerfGE 99, 246 (a. a. O. Fn. 7).

186 Nach der Rechtsprechung des I. Senats des BVerfG wurde dem Gesetzgeber „ein gewisser Einschätzungsspielraum zugebilligt", der ein Unterschreiten des Richtwerts um 15 v. H. zuläßt (BVerfG 14. 6. 1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93).

187 A. A. *Monika Jachmann*, a. a. O. Fn. 172, § 32 Rdnr. A 56 m. w. N.

188 Mit 6264 DM blieb der Kinderfreibetrag 1996 unter dem von der Bundesregierung ermittelten Existenzminimum für Kinder von 6288 DM zurück.

vom BVerfG eingeräumten Entscheidungsspielraum im Jahressteuergesetz 1996[189] bewußt ausgenutzt hatte[190]. Nach Aufgabe der Toleranzgrenze bestehen aber auch erhebliche Zweifel an der ausreichenden Bemessung des Existenzminimums für volljährige Kinder. Zwar beträgt der Kinderfreibetrag seit 1997 6912 DM und liegt damit noch über dem Sozialhilfebedarf für ein Kind, den die Bundesregierung jedenfalls für das Jahr 2001 mit 6768 DM ermittelt hat[191]. Dieser Ermittlung liegt jedoch nur ein Durchschnittsregelsatz für minderjährige Kinder nach einem Berechnungsmodus zugrunde, der noch von der mittlerweile überholten Rechtsprechung des BVerfG gebilligt worden war[192].

2. Kritik und Erneuerung der geltenden Familienbesteuerung

a) Defizite des geltenden Familienleistungsausgleichs

Auch der Familienleistungsausgleich nach dem Optionsmodell hat eine ganze Reihe von Marginalproblemen nicht gelöst, die schon immer bestanden hatten, wie die Berücksichtigung volljähriger Kinder[193] oder die Verteilung und Übertragung der Kinderfreibeträge unter den Kindeseltern[194], beides Regelungsbereiche, die durch ein Hin und Her der Gesetzgebung gekennzeichnet sind. Hinzugekommen sind neue Schwierigkeiten, die der Gesetzgeber lösen mußte, wie die Abschaffung der verfehlten Ausschlußfrist für den Kindergeldantrag[195] und die Beseitigung der verfassungswidrigen Inpflichtnahme der Arbeitgeber zur Auszahlung des Kindergelds[196], oder solche, die der Lösung durch Recht-

189 V. 11. 10. 1995 (BGBl I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438).

190 S. HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 169, wonach eine solche, geplante geringfügige Unterschreitung auch nicht aus haushaltspolitischen Erwägungen zu rechtfertigen ist. S. auch I.3.b.

191 BT-Drucks. 14/1926, 5.

192 Die Bundesregierung beruft sich in BT-Drucks. 14/1926, 2 insoweit auf BVerfGE 82, 60 „Kindergeldbeschluß" (a. a. O. Fn. 52).

193 *Monika Jachmann*, a. a. O. Fn. 172, § 32 Rdnr. C 14–C 37; HHR/*Kanzler,* a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 81–124.

194 So die Konkurrenz zwischen leiblichen Eltern und Adoptiv- oder Pflegeeltern, sowie zwischen Eltern in nicht intakten Ehen, dazu: *Monika Jachmann*, a. a. O. Fn. 172, § 32 Rdnr. B 18 und D 11–D 35; HHR/*Kanzler,* a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 56–64 und Anm. 180–193.

195 Zur Verfassungswidrigkeit der durch das 1. SGB III – ÄndG v. 16. 12. 1997 (BGBl. I 1997, 2790, BStBl. I 1998, 127) gestrichenen Vorschrift des § 66 Abs. 3 EStG: HHR/Kanzler, a. a. O. Fn. 47, § 66 EStG Anm. 4; a. A. *Otfried Seewald/Dagmar Felix* in: Kirchhof/Söhn, EStG § 66 Rdnr. A 20.

196 Zur Verfassungswidrigkeit der durch StEntlG 1999 v. 19. 12. 1998 (BGBl. I 1998, 3779, BStBl. I 1999, 81) aufgehobenen Regelung des § 73 EStG: *Otto Depenheuer*, Arbeitgeber als Zahlstelle des Sozialstaats, BB 1996, 1218; *Hans-Joachim Kanzler*, Die sogenannte Arbeitgeberlösung bei Auszahlung des Kindergelds, FR 1996, 473.

sprechung und Gesetzgeber noch harren, wie die Einzelheiten der Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge der Kinder, in Verbindung mit der Übertragung des kindergeldrechtlichen Monatsprinzips auf den Kinderfreibetrag[197]. Zudem läßt die knappe Bemessung des sächlichen Existenzminimums für ältere Kinder nach Aufgabe der Toleranzgrenze befürchten, daß sich auch das BVerfG einmal wieder mit der akribischen Berechnung eines Mindestbedarfs befassen muß, wenn der seit 1997 unverändert gebliebene Kinderfreibetrag nicht stärker angehoben wird.

Abgesehen von diesen kleineren Makeln, deren Beseitigung ohne weiteres möglich wäre, ohne das Optionsmodell preisgeben zu müssen, ist hier aber auf zwei strukturelle Mängel hinzuweisen, die eine grundlegende Neuorientierung fordern:

(1) Das durch § 31 Satz 1 und 3 EStG vorgegebene Programm der vorrangigen „Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes . . . durch Kindergeld" verstößt gegen das Gebot der Belastungsgerechtigkeit, weil indisponibles Einkommen nicht von vornherein von jeder steuerlichen Belastung verschont, sondern zunächst besteuert wird[198]. Für die große Mehrheit der Steuerpflichtigen wird durch übermäßige Besteuerung soziale Bedürftigkeit herbeigeführt und Entlastungsgerechtigkeit durch Kin-

197 Dazu zuletzt: *Bernd Heuermann*, Kinderfreibeträge in der Neustrukturierung des Familienleistungsausgleichs: Verfassungsrechtliche Anforderungen und Probleme der Umsetzung, DStR 2000, 1546, 1549 f.

198 So die h. M. im Schrifttum: *Rudolf Wendt,* a. a. O. Fn. 140, S. 62; *Michael Wosnitza*, Die Besteuerung von Ehegatten und Familien: Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, StuW 1996, 123, 135, der die „Vermengung von Fiskal- und Sozialzwecknormen" durch § 31 kritisiert; HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 31 EStG Anm. 10; *ders.*, FR 1996, 473, 477 zu 4 (a. a. O. Fn. 196); *Bettina Lieber*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs, DStZ 1997, 207, 211; *Moris Lehner*, Der Familienleistungsausgleich nach dem Jahressteuergesetz 1996, in: Festschrift für Hans F. Zacher, Heidelberg 1998, S. 511; ebenso schon *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. Fn. 9, S. 695; *Hartmut Söhn,* a. a. O. Fn. 38, S. 421, 428 ff.; *Joachim Lang*, a. a. O. Fn. 9, S. 449; wohl a. A. *Dieter Birk/Michael Inhester*, Steuerentlastung durch Sozialleistungen an Dritte? Zur Problematik des Ersatzes stl. Entlastungen für Eltern studierender Kinder durch eine einheitliche Ausbildungsförderung, StuW 1996 S. 227, 232 f.; ebenfalls a. A. *Monika Jachmann*, a. a. O. Fn. 172, § 31 Rdnr. A 49. Verfassungsrechtlich bedenklich ist das Optionsmodell nach *Wendt* (a. a. O. S. 61 f.), weil der Verzicht auf Grundrechtsschutz zweifelhaft sei und ein Grundrechtsverzicht jederzeit widerrufbar sein müsse. Auch aus wohlfahrtsökonomischer Sicht stellt das Optionsmodell gegenüber dem alten dualen System „effizienztheoretisch gesehen, einen Rückschritt dar" (*Petra Radke/Wolfram Richter*, Zur Rechtfertigung und Ausgestaltung des Familienleistungsausgleichs aus wohlfahrtsökonomischer Sicht, in Erich Thöni/Hannes Winner, a. a. O. Fn. 10, S. 71, 96).

derfreibeträge bewirkt, die in einigen Fällen nicht einmal das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum abgelten.

Die Unvereinbarkeit von Sozial- und Steuerrecht offenbart sich schon äußerlich durch die Antragsgebundenheit des Kindergelds gegenüber den von Amts wegen abziehbaren Kinderfreibeträgen: Man stelle sich nur vor, der Staat würde bereits die erste Mark besteuern und den Bürger darauf verweisen, einen Grundbedarfsbetrag, vielleicht bei der Meldebehörde, zu beantragen; versäumt er die Frist, so ist er nur „einer zumutbaren Sorgfalt in eigenen Angelegenheiten nicht nachgekommen“[199] und auf die Einkommensteuerveranlagung zu vertrösten, bei der alles wieder gerichtet wird. Daß beide Rechtsgebiete inkompatibel sind, zeigt sich auch in der alltäglichen Administration der Kindergeldregelungen durch die Familienkassen, die an eine umfangreiche Dienstanweisung gebunden sind, und die bei der Auslegung der einkommensteuerrechtlichen Kindergeldvorschriften ein anderes Vorverständnis walten lassen. Die Forderung des BVerfG[200], das Existenzminimum der Familie steuerfrei zu stellen, verbietet es aber nicht nur, auf jegliche verfahrensrechtlichen Schranken zu verzichten, die den Steuerpflichtigen mit Kindern im Vergleich zu kinderlosen Steuerpflichtigen belasten; sie gebietet auch die spezifisch steuerrechtliche Auslegung materiellrechtlicher Regelungen zum Kinderlastenausgleich, seien es nun Kinderfreibetrags- oder Kindergeldvorschriften[201].

(2) Hat das Kind eigene Einkünfte und Bezüge, so kann zivilrechtlich seine Unterhaltsbedürftigkeit entfallen. Die Eltern sind aus Rechtsgründen nicht mehr durch zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen belastet und das Existenzminimum des Kindes wird durch seinen eigenen Grundfreibetrag von der Einkommensteuer freigestellt. In Anlehnung an die in den Jahren 1965 bis 1974 geltende Rechtslage[202] wird diese Erkenntnis in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG umgesetzt. Danach begründen Einkünfte und Bezüge des Kindes in Höhe des jeweiligen Grundfreibetrags ein Abzugsverbot für den Kinderfreibetrag; auch das Kindergeld entfällt in diesem Fall. Die steuersystematische Bedeutung

199 So *Monika Jachmann* (a. a. O. Fn. 172, § 31 Rdnr. A 50) zur Rechtfertigung der Ausschlußfrist nach § 66 Abs. 3 EStG a. F.

200 BVerfGE 82, 60 ff. (a. a. O. Fn. 52) und BVerfGE 82, 198 ff. (a. a. O. Fn. 117).

201 Dazu *Hans-Joachim Kanzler*, Sechs Entscheidungen zum Begriff der „Berufsausbildung“ – oder: Zu den feinen Unterschieden zwischen Einkommensteuer- und Sozialrecht, FR 1999, 1133.

202 Im StÄndG 1964 v. 16. 11. 1964 (BGBl. I 1964, 885, BStBl. I 1964, 553) wurde die nach Kinderzahl gestaffelte Ermäßigung für 18 bis 27-jährige Kinder von der weiteren Voraussetzung abhängig gemacht, daß die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes im Veranlagungszeitraum nicht mehr als 7200 DM übersteigen. Dieses Abzugsverbot wurde durch EStRG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wieder aufgehoben (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 7/2180, 19).

dieser Einkommensgrenze sieht der Gesetzgeber zutreffend im Leistungsfähigkeitsgrundsatz[203], wendet sie aber weniger konsequent und ohne nähere Begründung nur auf volljährige Kinder an. Es widerspricht einer folgerichtigen Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips, wenn der Gesetzgeber für die große Mehrzahl der Fälle einer Berücksichtigung minderjähriger Kinder die Unterhaltsbedürftigkeit ohne weiteres unterstellt; ein überzeugender sachlicher Grund für eine solche Differenzierung läßt sich kaum anführen[204].

b) Zielvorstellungen einer Reform der Familienbesteuerung

„Die Regelung der steuerlichen Folgen des Unterhalts ist konzeptionslos, unsystematisch-inkonsequent, verworren und unübersichtlich"[205]. Dieser Befund *Klaus Tipkes* aus dem Jahre 1993 gilt nach wie vor. Gerade erst fünf Jahre nach Inkrafttreten des Familienleistungsausgleichs mag es als voreilig erscheinen, eine Reform der Familienbesteuerung zu fordern; der Zeitpunkt ist jedoch günstig, weil die Grundsatzentscheidung des BVerfG[206] zum Erziehungs- und Betreuungsbedarf eine Neugestaltung des Kinderlastenausgleichs nahelegt und fordert.

Von der Idee her ist das Optionsmodell zwar eine bestechende Lösung zur Abstimmung sozialrechtlicher Förderung und einkommensteuerlicher Entlastung der Familie. In der gesetzgeberischen Ausgestaltung weist diese Konzeption der Familienbesteuerung jedoch erhebliche Mängel auf, die im wesentlichen darauf beruhen, daß Kinderfreibetrags- und Kindergeldregelung nur unvollständig aufeinander abgestimmt sind und daß die konsequente Verwirklichung des Optionsmodells in Gestalt eines echten Wahlrechts im laufenden Kalenderjahr aus Kostengründen gescheitert ist[207].

Eine Reform der Familienbesteuerung hat den Abzug zwangsläufiger Unterhaltsleistungen von der Bemessungsgrundlage anzuerkennen. Dabei kann das sozialhilferechtliche Existenzminimum nur eine theoretische, realitätsferne Mindestgrenze abgeben; orientieren müssen sich die Beträge vielmehr an der bürgerlich-rechtlichen Unterhaltspflicht gegenüber bedürftigen Unterhaltsempfängern[208]. Hat der Gesetzgeber mit der Regelung der familienrechtlichen

203 BT-Drucks. 13/1558, S. 139 f.

204 Gl. A. *Bernhard Paus*, Neue Einkommensgrenze für den Kinderfreibetrag: was sind „besondere Ausbildungszwecke"?, FR 1996, 337, 339; die von mir vertretene aA (in HHR/*Kanzler,* a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 130) gebe ich auf.

205 *Klaus Tipke,* Steuerrechtsordnung (a. a. O. Fn. 9), S. 694.

206 BVerfGE 99, 216 (a. a. O. Fn. 7).

207 HHR/*Kanzler,* a. a. O. Fn. 47, § 31 EStG Anm. 3 und 8 jeweils m. w. N.

208 Statt vieler *Hartmut Söhn,* a. a. O. Fn. 38, S. 433 m. w. N.; ebenso *Klaus Vogel*, a. a. O. Fn. 104, S. 62 f. m. w. N.

Unterhaltspflichten Wertentscheidungen getroffen, die bei der steuerlichen Lastenverteilung nicht ignoriert werden dürfen[209], so folgt daraus, daß die Verpflichtungen dem Grunde nach erfüllt werden müssen und daß freigiebige Zuwendungen einem Abzugsverbot unterliegen. Vereinfachungsgründe werden eine Pauschalierung erfordern, die sich mindestens an der nach § 1612a Abs. 1 BGB auch auf eheliche Kinder anwendbaren Verordnung zur Berechnung des Regelunterhalts[210], besser noch an einer der Unterhaltsrichtlinien, wie der Düsseldorfer Tabelle, orientieren sollte. Daraus ergibt sich ohne weiteres auch eine altersspezifische Staffelung der Abzugsbeträge, die bislang abgelehnt[211], dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz jedoch in besonderer Weise entspricht.

Die Regelungen zum Abzugsverbot bei höherem Kindeseinkommen sind, insbesondere wegen des Monatsprinzips, recht kompliziert und, wie erste Entscheidungen des BFH[212] zeigen, auch konfliktträchtig. Dies sollte jedoch kein Argument für einen Verzicht auf das Merkmal der Unterhaltsbedürftigkeit sein. Im Gegenteil. Diese von der h. M.[213] meist ignorierte Grundvoraussetzung für den Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen, ist umfassend vorzusehen. Theoretisch kann dies auf zweierlei Weise geschehen: Durch Erweiterung des Abzugsverbots in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG auch auf minderjährige Kinder oder durch Besteuerung der Unterhaltsleistungen bei den Kindern. Mit der zweiten Alternative hatte sich der I. Senat des BVerfG in der Kindergeld-Entscheidung vom 29. 5. 1990[214] befaßt und die Nichtbesteuerung der Unterhaltsleistungen beim Empfänger als sachliche Rechtfertigung dafür angeführt, daß sich die steuerliche Entlastung nicht an den zivilrechtlichen Unterhaltsbeträgen orientiere[215]. Daraus ließe sich folgern, daß ein realitätsgerechter Abzug von Unterhaltsaufwendungen unter Leistungsfähigkeitsge-

209 *Dieter Pohmer*, a. a. O. Fn. 126, Finanzarchiv 46 (1988) 135, 151.

210 *Verena Kulmsee*, a. a. O. Fn. 184, S. 21, im Hinblick auf den nahezu gleichlautenden § 1610 Abs. 3 BGB a. F.

211 BVerfGE 91, 93 (a. a. O. Fn. 186).

212 Vgl. nur BFH v. 1. 3. 2000 – VI R 162/98, BFHE 191, 55; v. 1. 3. 2000 – VI R 19/99, BFHE 191, 62; v. 1. 3. 2000 – VI R 196/98, BFHE 191, 67; v. 2. 3. 2000 – VI R 13/99, BFHE 191, 69; v. 12. 4. 2000 – VI R 34/99, BFHE 191, 59; v. 12. 4. 2000 – VI R 135/99, BFHE 191, 73 und das zugehörige BMF-Schreiben v. 4. 8. 2000, BStBl. I 2000, 1216; ferner die Entscheidung zur Legaldefinition des Begriffs der Einkünfte in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG: BFH v. 21. 7. 2000 – VI R 153/99, BFHE 192, 316; dagegen Verfassungsbeschwerde 2 BvR 1781/00.

213 Anerkannt wird das Erfordernis der Unterhaltsbedürftigkeit i. d. R. nur von den Autoren, die ein Familienrealsplitting befürworten (s. Fn. 257, 258).

214 BVerfGE 82, 60, 91 (a. a. O. Fn. 52).

215 Nach *Hartmut Söhn* (a. a. O. Fn. 38, S. 433) rechtfertigt eine systemwidrige Nichterfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit der Kinder keine „Überbesteuerung" unterhaltspflichtiger Eltern.

sichtspunkten zu einer Besteuerung beim Empfänger zwingt, die auch nach Auffassung des BVerfG verfassungsrechtlich zulässig wäre[216].

Danach rechtfertigt zwar eine systemwidrige Nichterfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit der Kinder keine „Überbesteuerung" unterhaltspflichtiger Eltern. Unabhängig davon entfällt jedoch die zivilrechtliche Unterhaltspflicht der Eltern, wenn die Kinder aufgrund eigener Einkünfte nicht mehr unterhaltsbedürftig sind (§ 1602 BGB).

c) Weiterer Reformzwang durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Betreuungs- und Erziehungsbedarf

Nun galt bislang der Rechtsprechungsgrundsatz, daß der Kinderfreibetrag der Abgeltung aller laufenden Aufwendungen für Unterhalt, Erziehung und Ausbildung des Kindes diente[217]; auch nach dem Willen des Gesetzgebers sollte die „Kinderentlastung . . . nach ihrer Zweckbestimmung, nicht nur den Unterhaltsbedarf im engeren Sinne, sondern die durch Kinder entstehende wirtschaftliche Gesamtbelastung der Eltern, ausgleichen"[218]. Der I. Senat des BVerfG sah in einer derartigen pauschalen Abgeltung von Unterhaltsaufwendungen auch keinen Verfassungsverstoß[219]. Diesen Grundsatz hat der II. Senat des BVerfG in seiner Entscheidung zum Betreuungs- und Erziehungsbedarf[220] stillschweigend aufgegeben und den geltenden Kinderfreibetrag für unzureichend erklärt, weil er nur das sächliche Existenzminimum für das Kind repräsentiere; darüberhinaus sei noch, und unabhängig von tatsächlich angefallenen Aufwendungen, ein Betreuungs- und Erziehungsbedarf abzudecken.

Entsprechend der knappen Fristsetzungen hat der Gesetzgeber bereits einen von der Bemessungsgrundlage abziehbaren Betreuungsfreibetrag von 3024 DM gewährt, auf den das Kindergeld ebenfalls anzurechnen ist[221] und denkt darüber nach, wie der vom BVerfG ab 1. 1. 2002 geforderte unabwendbare Erziehungsbedarf abzudecken sei.

Was war geschehen? Beiderseits berufstätige Ehegatten hatten auf Abzug ihrer Kinderbetreuungskosten mit der Begründung geklagt, ihnen werde gleichheitswidrig verweigert, was Alleinerziehenden zustehe. Die Verfassungsbeschwerde hatte Erfolg. Daraufhin hob der Gesetzgeber kurzerhand die Vor-

216 BVerfGE 82, 60, 91 (a. a. O. Fn. 52).

217 So der BFH in ständiger Rechtsprechung: S. die Nachweise bei HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 167.

218 Regierungsentwurf eines 3. StRefG v. 9. 1. 1974, BT-Drucks. 7/1470, 213.

219 BVerfG v. 23. 11. 1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108.

220 BVerfGE 99, 216 (a. a. O. Fn. 7).

221 § 31 Satz 1 und § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Familienförderung (FamFördG) v. 22. 12. 1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4).

schrift des § 33c EStG ersatzlos auf, so daß erwerbstätige Alleinerziehende die tatsächlich aufgewendeten Betreuungskosten für ihr Kind nicht mehr mit 4000 DM[222], sondern unabhängig von Aufwendungen nur noch mit 1512 DM abziehen können. Erweist sich die Neuregelung daher auf der Grundlage einer Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdbetreuung der Kinder schon als Subvention der Haushaltsführungs- oder Einverdiener-Ehe, so ist damit zugleich eine massive Benachteiligung beiderseits berufstätiger Elternpaare, unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip, verbunden[223]. Falls die Finanzgerichte in diesen Fällen nicht über eine verfassungskonforme Auslegung der §§ 4 Abs. 4 , 9 Abs. 1 EStG zu einem Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug gelangen[224], wird dieser Rechtszustand zu einer erneuten Anrufung des BVerfG Anlaß geben.

Die von Familien- und Steuerpolitikern begrüßte Entscheidung, hat unter Praktikern einige Bestürzung ausgelöst; nicht nur von einem „Paradigmawechsel"[225] war die Rede, sondern auch von einem neuen Begriff der Leistungsfähigkeit, den das BVerfG kreiert habe[226]. Im Gesetzgebungsverfahren wurde der Gedanke eines Kindergrundfreibetrags aufgegriffen, den einige Autoren spontan erwogen hatten[227]. Dies hat auch im Schrifttum[228] eine lebhafte Dis-

222 Zum leidigen Abzug einer zumutbaren Belastung s. nur HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 33c EStG Anm. G 2 und 70 ff.

223 *Wolfgang Schön*, DStR 1999, 1677, 1680; *Hans-Joachim Kanzler*, Kinderbetreuungskosten Alleinstehender (Anmerkung zu BFH v. 15. 7. 1999 – III R 51/98, BFHE 190, 94, BStBl. II 1999, 823), FR 1999, 1385, 1386; *Roman Seer/Volker Wendt*, a. a. O. Fn. 120, S. 1907; kritisch auch *Susanne Tiedchen,* Zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungs- und Kindererziehungskosten, BB 1999, 1681, 1684.

224 Dies halten *Roman Seer/Volker Wendt* (a. a. O. Fn. 120, S. 1907) für zulässig.

225 *Bernd Heuermann*, Paradigmawechsel im Leistungsausgleich für Familien, BB 1999, 660.

226 *Klaus Lange*, Verfassungsrechtliche Möglichkeiten einer gleichheitsorientierten Reform des Familienleistungsausgleichs, Rechtsgutachten für das Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend, April 2000, S. 68 ff.

227 *Peter Glanegger*, Der Kinderbetreuungs- und Kindererziehungsbedarf nach dem Beschluß des BVerfG vom 10. 11. 1998, DStR 1999, 227, 229; *Hans-Joachim Kanzler*, Kinderfreibeträge 1985 bis 1988 verfassungswidrig, (Anmerkung zu BVerfGE 99, 246, 268 und 273, a. a. O. Fn. 7), FR 1999, 148, 150; *ders*., Verfassungswidrigkeit des eingeschränkten Kinderbetreuungskostenabzugs und des auf Unverheiratete beschränkten Haushaltsfreibetrags (Anmerkung zu BVerfGE 99, 216, a. a. O. Fn. 7), FR 1999, 158, 159; *Theodor Siegel*, Zur Diskussion um den Kindergrundfreibetrag, BB 1999, 1406; für einen Kindergrundfreibetrag auch früher schon: *Gerhard Vorwold*, Die steuerrechtliche Berücksichtigung unvermeidbarer Privataufwendungen, StuW 1992, 264, 265.

228 S. etwa *Hans-Wolfgang Arndt/Andreas Schuhmacher*, Die Verfassungswidrigkeit des „Kindergrundfreibetrags", NJW 1999, 1689, und *Lothar Schemmel*, Kinder-

kussion ausgelöst, die offenbar noch nicht abgeschlossen ist[229]. Ich selbst habe seinerzeit nur an einen, das sächliche Existenzminimum repräsentierenden Kindergrundfreibetrag gedacht, der nach den neuen Vorgaben des BVerfG natürlich so zu bemessen wäre, daß er einem Abzug von der Bemessungsgrundlage äquivalent ist[230]. Denn bekanntlich fordert das BVerfG die Umrechnung des Kindergelds mit dem persönlichen Steuersatz und damit auch mit dem Spitzensteuersatz, soweit er getragen wird[231]. Dies halten auch einige Gegner des Kindergrundfreibetrags für verfassungsrechtlich unbedenklich, derzeit aber nicht für finanzierbar[232]. Nur einige Vertreter der Steuer- und Familienpolitik glaubten mit geringeren Beträgen davonzukommen.

Der Gedanke einer Grundfreibetrags- oder ihr äquivalenten Kindergeldlösung ist aber für die Regelung der neuen bedarfsorientierten Betreuungs- und Erziehungsbeträge[233] aufzugreifen. Denn insoweit besteht ein entscheidender Unterschied zur Behandlung der unvermeidbaren Unterhaltsleistungen für Kinder, die nach hier vertretener Auffassung in Höhe des zivilrechtlich geschuldeten Unterhalts, und nicht im Umfang des sozialhilferechtlichen Existenzminimums, von der Bemessungsgrundlage abziehbar sein müssen. Wenn der, ebenfalls unvermeidbaren Privataufwand abgeltende Grundbedarf des Steuerpflichtigen, nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird, so hat dies das BVerfG damit zu erklären versucht, daß dies die horizontale Steuergerechtig-

grundfreibetrag: Ein steuerpolitischer und verfassungsrechtlicher Mißgriff, Wiesbaden 1999.

229 Dem Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend wurden Gutachten von 4 Verfassungsrechtlern vorgelegt (*Klaus Lange* [April 2000], *Alois Oberhauser* [Mai 2000], *Werner Heun* [Juni 2000] und *Hans-Peter Schneider* [Juli 2000]), die alle einen Abzug von der Bemessungsgrundlage nicht für zwingend erachten. Auch der Wissenschaftliche Beirat für Familienfragen hat am 13. November 1999 eine Stellungnahme „Zur Weiterentwicklung des Familienlasten- und Familienleistungsausgleichs nach den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 10. November 1998" abgegeben. Danach „erscheint es gerechtfertigt, den Betreuungsaufwand auch der nicht oder eingeschränkt erwerbstätigen Eltern als gesellschaftlich wertvolle und durch direkte Transfers anzuerkennende Leistungen zu verstehen und darüber hinaus den Betreuungsaufwand erwerbstätiger Eltern im Wege eines in der Sache und Höhe begrenzten Freibetrages im Umfang der nachgewiesenen Aufwendungen anzuerkennen" (a. a. O. S. 8). Hinsichtlich des Erziehungsfreibetrags sei „auch zu bedenken, inwieweit Eltern in ihren Erziehungsanstrengungen und -aufwendungen durch Programme und Maßnahmen der öffentlichen Kinder- und Jugendhilfe unterstützt und entlastet werden" (a. a. O. S. 8).

230 *Hans-Joachim Kanzler*, a. a. O. Fn. 227, FR 1999, 150; diese Aussage bezog sich daher auch auf die Entscheidungen zum unzureichenden Existenzminimum der Kinder in den VZ 1985 bis 1988.

231 BVerfGE 99, 246 (a. a. O. Fn. 7).

232 *Hans-Wolfgang Arndt/Andreas Schuhmacher*, a. a. O. Fn. 228, S. 1690.

233 BVerfGE 99, 216 (a. a. O. Fn. 7).

keit nicht erfordere, weil alle Steuerpflichtigen in der gleichen Weise betroffen seien[234]. Die zusätzliche Anforderung an die Tarifgestaltung, wonach Progressionssprünge zu vermeiden seien, die „die vertikale Gleichheit im Verhältnis geringerer zu höheren Einkommen außer acht" lassen, ist kaum ein überzeugender Ersatz für das immer wieder vorgetragene, gleichwohl zutreffende Argument, daß der progressionsmindernde Abzug von der Bemessungsgrundlage notwendige Konsequenz des bestehenden Tarifs sei. Für mich ist deshalb noch ein weiterer Unterschied von grundlegender Bedeutung: Der Abzug von der Bemessungsgrundlage ist gerechtfertigt, soweit unvermeidbare Aufwendungen zu berücksichtigen sind; für bedarfsorientierte, fiktive Posten, wie die Beträge für den Betreuungs- und Erziehungsbedarf, ist diese progressionsmindernde Entlastung hingegen nicht geboten. Den Grundfreibetrag erhält eben auch das unterbeteiligte Kleinkind eines Unternehmers, ebenso wie der einsitzende Straftäter mit Mieteinkünften. Zum gleichen Ergebnis kommen andere Autoren, die solche Bedarfsbeträge kurzerhand dem Bereich der Sozialzweck- oder Lenkungsnormen zuordnen, weil sie allenfalls disponibles Einkommen belasten[235]. Solche Fördermaßnahmen aber unterliegen nicht dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und sollten daher nicht die Bemessungsgrundlage mindern[236].

Ist danach die Freibetragslösung auch für den Erziehungsbedarf nicht erforderlich[237], stellt sich gleichwohl die Frage nach der weiteren gesetzlichen Aus-

234 BVerfGE 87, 153, 170, a. a. O. Fn. 108, „Grundfreibetrag".

235 *Roman Seer/Volker Wendt*, a. a. O. Fn. 120, S. 1907.

236 Dazu etwa *Wolfgang Lingemann,* Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Köln 1993, S. 227.

237 Gl. A. *Klaus Lange,* Gutachten (a. a. O. Fn. 226, S. 106): „Ein staatlicher Ausgleich von Minderungen dieser weit verstandenen Leistungsfähigkeit braucht konsequenterweise nicht wie der Ausgleich von Minderungen der Leistungsfähigkeit im bisherigen Sinne die Progression der Einkommensbesteuerung in sich aufnehmen zu können"; *Alois Oberhauser*, Berücksichtigung des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs bei den familienbezogenen Maßnahmen. Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten, Gutachten (a. a. O. Fn. 229, S. 23 f.): „Darüber hinaus könnte zumindest der Erziehungsbedarf durch eine allgemeine Erhöhung des Kindergelds statt durch eine weitere Erhöhung der Kinderfreibeträge berücksichtigt werden. Die Kluft zwischen den Entlastungswirkungen der Kinderfreibeträge auf der einen Seite, dem Kindergeld und den kindbezogenen Sozialleistungen auf der anderen würde damit nicht noch mehr ausgeweitet"; *Theodor Siegel/Barbara Seel/Peter Bareis*, Zur Regelung des Erziehungsbedarfs nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, BB 2000, 1860; zum Teil a. A. *Werner Heun,* Gutachten (a. a. O. Fn. 229), der den Abzug von der Bemessungsgrundlage eher widerstrebend für erforderlich hält, obwohl er dies für „verfassungsrechtlich fragwürdig" hält, „da die Berücksichtigung des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs die Anerkennung einer Leistung für die Gemeinschaft darstellt und sachlich nicht als Gewährleistung des Existenzminimums verstanden werden" könne; für *Heun* (a. a. O.) läßt im übrigen „die teilweise

gestaltung dieser Entlastung: Dem BVerfG ist es ein Anliegen, „dem Kind eine Entwicklung zu ermöglichen, die es zu einem verantwortlichen Leben in dieser Gesellschaft befähigt" . . ., wozu es „die Mitgliedschaft in Vereinen sowie sonstige Formen der Begegnung mit anderen Kindern oder Jugendlichen . . ., das Erlernen und Erproben moderner Kommunikationstechniken, der Zugang zu Kultur- und Sprachfertigkeit, die verantwortliche Nutzung der Freizeit und die Gestaltung der Ferien"[238] aufführt. Für die Bemessung dieses, nach Auffassung des BVerfG von allen Eltern zu befriedigenden Erziehungsbedarfs, soll der Haushaltsfreibetrag von derzeit 5616 DM eine zahlenmäßige Orientierung geben, der allerdings je nach Kinderzahl abzustufen sei[239]. Ein Entlastungsbetrag für den Betreuungs- und Erziehungsbedarf von insgesamt 8640 DM, neben dem Kinderfreibetrag von zur Zeit 6912 DM, ist aber kaum überzeugend zu begründen[240], gleich ob man ihn von der Bemessungsgrundlage abzieht oder nicht. M. E. kann dieser Erziehungsbetrag auch nur bis zur Volljährigkeit eines gesunden Kindes[241] gewährt werden, denn mit ihr endet die Erziehungsgewalt der Eltern über das Kind (§§ 1626, 1631BGB[242]).

3. Zwischenergebnis zum Kinderlastenausgleich

Werden Unterhaltsaufwendungen als indisponibles Einkommen behandelt und in realitätsgerechtem Umfang von der Bemessungsgrundlage abgezogen,

doppelte steuerliche Berücksichtigung der Kinderbetreuung durch Eigenleistungen, nämlich durch Freibeträge und durch das Ehegattensplitting, . . . die Berechtigung des Ehegattensplittings als zweifelhaft erscheinen" (a. a. O. S. 26 f.) und *Hans-Peter Schneider,* Gutachten (a. a. O. Fn. 229, S. 41 f.): „Die vom Zweiten Senat für erforderlich gehaltenen Korrekturen am derzeitigen Familienleistungsausgleich könnten mit einem noch vertretbaren Verfassungsrisiko durch Einführung eines Grundfreibetrags („Familienfreibetrag") für ein nach Kinderzahl gestaffeltes „Familienexistenzminimum" vorgenommen werden. Die ausgewogenste Lösung mit dem geringsten verfassungsrechtlichen Risiko besteht – anstelle eines zusätzlichen Erziehungsfreibetrages – in der Zusammenführung der jetzigen Freibeträge (Kinderfreibetrag, Betreuungsfreibetrag) zu einem einheitlichen Kinderfreibetrag gleicher Höhe, verbunden mit einer maßvollen Anhebung des Kindergeldes."

238 BVerfGE 99, 216, 241 (a. a. O. Fn. 7).

239 BVerfGE 99, 216, 241 (a. a. O. Fn. 7); zur Unverständlichkeit dieser verklausulierten Formulierung, angesichts des Umstands, daß der Haushaltsfreibetrag bisher als Einmalbetrag gewährt wird: *Hans-Joachim Kanzler*, a. a. O. Fn. 227, FR 1999, 158, 160.

240 *Roman Seer/Volker Wendt*, a. a. O. Fn. 120, S. 1909; *Theodor Siegel/Barbara Seel/Peter Bareis*, a. a. O. Fn. 237, S. 1860; ebenso schon *Hans-Joachim Kanzler*, a. a. O. Fn. 227, FR 1999, 158, 160.

241 Etwas anderes mag für behinderte Kinder gelten.

242 S. etwa OVG Münster v. 12. 10. 1994 – 19 B 2255/94, NJW 1996, 1769.

so erübrigt sich eine Berücksichtigung eines weiteren Betreuungs- und Erziehungsbedarfs. Dieser ist Teil des angemessenen zivilrechtlichen Unterhalts (§ 1610 BGB); ein etwaiger Sonderbedarf wird von den Regelungen zu den Sonderausgaben (§ 10 EStG) und den außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 ff. EStG) erfaßt. Eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes sind stets zu berücksichtigen; entfällt die Unterhaltsbedürftigkeit des Kindes, so werden Unterhaltsleistungen aus disponiblem Einkommen erbracht und rechtfertigen keinen Abzug. Werden kindbedingte Lasten nur im Umfang eines sozialhilferechtlichen Existenzminimums als Abzug von der Bemessungsgrundlage berücksichtigt, so kann daneben ein progressionsunabhängiger Betreuungs- und Erziehungsbedarf zu berücksichtigen sein. Eine solche bedarfsorientierte Ermäßigung ist nicht von der Unterhaltsbedürftigkeit des Kindes abhängig. Kinderbetreuungskosten erwerbstätiger Eltern sind als beruflich oder betrieblich veranlaßte Aufwendungen bei Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.

IV. Integrationsmodelle einer gleichheits- und leistungsgerechten Familienbesteuerung

1. Grundgedanken der Alternativlösungen: Familientarif- und Familienrealsplitting

Die unterschiedliche Berücksichtigung geminderter Leistungsfähigkeit in Ehe und Familie durch eine tarifliche Lösung für die bürgerlich-rechtliche Ehe einerseits, und den Abzug von der Bemessungsgrundlage für die unterhaltsberechtigten anderen Familienangehörigen, insbesondere die Kinder, andererseits, wird schon seit Jahren auch als widersprüchlich empfunden. Und so hat es nicht an Vorschlägen gefehlt, die bestehende Rechtslage zur Ehegatten- und Familienbesteuerung grundlegend zu ändern und einheitlichen Gestaltungsprinzipien zu unterwerfen. Vorgeschlagen wurden die einander ausschließenden Modelle des Familien*tarif*splitting und des Familien*real*splitting. Beiden Modellen liegen unterschiedliche Leitbilder der Familie zugrunde; beide können sich auf Vorbilder stützen. Der Idee des Familiensplitting scheint der Gedanke an eine Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft auch der Familie zugrundezuliegen; dementsprechend soll das Ehegattensplitting nach französischem Vorbild zu einem Familiensplitting mit unterschiedlichen Divisoren erweitert werden. Der Vorschlag eines Familienrealsplitting beruht hingegen auf der realitätsnäheren und zivilrechtsadäquaten Vorstellung von der Familie als einer Unterhaltsgemeinschaft. Das Modell hierfür bietet das EStG selbst mit dem sog. begrenzten Realsplitting für die gescheiterte Ehe.

Beide Lösungen sollen hier kurz erörtert und beurteilt werden. Gerade zur Bewertung dieser Modelle sei vorweg darauf hingewiesen, daß der allfällige

Einwand mangelnder Praktikabilität[243] gegenüber dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kaum noch überzeugen kann, solange der Steuergesetzgeber in anderen Bereichen kontinuierlich zu einer Komplizierung des Steuerrechts beiträgt und auch der geltende Familienleistungsausgleich keineswegs als Vorbild für eine Vereinfachung taugt. Nichts anderes gilt für das weitere Totschlagsargument fehlender finanzieller Mittel. Das BVerfG hat bereits sehr früh[244] und immer wieder[245] betont, daß fiskalpolitische Erwägungen allein nicht geeignet seien, einen Verfassungsverstoß zu rechtfertigen. Auch Vorschläge zu einer „Gegenfinanzierung" sind schon zu Zeiten unterbreitet worden, als dieser Begriff noch nicht verwendet wurde[246]. Auch das BVerfG hat darauf hingewiesen, daß gerade in Zeiten wachsenden staatlichen Finanzbedarfs eine gerechte Lastenverteilung geboten und dadurch zu erreichen ist, daß verfassungsrechtlich nicht erforderliche Steuerentlastungen oder Vergünstigungen, verringert oder aufgehoben werden. Das Gegenteil ist der Fall. Andererseits könnten sowohl der Vereinfachungsgedanke als auch die aufkommensneutrale Umsetzung, äußerst hilfreiche Argumente für eine Strukturreform der Familienbesteuerung sein.

a) Familientarifsplitting

Das Familientarifsplitting nach französischem Vorbild wird heute kaum noch befürwortet[247]. Es zu erwähnen, gebietet die Chronistenpflicht deshalb, weil es erklärtes Ziel einer gesetzlichen Neuordnung der Familienbesteuerung in den

243 So sieht etwa *Wilhelm Oepen* (Zur Einkommensbesteuerung von Ehegatten: Entstehung, Kritik und Änderungsvorschläge, Bonn 1999, S. 56 f.) unüberwindliche Schwierigkeiten, die einer Verwirklichung des Familienrealsplitting entgegenstehen, weil Naturalleistungen zu bewerten seien. Angesichts eines § 8 EStG und der Tatsache, daß sich die Familiengerichte schon immer dieser Aufgabe unterzogen haben, kann man solche finalen Argumente kaum ernst nehmen.

244 BVerfGE 6, 55, 80 (a. a. O. Fn. 4) „Ehegattenbesteuerung"; s. auch allgemeiner BVerfG v. 14. 11. 1969 – 1 BvL 4/69, BVerfGE 27, 220, 228 „Wohngeld für Sozialhilfeempfänger".

245 BVerfGE 82, 60, 89 „Kindergeldbeschluß" (a. a. O. Fn. 52) und BVerfGE 87, 153 (a. a. O. Fn. 108) „Grundfreibetrag".

246 So vor allem von *Heinz-Jürgen Pezzer*, a. a. O. Fn. 57, S. 772.

247 Vor allem von *Paul Kirchhof*, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, F 71 und *Franz Klein,* a. a. O. Fn. 11, S. 796 ff., dort auch zum sog. Gaddum-Entwurf, der von Franz Klein wesentlich mitgestaltet wurde (dazu auch *Joachim Lang*, a. a. O. Fn. 9, S. 437 und 451). In Italien wurde der Gesetzgeber auf Anregung des Verfassungsgerichts ermächtigt, „Familienquotienten" einzuführen, hat von dieser Ermächtigung jedoch bislang keinen Gebrauch gemacht (s. *Enrico des Mita* [Nadya Bozza als Übersetzerin], Das Prinzip der subjektiven Netto-Besteuerung und die Familienbesteuerung in Italien, in: *Klaus Tipke/Nadya Bozza*, a. a. O. Fn. 71, S. 193, 203, 210 f.).

achtziger Jahren gewesen ist[248] und damals oft angekündigt, ja beschworen wurde, um die Unzufriedenen zu besänftigen[249]. Nach diesem Modell der Familienbesteuerung wird das Einkommen der Eltern und ihrer minderjährigen Kinder grundsätzlich[250] zusammengefaßt, dann dem Ehegatten und den Kindern nach unterschiedlichen Divisoren fiktiv zugerechnet, darauf der Tarif angewandt und die Steuerbeträge zur Gesamtsteuerschuld der Familie addiert. Gegen diese Art der Besteuerung wird vor allem vorgebracht[251], daß sie ungerechtfertigte Steuervorteile erzeuge, soweit die reale Unterhaltsverpflichtung nicht dem Splittingdivisor entspricht[252]. Aus diesem Grunde hat man etwa in Frankreich den Splittingvorteil begrenzt[253]; gleichwohl zahlen dort, trotz einer hohen Grenzsteuerbelastung auch mittlerer Einkommen, über die Hälfte der Familien keine Einkommensteuer[254]. Jedenfalls kann die formal-arithmetische Einkommenszurechnung nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht werden und widerspricht dem Grundsatz der Individualbesteuerung.

b) Familienrealsplitting

Ganz anders vollzieht das Familienrealsplitting den Transfer von Mitteln, und damit von Leistungsfähigkeit in der Familie, am exaktesten nach. Ausgangspunkt ist auch hier, wie beim Familiendivisorensplitting, das Ehegattensplitting. Die Familie wird als Unterhaltsgemeinschaft mit den Kindern und (mög-

248 Regierungserklärung v. 4. 5. 1983, in: Stenographische Berichte des Deutschen Bundestags – 10. Wahlperiode – 4. Sitzung v. 4. 5. 1983, S. 62. In den sechziger Jahren wurde das Familiensplitting von Finanzwissenschaftlern diskutiert (s. *Rolf Borell/Volker Stern*, Zur Neuregelung der Familienbesteuerung, Wiesbaden 1983 S. 35).

249 S. etwa Begründung zum Entwurf eines StSenkG, BT-Drucks. 10/2884, 96; so sollte etwa die Wiedereinführung des Kinderfreibetrags 1983 „eine Vorstufe zu der von den Koalitionsfraktionen CDU/CSU und FDP so schnell wie möglich geplanten Einführung eines Familiensplitting sein" (*Hans-Ulrich Kieschke*, Der abgabenrechtliche Teil des Haushaltsbegleitgesetzes 1983, DStZ 1983, 4, 13). Das Familiensplitting wurde etwa nach der Alleinerziehenden-Entscheidung des BVerfG auch zur Entlastung Alleinerziehender diskutiert (HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 33c EStG Anm. 6 m. w. N.).

250 Zur Ausnahme bei Spekulationsgewinnen in Frankreich s. *Cyrill David,* France, in: Soler-Roch, a. a. O. Fn. 42, S. 34.

251 Zu einer Detailkritik s. etwa *Rolf Borell/Volker Stern,* a. a. O. Fn. 248, S. 35 ff. und *Wolfgang Lingemann,* a. a. O. Fn. 236, S. 190 f., jeweils m. w. N.

252 S. etwa *Moris Lehner,* a. a. O. Fn. 58, S. 165 f. m. w. N.; Bedenken auch bei *Klaus Vogel* (a. a. O. Fn. 140), S. 225 f. m. w. N., der das Modell gerade noch als verfassungsgemäß beurteilt und aus finanzwissenschaftlicher Sicht: *Wolfgang Scherf*, a. a. O. Fn. 53, S. 108.

253 *Wolfgang Lingemann,* a. a. O. Fn. 236, S. 189.

254 *Axel Schrinner*, Pariser Steuerreform ist nicht der große Wurf, Handelsblatt v. 4. 9. 2000, S. 9.

licherweise auch) dem geringer verdienenden Ehegatten als Unterhaltsberechtigten angesehen. Der Verpflichtete kann die Unterhaltsleistungen in voller Höhe von seiner Bemessungsgrundlage abziehen, entsprechend versteuern die Unterhaltsempfänger diese Zuwendungen als sonstige Einkünfte. Das Problem der Unvereinbarkeit dieser Besteuerung mit der Markteinkommenslehre, hat der Gesetzgeber pragmatisch überwunden und sowohl den Abzug, wie die Besteuerung der Unterhaltszuwendungen, im Rahmen des begrenzten Realsplitting gelöst. Auch die Besteuerung der Unterhaltsleistungen innerhalb einer Lebenspartnerschaft soll nach diesem Vorbild gestaltet werden. Freilich setzt dies voraus, daß die Abzugsbeträge realitätsgerecht bemessen sein müssen[255].

Das vor allem von *Klaus Tipke* vorbereitete[256] und von *Joachim Lang*[257] entwickelte Familienrealsplitting hat mittlerweile breite Akzeptanz gefunden[258]. Kritiker, die glauben, Verträge unter nahen Angehörigen würden allein aus

255 *Klaus Vogel* (a. a. O. Fn. 140), S. 219.

256 Mit der Feststellung in der 1. Aufl. seines Lehrbuchs (Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, Köln 1973, S. 212), die Gewährung von Unterhalt vermindere die steuerliche Leistungsfähigkeit, der Bezug von Unterhalt erhöhe diese Leistungsfähigkeit; s. auch *Klaus Tipke*, Zur Reform der Familienbesteuerung, Stellungnahme gegenüber der Kommission „Familienlastenausgleich" der CDU/CSU-Bundestagsfraktion, StuW 1984, 127, 128.

257 S. etwa *Joachim Lang*, a. a. O. Fn. 38, S. 650 ff.; *ders.*,Familienbesteuerung, a. a. O. Fn. 154; *ders.,* Welche Maßnahmen empfehlen sich, um die Vereinbarkeit von Berufstätigkeit und Familie zu verbessern?, in: Verh. des 60. DJT, 1994, S. O 58, O 77 f.; *ders.,* Zur Reform der Familienbesteuerung, Stellungnahme gegenüber der Kommission „Familienlastenausgleich" der CDU/CSU-Bundestagsfraktion, StuW 1984, 129; *ders.,* Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposion Bd. II, Köln 1985; *ders.,* Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform, Köln 1987, S. 47; *ders.,* a. a. O. Fn. 9, S. 451.

258 S. nur *Rolf Borell/Volker Stern,* a. a. O. Fn. 248, S. 47 ff.; *Martin Moderegger*, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, Baden-Baden 1991, S. 163; *Gerhard Vorwold*, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung: Versuch einer zeitgemäßen Veränderung, FR 1992, 789; *Wolfgang Lingemann*, a. a. O. Fn. 236, S. 156 ff.; *Mathias Pechstein*, a. a. O. Fn. 25, S. 301 ff.; *Michael Wosnitza*, a. a. O. Fn. 198, StuW 1996, 123; *Rudolf Wendt*, a. a. O. Fn. 140, S. 47, 67 ff.; *Günther Hanslik,* a. a. O. Fn. 63, S. 160 ff.; *Roman Seer/Volker Wendt*, a. a. O. Fn. 120, S. 1907.
Aus finanzwissenschaftlicher Sicht: *Dieter Pohmer*, a. a. O. Fn. 126, Finanzarchiv 46 (1988), 135, 152; *Harald Schlee*, Einkommensteuerliche Behandlung von Transferzahlungen, Frankfurt/Main 1994, S. 200 ff.; *Corinna Treisch*, Existenzminimum und Einkommensbesteuerung: Dogmengeschichte, Analyse der Besteuerungsprinzipien und Regelungsvorschlag, Aachen 1999, S. 435 f. (als Alternativvorschlag bei Nichtverwirklichung einer konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems).

steuerlichen Gründen geschlossen[259], sehen auch darin einen Vorteil des Familienrealsplitting, daß dieses einen Einkünftetransfer auch ohne übertragbare Einkunftsquellen ermöglicht[260]. Allerdings werden zum Teil Einschränkungen gemacht, die ich nicht teile. So hat der 60. Deutsche Juristentag[261] eine Umgestaltung des Ehegattensplitting in eine Form der Familienbesteuerung gefordert, die das Familienexistenzminimum in Übereinstimmung mit dem Sozialhilferecht steuerfrei stellt und die familienrechtlich vorgegebene Einkommensverteilung in Ehe und Familie nachvollzieht. Damit ist zwar das Familienrealsplitting angesprochen; soweit die Eltern jedoch aufgrund einklagbarer zivilrechtlicher Verpflichtung Unterhaltsleistungen erbringen, die das sozialhilferechtliche Existenzminimum übersteigen, würde nach diesem Vorschlag indisponibles Einkommen besteuert.

Allerdings stellt sich auch beim Familienrealsplitting das Problem der Unterhaltsbedürftigkeit der Kinder. Würde man auch in diesem Rahmen eine Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes fordern, so entfiele die Notwendigkeit für eine Besteuerung der Transferleistungen. Hier bietet sich indessen eine Vereinfachung an. Da die Unterhaltsleistungen in jedem Fall beim Empfänger zu versteuern sind, relativiert sich der Makel der Begünstigung, der durch den Abzug freigiebiger Zuwendungen entsteht. Im Hinblick auf das Korrespondenzprinzip ließe sich daher durchaus vertreten, realitätsgerechte Beträge beim Steuerpflichtigen, ohne Prüfung seiner Unterhaltsverpflichtung, zum Abzug zuzulassen. Beim Empfänger sind diese Leistungen auch dann zu versteuern, wenn sie ihm ohne Rechtspflicht zugefallen sind. Das bei solchen Sachverhalten typische und beabsichtigte Progressionsgefälle verringert sich mit zunehmender Absenkung des Spitzensteuersatzes, wie sie für die nächsten Jahre vorgesehen ist. Zugleich ließe sich der sog. „Fallbeileffekt" vermeiden, wonach selbst bei einer geringfügigen Überschreitung der Anrechnungsgrenze des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG die Kinderentlastungen und die Steuervergütung entfallen[262].

259 Zuletzt und statt vieler: *Rudolf Wendt,* a. a. O. Fn. 140, S. 69.

260 Den dadurch bewirkten Vereinfachungseffekt betonen *Klaus Tipke/Joachim Lang,* Steuerrecht (a. a. O. Fn. 9), § 9 Rz. 910. Zur Fragwürdigkeit dieses Arguments, das auch zur Verteidigung des Ehegattensplitting angeführt wird, s. II. 1.b.

261 Verhandlungen Bd. II. 1, München 1994, O 201.

262 Der BFH (v. 21. 7. 2000 – VI R 153/99; BFHE 192, 316; dagegen Verfassungsbeschwerde 2 BvR 1781/00) hält diese übergangslose Freigrenze für verfassungsgemäß; a. A. *Bernhard Paus*, a. a. O. Fn. 204, S. 337 und HHR/*Kanzler*, a. a. O. Fn. 47, § 32 EStG Anm. 130, die eine Milderungsregelung fordern.

V. Perspektiven einer verfassungsgemäßen Ehegatten- und Familienbesteuerung

Während die Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland nach der grundlegenden Einweisung durch das BVerfG im Jahre 1957, von den Steuerpflichtigen jedenfalls weithin akzeptiert wurde, hat sich die bisherige Gesetzgebung zur Familienbesteuerung als ideologisches Schlachtfeld erwiesen, auf dem als Verwundete allein die Familien zurückgeblieben sind. Beleg für diese Blessuren sind nicht nur die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Familienbesteuerung; noch eindeutiger bezeugen dies die Massenverfahren, zu denen sich Eltern gegen Ende der achtziger Jahre des letzten Jahrhunderts genötigt sahen, die dadurch erzwungenen vorläufigen Veranlagungen und die, diese Vorläufigkeitsfestsetzungen auflösende Sondervorschrift[263] zur Steuerfreistellung des Existenzminimums von Kindern in den Veranlagungszeiträumen 1983 bis 1995[264]. Die sklavische Umsetzung der Entscheidungen des BVerfG vom November 1998 wird zu einer weiteren Verirrung des Kinderlastenausgleichs führen, aus der sich der Gesetzgeber nur durch ein neues, in-sich-geschlossenes Konzept der Familienbesteuerung lösen wird. Ein solcher Befreiungsschlag kann eigentlich nur mit der Einführung eines Familienrealsplitting gelingen. Als einzig verfassungskonforme Lösung erfüllt dies die Anforderungen an eine gleichheits- und leistungsgerechte Individualbesteuerung von Ehe und Familie.

263 Durch FamFördG v. 22. 12. 1999, BGBl. I 2552; BStBl. I 2000, 4.

264 Zu den Problemen dieser Sondervorschrift s. *Hartmut Ross*, Rückwirkende Anhebung des kindbedingten Existenzminimums 1983–1995 durch das Gesetz zur Familienförderung, DStZ 2000, 205; *Hans-Joachim Kanzler*, Das „nachgebesserte" Existenzminimum für Kinder in den VZ 1983 bis 1995 – Gedanken zu § 53 EStG i. d. F. des FamFördG, die sich zum 31. 12. 2001 erledigen, FR 2000, 581.

Altersvorsorge und Altersbezüge

Prof. Dr. *Peter Fischer*
Vorsitzender Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

I. Einleitung – ein steuerrechtlicher Problemstau
II. Zur Einführung: Fallgruppen
1. Das Sparbuch
2. Die Leibrente
3. Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragszahlungen
4. Renten aus den gesetzlichen Sozialversicherungen
5. Ruhegelder i. S. d. § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG
6. „Einkaufen" in ein Versorgungssystem des Arbeitgebers
III. Das „einfachrechtliche" Koordinatensystem
1. Nichtsteuerbarkeit der Vermögensumschichtung; keine Steuerbarkeit „nach der äußeren Form der Wiederkehr"
2. Das Versicherungsprinzip
3. Die Ertragsanteilsbesteuerung
4. Das Zuflußprinzip
5. Intertemporale Korrespondenz und Steuersystematik
IV. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen einer Besteuerung von Altersbezügen
1. Gleichheit der Besteuerung
2. Vorgelagerte Korrespondenz; „belastungsäquivalente Rentenformel"
3. Definition der Alterseinkünfte
V. Besteuerung von Sozialversicherungsrenten – Grundlagen
1. Das Versicherungsprinzip in den gesetzlichen Rentenversicherungen
2. Besteuerung bedarfsorientierter Renten und der Hinterbliebenenrente
3. Renten der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL)
VI. Exkurs: Steuerfragen der betrieblichen Altersversorgung
1. Direktversicherung und Pensionskassen; betriebliche Versorgungszusage
2. Betriebliche Pensionsfonds
VII. Die Besteuerung der Sozialversicherungsrenten – Reformüberlegungen
1. Kritik an der Ertragsanteilsbesteuerung nach geltendem Recht
2. Einkommensrelevante Komponenten der Sozialversicherungsrente
a) Zeitlich gestreckte Auszahlung einer Versicherungssumme
b) Besteuerung von Zinsen aus der Ansparphase?
c) Dynamisierung der Renten
d) Transfereinkünfte durch versicherungsfremde Leistungen
3. Nachversteuerung des steuerfrei belassenen Ansparens
VIII. Reformziele
1. Gleichheit
2. „Unpolitische Besteuerung"
3. Einfachheit/Schlichtheit als Rechtsprinzip
4. Europatauglichkeit der Reform
5. Bezifferung der Eigenleistungen
6. Gerechtes Übergangsrecht

IX. Vorsorgeaufwendungen
1. Die Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgericht vom 20. 8. 1997
2. Altersvorsorge und Existenzminimum
3. Altersvorsorge und Sonderausgaben-Höchstbeträge
4. Benachteiligung der Selbständigen
5. Pflichtvorsorge und Übermaß („Halbteilungsgrundsatz")
X. Ausblick

I. Einleitung – ein steuerrechtlicher Problemstau

„Altersvorsorge" ist das Erschließen einer persönlichen Einkunftsquelle für das Alter durch hierfür in der (aktiven) Erwerbsphase getätigte besondere Aufwendungen. Die Alterssicherung in der Bundesrepublik ruht auf „drei Säulen"[1], welche sind die private[2] Eigenvorsorge durch Privatversicherung und private – auch staatlich geförderte[3] – Vermögensbildung, die betriebliche[4] Alterssicherung sowie die Sozialversicherung[5]. Ein einheitliches steuerrechtlich-dogmatisches Konzept besteht nicht[6]. Ob ein solches Konzept erwünscht oder gar verfassungsrechtlich geboten ist, ist – erstaunlicherweise – umstritten. Als *monitum* steht der bislang unerledigte (unten VIII. 2.) Auftrag des BVerfG[7] an den Gesetzgeber, das „Jahrhundertproblem"[8] einer Besteuerung von Altersbezügen zu lösen. Der Auftrag zur Schaffung eines kohärenten Systems umfaßt die Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen[9]. Die Erwartung einer weiteren Entscheidung des BVerfG hat zu einem steuerrechtlichen Problemlösungs-

1 Vorschläge der Kommission „Fortentwicklung der Rentenversicherung" vom 27. 1. 1997, NJW Beilage 13/1997, S. 20.

2 *Wallerath*, Gegenwärtiges System der Finanzierung der sozialen Sicherung, Schriftenreihe des Deutschen Sozialrechtsverbandes Bd. 45 (1998), S. 7 ff., 26 ff.

3 S. vor allem 3. Vermögensbeteiligungsgesetz v. 7.9.1998, BGBl. I S. 2647.

4 *Wallerath* (Fn. 2), S. 24 ff.; *Spengel/Frank Schmidt*, Betriebliche Altersversorgung, Besteuerung und Kapitalmarkt – Ein Vergleich der Verhältnisse in Deutschland, Frankreich, Großbritannien, den Niederlanden und den USA, 1997.

5 Steuerliche Probleme der Altersvorsorge, Institut für Finanzen und Steuern, IFSt-Schrift Nr. 377, 1999, S. 6 ff.

6 *Seer*, Die Besteuerung der Alterseinkünfte und das Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG), StuW 1996, 323, 326; *Birk/Wernsmann*, Die Besteuerung der Alterssicherung in ihren verschiedenen Formen, in Cramer/Förster/Ruland (Hrsg.), Handbuch zur Altersversorgung, 1998, S. 833 ff., 850; *dies*., Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung – Reformbedarf und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers, DB 1999, 166; hierzu *Krause-Junk/R. Müller*, Nachgelagertes Verfahren bei der Besteuerung der Alterseinkünfte, DB 1999, 2282, mit Replik von *Birk/Wernsmann*; ferner *Birk*, Nachgelagerte Besteuerung in der betrieblichen Altersversorgung, StuW 1999, 321.

7 BVerfG v. 26. 3. 1980, 1 BvR 121, 122/76, BVerfGE 54, 11.

8 Nachweise zur Diskussion bei *Seer* (Fn. 6), S. 323 Fn. 3 ff.

9 BVerfG v. 20. 8. 1997, 1 BvR 1300/89, HFR 1997, 937.

stau geführt. Mit einigem Grund, denn die anstehende Reform hat Bedacht zu nehmen auf die Strukturelemente der Besteuerung sämtlicher bisher gebräuchlicher Durchführungswege der Alterssicherung und wird sich zwingend[10] auswirken auf die Besteuerung innovativer, durch das 3. Finanzmarktförderungsgesetz ermöglichter Vorsorgemodelle etwa mittels betrieblicher Pensionsfonds (unten VI. 2.)[11]. In dieser Hinsicht ergibt sich eine Verzahnung mit den Bestrebungen auf EU-Ebene, einen „Verhaltenskodex"[12] zur steuerlichen Behandlung von Pensionsbeiträgen, Altersversorgungsplänen und zur Gewinnbesteuerung von Pensionsfonds zu schaffen[13].

Zweck dieses Beitrags kann nur sein, Elemente der Sachgerechtigkeit in einem steuersystematischen Koordinatensystem als Ausgangs- und Haltepunkte gleichheitsrechtlicher Überlegungen zu skizzieren.

10 Der „Bericht des Arbeitskreises ‚Betriebliche Pensionsfonds'", 1998, Schriftenreihe des BMF Heft 64 (Bericht der sog. Gehrke-Kommission), fordert die Einführung der nachgelagerten Besteuerung für alle Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung nach dem Vorbild der für die Unterstützungkassen geltenden Steuersystematik (S. 49 ff.). Diese sei aber nur finanzierbar, wenn deren Ausweitung auf die private und die gesetzliche Rentenversicherung vermieden werden könne. Ein vom BMF hierzu in Auftrag gegebenes Gutachten gelangt zu dem Ergebnis, daß die Einführung der nachgelagerten Besteuerung betrieblicher Versorgungsleistungen, auf welche der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hat, auch bei der gesetzlichen und privaten Altersversorgung die nachgelagerte Besteuerung zwingend erfordern würde (a. a. O., S. 49 ff., 51). Einen Ausweg sieht der Arbeitskreis darin, daß die Pensionsfonds während der Anwartschaftszeit keinen Rechtsanspruch gewähren. Demgegenüber hält *Birk* eine Gleichbehandlung mit der Besteuerung der gesetzlichen Renten nicht für verfassungsrechtlich zwingend; so *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 170 ff.

11 Bericht des Arbeitskreises „Betriebliche Pensionsfonds", (Fn. 10), S. 51, unter Bezugnahme auf ein vom BMF in Auftrag gegebenes, soweit ersichtlich nicht veröffentlichtes Gutachten.

12 Vgl. Entschließung des Europäischen Parlaments ABl. Nr. C 175 v. 21. 6. 1999 S. 0435; Empfehlung der EU-Kommission für die Grundzüge der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft im Jahr 2000, KOM/2000/0214 endg.

13 Ausweislich der Antwort des Kommissars *Monti* auf eine Schriftliche Anfrage des Abg. *Graham Mather* (PPE) betr. die Tagung des ECOFIN-Rates v. 1. 12. 1998 (ABl. Nr. C 297 v. 15. 10. 1999 S. 0115) befaßt sich eine Untergruppe der Gruppe „Steuerpolitik", der die persönlichen Vertreter der Finanzminister angehören und in der das für Steuerpolitik zuständige Kommissionsmitglied den Vorsitz führt, mit der Besteuerung von Zusatzrenten und Lebensversicherungen. S. auch *Selling*, Steuerharmonisierung im europäischen Binnenmarkt, IStR 2000, 417, 423: Das Ziel der Arbeitsgruppe ist – im Interesse der Dienstleistungsfreiheit sowie der Freizügigkeit für Beschäftigte und Selbständige – ein koordinierter Ansatz im Bereich der betrieblichen Altersvorsorge („zweite Säule"), um Doppelbesteuerungen und steuerliche Doppelbefreiungen zu vermeiden. Nach Angaben von *Selling* will die Kommission in absehbarer Zeit einen Richtlinienentwurf vorlegen.

II. Zur Einführung: Fallgruppen

Zur Einführung in die Grobstruktur der komplexen Materie möchte ich beginnen mit einer fallbezogenen „Problemfeld-Übung" am Beispiel einiger „Vorsorge-Klassiker".

1. Das Sparbuch

Der Ansparvorgang ist als Vorgang der privaten Vermögensverwaltung – vorbehaltlich steuerlicher Sparförderung – steuerlich „neutral", nämlich Umschichtung von Vermögen, auch von solchem, das herrührt aus zugeflossenen und versteuerten Einkünften. Die Vermögensanlage und ihre Erträge können der Alterssicherung dienen; ob dies tatsächlich der Fall ist, entscheidet sich – de facto kaum feststellbar – erst im nachhinein. Für die während der Ansparund der Auszahlungsphase erzielten Erträge der Vermögensanlage gewährt § 20 Abs. 4 EStG einen Sparerfreibetrag. Die Kapitaleinkünfte vermitteln steuerliche Leistungsfähigkeit unabhängig davon, ob sie einem Schüler oder einem Rentner zufließen. Generell läßt sich bereits jetzt sagen: Im Alter bezogene Einkünfte z. B. aus Kapitalvermögen, Miete, aktive und nachträgliche Gewinne und Löhne aus aktiver und vorangegangener nichtselbständiger Arbeit, mithin alle marktrelevant erzielten „Erwerbseinkünfte" sind im Prinzip ebenso wie die gleichartigen Einkünfte jüngerer Menschen zu besteuern[14]. Das Alter als solches ist kein taugliches Kriterium für eine Verschiedenbehandlung von Einkünften; eine solche Differenzierung müßte ihren Grund in der Art der Einkünfte haben (unten IV. 3.)[15]. Der „deutsche Eckrentner"/Ruheständler ist nicht typischerweise altersarm[16]. Er ist im Regelfall schon deswegen leistungsfähiger als ein erwerbstätiger Steuerpflichtiger, weil er keine Vorsorge mehr für das Alter treffen muß[17].

14 *P. Kirchhof*, Die steuerliche Behandlung der verschiedenen Leistungen zur Altersversorgung, in Schriftenreihe des Deutschen Sozialgerichtsverbandes, 1978, Bd. XVII, S. 127 ff., 139; *K. Littmann*, Besteuerung von Renten und anderen Alterseinkommen, WSI-Mitteilungen 1997, S. 396 ff., 398.

15 BVerfG v. 26. 3. 1980 (Fn. 7), S. 39; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. II, S. 665; *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 834; *Wernsmann*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen – Zugleich zum Unterschied zwischen existenznotwendigem und indisponiblem Einkommen, StuW 1998, 330, unter Hinweis auf Art. 13 EGV (Amsterdamer Fassung).

16 Hierzu Alterssicherungsbericht der Bundesregierung 1997, Drucks. 13/9570, S. 90 ff. – Das Gesamteinkommen im Seniorenalter; *H. Weise*, Rentenfinanzierung und Rentenbesteuerung, FinArch n. F. Bd. 37, S. 396 ff., 406 ff.; *Lietmeyer*, Neuregelung der Rentenbesteuerung, DStZ 1999, 1.

17 BVerfG v. 26. 3. 1980 (Fn. 7); Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur einkommensteuerlichen Behandlung von Alterseinkünften, 1986, Schriftenreihe des BMF Heft 38, S. 6; *Lietmeyer* (Fn. 16), S. 2.

2. Die Leibrente

Der anhanglose 65 Jahre alte Single S veräußert ein bisher vermietetes Wohnhaus gegen eine sofort beginnende Leibrente. Diese aleatorische Anlagevariante ist der angestammte Anwendungsbereich der Ertragsanteilsbesteuerung. Für den Ertragsanteil, der pauschalierend Kapitaleinkünfte beziffert, gibt es keinen – ohnehin systemwidrigen – Sparerfreibetrag[18], weil sich der Anwendungsbereich des § 20 Abs. 4 EStG – gleichheitsrechtlich mehr als fragwürdig[19] – auf die 6. Einkunftsart beschränkt.

Die Ansparphase selbst war steuerlich neutral. Freilich wird der Abzug der AfA aus der Anschaffung/Herstellung des ertragbringenden Wirtschaftsguts dahin gewertet, daß Single S Vermögen zumindest teilweise steuerfrei gebildet hat[20]. Die Steuerfreiheit des entsprechenden Lebenseinkommens ist bei einer Veräußerung des Mietwohngrundstücks außerhalb der „Spekulationsfrist" des § 23 EStG endgültig. Eine korrespondierende Nachversteuerung im Wege einer sog. nachgelagerten Besteuerung ist bislang noch nicht angedacht worden. Dies weist hin auf Grenzen des finanzwissenschaftlichen Prinzips der intertemporalen, zumeist nachgelagerten Korrespondenz.

3. Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragszahlungen

Die Versicherungsleistung besteht in einer laufenden Rente, wenn nicht der Bezugsberechtigte ausnahmsweise die Auszahlung des kapitalisierten Betrags verlangt. Die Versicherung dient, so heißt es, insgesamt der Vorsorge, weil sowohl die angesparte Rente als auch das Kapital der Finanzierung versicherter Risiken dienen *können* (!). Die Mindestfrist von 12 Jahren für die Ausübung des Kapitalwahlrechts soll „den Vorsorgezweck verwirklichen helfen"[21]. Wird diese Frist eingehalten, ist der Ansparvorgang nach näherer Maßgabe des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b bb EStG im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10 Abs. 3 EStG steuerfrei. Die später zufließenden – außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen – Zinsen aus der Ansparphase – der Ertrag des Sparan-

18 *Niehus*, Die steuerliche Behandlung investiv verwendeter Einkommensbestandteile im Spannungsfeld zwischen Systemwahrung und Systemveränderung, 2000, S. 152 ff.

19 Ebenso z. B. *Ruland*, Die Besteuerung der Renten, Festschrift Otto Krasney, 1997, S. 411 ff., 423; *Stephan*, Einkommensteuerrechtliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- und Betriebsvermögen, DB Beilage Nr. 4/1997, S. 20 r. Sp.; *Fischer*, Wiederkehrende Bezüge und Leistungen, 1994, Rdnr. 65.

20 Zum Problem *Wernsmann* (Fn. 15), S. 330.

21 *Söhn* in Kirchhof/Söhn, EStG, Kommentar, § 10 Rdnr. E 63.

teils der Beiträge[22] – sind nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG steuerbefreit. Dadurch soll verhindert werden, daß eine Zinsbesteuerung die durch den Sonderausgabenabzug geförderte eigenverantwortliche Vorsorge für Wechselfälle des Lebens belastet. Diese „Überschußanteile" können weit mehr als die Hälfte der Ablaufleistung der Lebensversicherung ausmachen[23]. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG privilegiert damit einseitig die Sparform der Lebensversicherung[24]. Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF[25] hat zu Recht die Abschaffung der hierdurch bewirkten Steuersubvention „nachdrücklich empfohlen"[26]. Die Besteuerung muß und wird nach Ergehen der erwarteten Entscheidung des BVerfG (oben I.) wieder „auf den Tisch kommen"[27].

Die Auszahlung der Versicherungssumme ist ein nichtsteuerbarer Zufluß eigenen Vermögens, und zwar sowohl des ersparten als auch des durch den Risikoanteil der Prämie mittels versicherungstypischer Umverteilung erworbenen Vermögens. Bei einer Verrentung der Versicherungssumme ist der Zinsanteil aus der Auszahlungsphase in der Form des Ertragsanteils – ohne Berücksichtigung eines Sparerfreibetrags – steuerbar. Der Ansparvorgang, soweit er steuerfrei war, wird bislang nicht nachversteuert.

22 Die private Lebensversicherung unterscheidet zwischen Spar- und Risikoanteil. Mit letzterem werden laufend die „vorzeitigen" Versicherungsfälle finanziert, während der Sparanteil in der Deckungsrückstellung verzinslich angesammelt wird und bei Vertragsablauf das Erlebensfallkapital bzw. den Rentenwert bildet.

23 Vgl. das Berechnungsbeispiel bei *Körber* in E. Müller/Nachtigall/Hansen, Rentenreformgesetz 1990, 1992, S. 149.

24 Zutreffend *Seer* (Fn. 6), S. 326.

25 Fn. 17, S. 25, 55, 61; s. ferner Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer („Bareis-Kommission"), 1995, Schriftenreihe des BMF Heft 55, S. 60, 62.

26 Die Gesamtsumme der Steuersubventionen für Kapitallebensversicherungen wird auf 16 Mrd. DM beziffert; vgl. Institut „Finanzen und Steuern" e.V., Steuerliche Probleme der Altersvorsorge und der Vermögensbildung, IFSt-Schrift Nr. 337, S. 52 Fn. 90 m. w. N. Vgl. auch *Loomann*, Steuervorteile erhöhen die Renditen der Lebensversicherungen, FAZ v. 8. 7. 2000, S. 27.

27 Die im Gesetzentwurf eines Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vorgesehene Besteuerung unter Gewährung eines Freibetrages und Anwendung der Fünftelung nach § 34 EStG a. F. hat den Bundesrat nicht passieren können. Dieser hat den Vermittlungsausschuß angerufen mit der Begründung, daß eine Besteuerung von Erträgen aus Kapitallebensversicherungen weder zu einer Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen der privaten Altersvorsorge führe noch einen Beitrag zur Steuervereinfachung leiste (BR-Drucks. 636/99). Der Vermittlungsausschuß hat sich in seiner Sitzung v. 15. 12. 1999 darauf geeinigt, die geplante Besteuerung zu streichen.

4. Renten aus den gesetzlichen Sozialversicherungen

Renten aus den gesetzlichen Sozialversicherungen sind nach der Rechtsprechung des BFH Leibrenten i. S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG[28]. Die gesetzliche Ertragsanteilsbesteuerung stellt damit *leitbildlich* auf den Kauf einer im Zeitablauf konstanten Leibrente durch eine aus *versteuertem Einkommen geleistete* einmalige Zahlung ab[29]. Einzelheiten insbesondere hinsichtlich der zeitlichen Abfolge der an verschiedene Versicherungsfälle anknüpfenden Renten sind reformbedürftig. Auch ist es notwendig, die Rechnungsgrundlagen der Ertragsanteilsbesteuerung – Rechnungszinsfuß, biometrische Grundannahmen – an allgemeine steuerrechtliche Vorgaben, insbesondere an das Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung[30] anzugleichen. Die Diskussion über eine höhere Besteuerung ist *de facto* nur für Rentenbezieher relevant, die zusätzliche Einkunftsquellen haben.

5. Ruhegelder i. S. d. § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG

Ruhegelder werden mit ihrem vollen Nennbetrag versteuert. In der Phase des „Erdienens" fällt keine Steuer an; die Pensionsbezüge sind mit ihrem vollen Betrag steuerbar. Der Pensionär wird nicht „nachgelagert" besteuert, sondern alternativlos systemgerecht nach dem Zuflußprinzip (unten III. 3.). Die noch zu erörternde Ungleichbehandlung gegenüber den Sozialversicherungsrenten wird durch den Versorgungs-Freibetrag nach § 19 Abs. 2 EStG nur unzureichend ausgeglichen.

6. „Einkaufen" in ein Versorgungssystem des Arbeitgebers

Vom Arbeitgeber zufließende Versorgungsbezüge sind insoweit Leibrenten i. S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG, als sie Ertrag eines vom Arbeitnehmer hingegebenen, auf die Lebenszeit des/der Bezugsberechtigten verrenteten Kapitals sind. Kauft sich ein Arbeitnehmer mit eigenem Vermögen (auch: mit versteuertem oder nichtsteuerbar bezogenem Arbeitslohn) in eine Pensionsre-

28 BFH v. 29. 10. 1965, VI 142/64 U, BStBl III 1966, 19; v. 10. 10. 1969, VI R 267/66, BStBl. II 1970, 9; v. 22. 1. 1991, X R 56/90, BStBl. II 1991, 688 – vorgezogenes Knappschaftsruhegeld § 48 Abs. 2 RKG.

29 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 24. Danach ist die Ertragsanteilsbesteuerung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst a Satz 3 EStG nicht mehr anzuwenden auf Leibrenten, sofern die entsprechenden Aufwendungen steuerfrei waren. S. ferner *Seer* (Fn. 6), S. 325; *Lietmeyer* (Fn. 16), S. 3.

30 Hierzu *Haferstock/Kerstein*, Neue Rechnungsgrundlagen für die betriebliche Altersversorgung und ihre bilanziellen Auswirkungen, BB 1999, 254; *Langohr-Plato*, Die aktuelle Entwicklung des Steuerrechts der betrieblichen Altersversorgung, Stbg 2000, 159 ff., 165 f.

gelung seines Arbeitgebers – z. B. einer Internationalen Organisation – ein, sind die Versorgungsbezüge nach der Rechtsprechung des BFH[31] – gegebenenfalls im Schätzungswege – in ein nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerbares Ruhegeld und in eine nur mit dem Ertragsanteil steuerbare Leibrente aufzuteilen. Anläßlich der Zurückverweisung wurde dem FG aufgegeben, „unter Berücksichtigung des insbesondere in der Versicherungswirtschaft Üblichen" zu untersuchen, in welchem betragsmäßigen Umfang die Versorgungsbezüge verrentetes Eigenkapital sind. Auch der VI. Senat des BFH[32] hat entschieden: Kauft sich der Arbeitnehmer mit eigenem Vermögen in die Pensionsregelung seines Arbeitgebers ein, sind die vom Arbeitgeber gezahlten Versorgungsbezüge insoweit nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG steuerbar und kein Ruhegeld i. S. des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG, als sie Ertrag des vom Arbeitnehmer aus seinem Vermögen hingegebenen Kapitals sind; die Aufteilung im Schätzungsweg ist entweder aufgrund eines versicherungsmathematischen Gutachtens oder auf der Grundlage konkreter vertraglicher Vereinbarungen vorzunehmen.

Mit dieser Aufteilung wird der Sache nach eine modifizierte Ertragsanteilsbesteuerung („Besteuerung eines Einkommensanteils")[33] praktiziert, wie sie z. B. von der Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme[34] auch für die Besteuerung der Sozialversicherungsrenten erörtert und vom Sozialbeirat[35] im Jahre 1986 vorgeschlagen worden ist: Nichtsteuerbar ist der zeitlich gestreckte Rückfluß einer grundsätzlich versicherungsmathematisch ermittelten Versicherungssumme; steuerbar sind hingegen sonstige Einkünfteanteile. Die Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme sieht zu Recht den folgenden Vorteil des „Modells der modifizierten Ertragsanteilsbesteuerung":

„Die Festlegung der Ertragsanteile nach dem Kriterium des Eigenanteils an der Finanzierung der Altersvorsorge, das neben dem Kriterium des Alters des Berechtigten bei Rentenbeginn eingeführt werden soll, stellt eine Verbindung zwischen Mittelaufbringung und Alterseinkommen her."

31 BFH v. 7. 2. 1990, X R 36/86, BStBl. II 1990, 1062, m. w. N.; BMF-Schreiben v. 3. 8. 1998, BStBl. I 1998, 1042, Nr. 5 mit Berechnungsbeispiel.

32 BFH v. 21. 10. 1996, VI R 46/96, BStBl. II 1997, 127.

33 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 36 ff.

34 Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme, Vergleich der Alterssicherungssysteme und Empfehlungen der Kommission, 1983, Berichtsband 1, S. 164 f.

35 BT-Drucks. 10/5332, S. 9; s. ferner Gutachten des Sozialbeirats BT-Drucks. 9/632, S. 54 ff.

III. Das „einfachrechtliche" Koordinatensystem

1. Nichtsteuerbarkeit der Vermögensumschichtung; keine Steuerbarkeit „nach der äußeren Form der Wiederkehr"

Bei der Besteuerung von (Sozial-)Versicherungsrenten nach § 22 Nr. 1 EStG sind die normativen Grundaussagen des § 2 Abs. 1 EStG zu beachten[36]. Daher hat die neuere Rechtsprechung des BFH die „Steuerbarkeit nach der äußeren Form der Wiederkehr" abgeschafft, so z. B. die Steuerbarkeit der deliktsrechtlichen Mehrbedarfsrente[37]. Auf ein zentrales Systemelement der neueren Rechtsprechung hebt die gedankliche Kontrollfrage ab, ob wiederkehrende Leistungen, würden sie als Einmalzahlung erbracht, steuerbar bzw. abziehbar sind. Ist dies nicht der Fall, so ist die wiederkehrende Zahlung allenfalls und nur mit ihrem aus dem Kreditierungsvorgang herrührenden Zinsanteil steuerlich relevant[38]. Allein der Umstand, daß eine Leistung nicht in einem Betrag, sondern in Form wiederkehrender Zahlungen zu erbringen ist, kann eine früher praktizierte „Steuerbarkeit nach der äußeren Form der Wiederkehr"[39] nicht begründen. Ein Vermögenszugang, der bei Einmalzahlung nicht der Einkommensteuer unterliegt, kann nicht deshalb in voller Höhe steuerbar werden, weil er in Form wiederkehrender – zeitlich begrenzter oder auf Lebenszeit einer Person bezogener – Zahlungen zu erbringen ist. Als einkommensteuerrechtlich relevanter Zuwachs von Leistungsfähigkeit kommt allenfalls ein in den wiederkehrenden Leistungen enthaltener Zinsanteil gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG in Betracht[40].

Dies gilt auch für Versicherungsleistungen: Ist z. B. eine Lebensversicherung, die bei Ausübung des Kapitalwahlrechts als Einmalleistung auszuzahlen ist, nicht steuerbar, kann auch die zeitlich gestreckte Auszahlung der Versicherungssumme nur mit ihrem Zinsanteil (Ertragsanteil) steuerbar sein.

2. Das Versicherungsprinzip

Die „Versicherung" ist weder im VVG noch im VAG definiert; der Begriff wird dort vorausgesetzt. Die Versicherten sind eine Gemeinschaft gleichartig Gefährdeter (Gefahrengemeinschaft) mit selbständigen Rechtsansprüchen auf

36 BFH v. 26. 11. 1992, X R 187/87, BStBl. II 1993, 298 unter II. 2.b; v. 25. 10. 1994, VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121, jeweils m. w. N.

37 BFH v. 25. 10. 1994 (Fn. 36) – Mehrbedarfsrente nach § 842 Abs. 1, § 844 Abs. 2 BGB; BFH v. 14. 12. 1994, X R 106/92, BFH/NV 1995, 1050; BFH v. 14. 12. 1994, X R 106/92, BStBl. II 1995, 410.

38 BFH v. 20. 10. 1999, X R 132/95, BStBl. II 2000, 82.

39 Hierzu *Fischer* in Kirchhof/Söhn, EStG, Kommentar, § 22 Rdnr. A 24 ff., 27 ff.

40 BFH v. 26. 11. 1992, X R 187/87, BStBl. II 1993, 298; v. 25. 10. 1994 (Fn. 36).

wechselseitige Bedarfsdeckung[41]. Eine „Versicherung" setzt eine Gefahrengemeinschaft gleichartig Gefährderter und ein Rechtsverhältnis voraus, das den Austausch von Versicherungsschutz gegen Entgelt zum Gegenstand hat[42]. Nach der Rechtsprechung des BVerwG betreibt ein Unternehmen Versicherungsgeschäfte i. S. von § 1 Abs. 1 VAG, wenn es „gegen Entgelt für den Fall eines ungewissen Ereignisses bestimmte Leistungen übernimmt, wobei dieses Risiko auf eine Vielzahl durch die gleichen Gefahren bedrohter Personen verteilt wird und der Risikoübernahme eine auf dem Gesetz der großen Zahl beruhende Kalkulation zugrunde liegt"[43].

Die Versicherungsleistung wird aus der Gesamtheit der von den Mitgliedern aufgebrachten Mitteln an die von einem Gefahrereignis Betroffenen im Wege versicherungstypischer Umverteilung erbracht. Die wesentliche Pflicht des Versicherers besteht nicht nur in der durch den Versicherungsfall aufschiebend bedingten Zahlung einer Geldsumme, sondern in der Übernahme der Gefahrtragung, so daß der Versicherer eine Leistung auch dann erbringt, wenn sich die spezifische Gefahr nicht realisiert. Versicherungsschutz – nicht nur etwaige Versicherungsleistungen – und Prämienzahlungen stehen in einem synallagmatischen Verhältnis. Die Versicherungsleistungen sind durch Beiträge erworbenes eigenes Vermögen des Versicherten und kein erzieltes Einkommen.

Ist also eine Lebensversicherung, die bei Ausübung des Kapitalwahlrechts als Einmalleistung auszuzahlen ist, nicht steuerbar, kann auch die zeitlich gestreckte Auszahlung der Versicherungssumme nur mit ihrem Zinsanteil (Ertragsanteil) steuerbar sein. Dies gilt auch für Sozialversicherungsrenten, *soweit* diese, wie darzulegen sein wird, dem Versicherungsprinzip unterliegen. Daher ist jedenfalls – vorerst und vorbehaltlich weiterer Überlegungen, insbesondere zur Nachversteuerung des steuerfrei belassenen Ansparens – die Auffassung[44] abzulehnen, daß bei Einführung eines allgemeinen Prinzips der nachgelagerten Besteuerung Leistungen aus der Sozialversicherung oder aus einer privaten Lebensversicherung intertemporal korrespondierend dann *in vollem Umfang* der Einkommensteuer unterliegen müssen, wenn und soweit die Versicherungsbeiträge als Vorsorgeaufwand abgezogen worden waren.

41 *Bruck/Möller*, VVG, 8. Aufl. 1961, § 1 Anm. 1.

42 Zu den einzelnen – im wesentlichen übereinstimmenden – Definitionen – *Gebler*, Das Versicherungsprinzip in der gesetzlichen Rentenversicherung, 1995, S. 5 ff.; *Prölss/Martin*, VAG, 26. Aufl. 1998, § 1 Rdnr. 3 ff.

43 BVerwG v. 25. 11. 1986, 1 C 54/81, BVerwGE 75, 155, 159 f.; *Prölss/Martin* (Fn. 42), § 1 Rdnr. 3 ff., 12 ff.

44 „Bareis-Kommission" (Fn. 25), S. 47 f.; *H. Weise* (Fn. 16), S. 417 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. II, S. 663 ff., 667; *Offerhaus*, Kritische Auseinandersetzung mit den Vorschlägen zur Steuerreform, Wpg 1988, 1035, 1042; *Franz Klein*, Verfassungsrechtliche Probleme der Renten- und Pensionsbesteuerung, in Festschrift Offerhaus, 1999, S. 35 ff., 43; *Seer* (Fn. 6), S. 335.

3. Die Ertragsanteilsbesteuerung

Wird ein geschuldeter Betrag – auch beispielsweise eine Versicherungssumme – verrentet, wird der Kapitalwert zu Beginn des Rentenbezugs errechnet aus der für die voraussichtliche Laufzeit der Rente insgesamt zu zahlenden Summe, die unter Anwendung des maßgebenden Rechnungszinsfußes (derzeit 5,5 v. H.) abgezinst wird. Der „Ertrag des Rentenrechts (Ertragsanteil)" sind die Einkünfte, die erzielt werden durch zeitlich gestreckte Auszahlung eines verzinslichen Kapitals während der Lebenszeit einer Bezugsperson, die nach den biometrischen Durchschnittswerten der Allgemeinen Deutschen Sterbetafel bemessen wird[45]. Bei dem steuerbaren Ertragsanteil handelt es sich seiner Rechtsnatur nach um Einkünfte aus Kapitalvermögen. Aus Vereinfachungsgründen wird abweichend von finanzmathematischen Grundsätzen pauschalierend ein über die mutmaßliche Laufzeit hinweg gleichbleibender Ertragsanteil fingiert. Je höher das Renteneintrittsalter, um so kürzer ist die Laufzeit und um so niedriger ist der Ertragsanteil. *Mit diesem Inhalt* steht die Ertragsanteilsbesteuerung als ein prinzipiell sachgerechtes Systemelement des Einkommensteuerrechts nicht zur Disposition[46].

An dieser einkommensteuerrechtlichen Beurteilung hat sich durch die Umstellung des Kapitaldeckungsverfahrens[47] auf ein reines Umlageverfahren in der Sozialversicherung ab 1969 nichts geändert[48]. Das Umlageverfahren beschreibt

45 BFH v. 29. 7. 1986, IX R 206/84, BStBl. II 1986, 747, 749; v. 8. 3. 1989, X R 16/85, BStBl. II 1989, 551.

46 Im Ergebnis ebenso Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 2 f.; a. A. z. B. *H. Weise* (Fn. 16), S. 422 ff., 435.

47 Hierzu *Rüfner*, Möglichkeiten und Grenzen einer Neuordnung der Finanzierung öffentlich-rechtlicher Sozialleistungssysteme, in: Die Finanzierung der Sozialleistungen in der Zukunft, 1999, Schriftenreihe des Deutschen Sozialrechtsverbandes Band 45, S. 101 ff., 113 ff.; *Wallerath* (Fn. 2), S. 31 ff.

48 BVerfG v. 26. 3. 1980, a. a. O. (Fn. 7), S. 28, 30; *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 850: „*Wie* der zur Rentenzahlung Verpflichtete die Auszahlungsansprüche erfüllt, also die entstandenen Rentenanwartschaften wirtschaftlich einlöst, kann für die Besteuerung des Rentners keine Rolle spielen. Denn die Rentenanwartschaften sind Teil des eigentumsrechtlich geschützten Vermögens, dementsprechend müssen die Rentenzahlungen, die die Rentenanwartschaften schrittweise auflösen, als Verzehr eigenen Vermögens angesehen werden." BFH v. 29. 7. 1986 (Fn. 45); v. 8. 3. 1989 (Fn. 45); Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 18; *Wernsmann*, StuW 1998, 319 f.; a. A. *Tipke* (Fn. 44), S. 666; *P. Kirchhof*, Leistungen zur Altersversorgung (Fn. 14), S. 129 f.; *Seer* (Fn. 6), S. 328 f. m. w. N.: Das Bild einer Kapitalrückzahlung bleibe in Bezug auf Versicherungsrenten „schlichtweg eine Fiktion"; *Greber*, Zur Neuordnung der Rentenbesteuerung, DStZ 1994, 465, 469; s. ferner *Zitzelsberger*, Reformüberlegungen zur Besteuerung der Alterseinkommen, DStZ 1984, 467, 472; *Butzer*, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, 1999, S. 101 ff.; *Depenheuer*, Wie sicher ist verfassungsrechtlich die Rente? – Vom liberalen zum solidarischen Eigentumsbegriff, AöR 120 (1995), S. 417 ff., 428 ff.

die Finanzierungstechnik des sog. Generationenvertrages[49]. Dessen ungeachtet erwirbt der Rentenversicherte durch die Beitragszahlung einen ihm zugeordneten eigenen Vermögenswert, der durch die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG geschützt ist[50]. Die Auszahlung des in diesem Sinne „eigenen" Vermögens ist eine nichtsteuerbare Vermögensumschichtung[51]. Hiervon geht auch das BVerfG zutreffend aus[52].

Die Besteuerung des Ertragsanteils einer Sozialversicherungsrente setzt voraus, daß dem jeweiligen Versicherungsfall – Erwerbsunfähigkeit, Alter, Tod – eine Versicherungssumme in Höhe des Kapitalwerts der Rente zugeordnet wird, die zeitlich gestreckt ausgezahlt wird. Insoweit ist ein Vergleich möglich mit der privatrechtlichen Todesfallversicherung, aufgrund derer mit Eintritt des Versicherungsfalles keine bestimmte Summe (Kapitalversicherung) ausgezahlt wird, sondern ein Anspruch auf Versorgung durch regelmäßig wiederkehrende Leistungen entsteht[53].

Bei der Besteuerung der Sozialversicherungsrenten entzündet sich eine berechtigte (unten VII.) Generalkritik

- zum einem an der unzureichenden steuerlichen Erfassung anderer Einkommensteile als der Zinsanteile aus der Auszahlungsphase,
- zum anderen daran, daß Lebenseinkommen im betragsmäßigen Rahmen der Sonderausgabenhöchstbeträge und wegen der Steuerfreiheit des Arbeitgeberzuschusses endgültig steuerfrei bleibt. Letzteres Problem betrifft freilich alle Durchführungswege der Altersvorsorge und Altersversorgung, bei denen Einkommen während der Ansparphase steuerfrei belassen worden ist.

4. Das Zuflußprinzip

Dogmatischer Angelpunkt der vor- bzw. nachgelagerten Besteuerung ist das Zuflußprinzip. „Erzielte Überschußeinkünfte" (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG) werden mit dem Zufluß bezogen bzw. vereinnahmt (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG).

49 BVerfG v. 26. 3. 1980 (Fn. 7), S. 28.

50 BVerfG v. 12. 2. 1986, 1 BvL 39/83, BVerfGE 72, 9, 18 f.; *Papier*, Alterssicherung und Eigentumsschutz, in Festschrift W. Leisner, 1999, S. 721 ff.

51 Ebenso *Söhn*, Abzug von Rentenversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und Ertragsanteilsbesteuerung von Leibrenten (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG), StuW 1986, 324 (329): Der sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer leistet Beiträge „für seine Rente".

52 BVerfG v. 26. 3. 1980 (Fn. 7), S. 30.

53 Private Rentenversicherung, z. B. als Witwenrenten-Zusatzversicherung, Pensions-Versicherung; vgl. *Hagelschuer*, Lebensversicherung, in: Gablers Versicherungsenzyklopädie, 1984, Bd. 5, S. 41.

Sie passieren damit das Kirchhof'sche „Kassenhäuschen des Einkommensteuerrechts" und können sodann als eigenes Vermögen für private Zwecke – u. a. auch für die Altersvorsorge – verwendet werden. Hierdurch systematisch vorgegeben ist die Trennungslinie zwischen den „nachgelagert" besteuerten Leistungen aus Direktzusagen, Unterstützungskassen als rechtlich selbständige Einrichtungen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren, und der Beamtenversorgung einerseits[54] und bereits zugeflossenen und daher „vorgelagert" besteuerten Lohnbestandteilen andererseits, die für Direktversicherungen und Pensionskassen verwendet werden und später als eigenes Vermögen verzinslich zufließen. Nach wohl allgemeiner Meinung führt die Anwartschaft z. B. aus einer dem Arbeitnehmer gegebenen Direktzusage – ungeachtet der Rückstellbarkeit beim Arbeitgeber nach § 6a EStG – beim Arbeitnehmer noch nicht zum Zufluß von Einkünften; dies auch dann nicht, wenn der Arbeitgeber Beiträge für eine Rückdeckungsversicherung leistet. Hier ist eine nachgelagerte Besteuerung zwingend, d. h. eine Besteuerung im Zeitpunkt des Zuflusses der betrieblichen Altersbezüge. Demgegenüber entspricht die vorgelagerte Besteuerung von Lohnbestandteilen, die als Beiträge in eine Direktversicherung eingezahlt werden, *de lege lata* der durch § 10 EStG festgeschriebenen Systematik des Erwerbs von eigenem Versicherungsschutz des Begünstigten. Dies ist auch steuersystematisch erklärbar: Der Arbeitgeber hat seinen ausgaben- und zuordnungswirksamen Part gespielt; bei ihm sind mit dem Versicherungsbeitrag Lohnbestandteile abgeflossen. Der Arbeitnehmer, so er als Versicherungsnehmer anspruchsberechtigt ist, hat hierdurch *bereits gegenwärtig* eigenen Versicherungsschutz erworben. Dieser gehört zu seinem Vermögen und kann nicht bis zur – etwaigen – Auszahlung einer Versicherungsleistung gewissermaßen als *securitas iacens* in einem zurechnungsrechtlichen Niemandsland plaziert werden. Dieser allein maßgebende Aspekt des Erwerbs eigenen Versicherungsschutzes wird in der aktuellen Diskussion verfälscht durch den *arbeits*rechtlich zutreffenden[55], *steuer*rechtlich unerheblichen Hinweis darauf, ein Arbeitnehmer erwerbe schließlich auch aus der Zusage einer nachgelagert zu versteuernden Pension oder u. U. der Zahlung aus einer Unterstützungskasse einen eigenen unverfallbaren *arbeits*rechtlichen Anspruch. Die Aussage, mit der Verschaffung des Versicherungsschutzes sei die *gegenwärtige* steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht erhöht[56], trifft indes im Hinblick auf den Erwerb eigenen Versicherungsschutzes nicht zu.

54 *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 166.

55 BAG v. 16. 9. 1986, GS 1/82, BAGE 53, 41; BVerfG v. 14. 1. 1987, 1 BvR 1052/79, BVerfGE 74, 129; *Heither*, 40 Jahre Rechtsprechung zur betrieblichen Altersversorgung, RdA 1994, 363.

56 So aber *Birk/Wersmann* (Fn. 6), S. 169.

Andererseits: Wegen des Zuflußprinzips kommt eine Anwendung der Ertragsanteilsbesteuerung auf Beamtenpensionen[57] nicht in Betracht. Es ist vorgeschlagen worden, auch Beamtenpensionen deswegen nur mit einem Ertragsanteil zu besteuern, weil die Beamten durch Gehaltsverzicht fiktive Beiträge zu ihrer Altersversorgung leisten[58]: Der Beamte erarbeite sich im Laufe seines Erwerbslebens ein unverfallbares und im Eventualfall einer Nachversicherung manifest werdendes Vermögensrecht, das bei seinem Ausscheiden ohne Versorgungsanspruch zu einem Anspruch auf Nachversicherung bei der gesetzlichen Rentenversicherung führt (§ 8 Abs. 2 Nr. 1, §§ 181 ff. SGB VI; §§ 48 f. BBG; § 59 BeamtVG). Hierin wird ein Beleg dafür gesehen, daß die Pension ein Äquivalent für die erbrachte Dienstleistung ist; in dieser Hinsicht liege eine „grundlegende Übereinstimmung mit den übrigen Altersversicherungssystemen" vor[59]. Nach Auffassung von *Birk/Wernsmann*[60] hat eine Entscheidung für die Ertragsanteilsbesteuerung auch Auswirkung auf die Besteuerung der Beamtenpensionen, die als Versorgungsleistungen ebenfalls einen „Vermögensanteil" enthalten.

Diese Auffassung übersieht, daß zu aktiven Dienstzeiten insoweit kein Vermögensrecht i. S. des § 11 EStG zugeflossen ist. Das latente „Vermögensrecht" des Beamten ist wegen des insoweit fehlenden Zuflusses kein steuerpflichtiger Arbeitslohn. Hiervon geht § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus („nachträgliche Einkünfte"; „Versorgungsbezüge"), der bei einem anderen Verständnis des Zuflußprinzips keinen relevanten Anwendungsbereich hätte. Die Beamtenpension unterliegt nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 LStDV mit ihrem vollen Nennbetrag der Einkommensteuer. Steuermindernd wirken

57 So Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF Heft 17, Teil II Rdnr. 363 ff., 366; *Birk*, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im Einkommensteuerrecht, 1987, S. 58 ff.; *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 852; *von Zezschwitz*, Sozialrenten und Beamtenpensionen im Vergleich der letzten 20 Jahre, ZBR 1995, 157 ff., 162; *G. Schröder*, Die Diskrepanz zwischen Renten- und Pensionsbesteuerung wird immer größer, DStZ 1995, 1, 8.

58 *von Zezschwitz*, Sozialrenten und Beamtenpensionen im Vergleich der letzten 20 Jahre, ZBR 1995, 157, 182; *Schröder*, Die Diskrepanz zwischen Renten- und Pensionsbesteuerung wird immer größer, DStZ 1995, 231, 238.

59 Z. B. *Stöhr*, Reform der einkommensteuerlichen Behandlung von Alterseinkünften, 1998, S. 100: „Ergibt sich, daß auch der Beamte und Abgeordnete seinen Anspruch auf Altersversorgung erarbeiten muß und läßt sich diese Leistung grundsätzlich auch betragsmäßig bestimmen, dann ergibt sich im Hinblick auf die tragenden Prinzipien der Alterssicherung – nämlich individuelle Vorsorgeleistungen der Erwerbsphase zugunsten einer selbständigen Erwerbsquelle im Alter – kein wesentlicher Unterschied zu den Alterssicherungssystemen der gesetzlichen Rentenversicherung".

60 *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 852; *Birk*, Altersvorsorge (Fn. 57), S. 58 ff.

der Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) und der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Nr. 1 EStG. In steuerlicher Hinsicht ist entscheidend, daß dem Beamten erst mit dem Betrag einer etwaigen Nachversicherung – nach geltendem Recht steuerfreie – Einkünfte zufließen und mit dem sodann verfügbaren eigenen Vermögen für Rechnung des Beamten ein Versicherungsverhältnis begründet wird. Eine Ausdehnung der Ertragsanteilsbesteuerung auf Pensionsbezüge würde notwendigerweise zu einer unzulässigen[61] Benachteiligung anderer Bezieher von Alterseinkünften führen.

Das BVerfG hat in seinem Beschluß vom 24. 6. 1992[62] bemerkt, bei einer Neuordnung der Besteuerung der Altersbezüge komme als verfassungsgemäße Lösung auch eine Behandlung der Ruhegehälter nach den gegenwärtig geltenden Grundsätzen der Rentenbesteuerung bei gleichzeitiger Verringerung der Bruttoruhegehälter in Betracht. Hier handelt es sich wirklich um eine beiläufige Bemerkung. Zum Glück, denn die ihr zugrunde liegende steuerrechtliche Vorstellung ist unzutreffend.

5. Intertemporale Korrespondenz und Steuersystematik

Das finanzwissenschaftliche Postulat der intertemporalen Korrespondenz[63], nach *P. Kirchhof*[64] in der Version des „nachgelagerten Verfahrens“[65] als Ordnungsziel des Ertragsteuerrechts – ein „zentraler Maßstab steuerlicher Gerechtigkeit“ –, besagt, daß eine in früheren Besteuerungsperioden vorgenommene Steuerfreistellung von Einkommen in späteren Perioden nachgeholt werden muß[66]. Das Lebenseinkommen darf nur einmal, muß aber mindestens einmal besteuert werden[67]. Das System der Alterssicherung stellt sich hiernach als personenbezogener intertemporaler Einkommenstransfer dar. *K. Littmann* beschreibt dies wie folgt[68]:

61 BVerfG v. 26. 3. 1980 (Fn. 7).

62 BVerfG v. 24. 6. 1992, 1 BvR 459, 467/87, BVerfGE 86, 369, 378. Vgl. *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 852: Es gibt nur zwei Grundmodelle, nämlich Beibehaltung der Ertragsanteilsbesteuerung oder Vollbesteuerung der Renten.

63 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 9.

64 Leistungen zur Altersversorgung (Fn. 14), S. 130.

65 Nachweise bei *Söhn*, Abzug von Rentenversicherungsbeiträgen (Fn. 51), S. 329 Fn. 54.

66 *K. Littmann*, Besteuerung von Alterseinkommen, in Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme (Fn. 34), Berichtsband 2, S. 425 ff., 430 ff.; Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 9 ff.

67 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 8 ff.

68 (Fn. 14), S. 399; *Tipke* (Fn. 44), S. 665 m. w. N., stellt es als „allgemeine Meinung“ dar, daß „eine Besteuerung der vollen Rente (Kapital- und Ertragsanteil) gerechtfertigt und geboten“ ist, wenn die Beiträge voll von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden konnten.

„Die Beitragszahlung einerseits und die Bezüge aus dem Rentenanspruch andererseits korrespondieren . . . miteinander: Die Beitragszahlung mindert zunächst das verfügbare Einkommen des sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmers, aber die Rente selbst stellt bei ihm einen Einkommenszufluß dar. Der Gesetzgeber hat in diesem Fall zu entscheiden, auf welchem Wege sowohl steuerliche Doppelbelastungen als auch steuerlich unvollständige Erfassungen von Einkommensteilen vermieden werden. Er kann entweder die vom Arbeitnehmer gezahlten Sozialversicherungsbeiträge in die Lohnsteuer einbeziehen (vorgelagertes Verfahren). Dann sind die Renten steuerfrei zu halten. Es besteht aber grundsätzlich auch die Möglichkeit, die Sozialversicherungsbeiträge unbeschränkt als Sonderausgaben zu behandeln und mithin steuerfrei zu stellen. Konsequenterweise müssen dann die Renten der Einkommensteuer unterliegen (nachgelagertes Verfahren)."

Die finanzwissenschaftlichen Modelle – vor allem das in jüngster Zeit von der Fachöffentlichkeit, von Politikern und auch auf EU-Ebene[69] zunehmend favorisierte Modell der nachgelagerten Korrespondenz – sind auf ihre Vereinbarkeit mit der *Systematik des geltenden Steuerrechts* zu prüfen, da nur auf diese Weise ein in sich widerspruchsfreies und dauerhaftes Reformkonzept der Besteuerung von Altersbezügen geschaffen und die vom BVerfG in seinem Beschluß vom 26. 3. 1980[70] geforderte Abstimmung mit der Besteuerung aktiv Erwerbstätiger erreicht werden kann. Gegen ein Korrespondenzprinzip, wie es von *K. Littmann* und zahlreichen anderen Autoren definiert wird, bestehen insofern Bedenken, als Beiträge und Versicherungsleistungen wegen ihrer Überlagerung durch das Versicherungsprinzip wirtschaftlich nicht identisch sind (III. 2.). Der gängigen Auffassung[71], daß die Leistungen etwa aus einer privaten Lebensversicherung dann in vollem Umfang der Einkommensteuer unterliegen müssen, wenn zuvor die Beiträge als indisponibler Vorsorgeaufwand abgezogen wurden, ist nicht zu folgen.

IV. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen einer Besteuerung von Altersbezügen

1. Gleichheit der Besteuerung

Nach dem Auftrag des BVerfG muß der Gesetzgeber bei einer Neuordnung der Besteuerung von Pensionen und Altersrenten beachten, daß im Verhältnis zur Besteuerung der anderen (Alters-)Einkünfte „keine neuen Ungleichheiten auftreten". Exemplarisch werden die im Ruhestand lebenden Gewerbetreibenden und Freiberufler genannt. In dem Beschluß vom 26. Juni 1992 spricht das BVerfG von der gebotenen Neuregelung der steuerlichen Behandlung sämtli-

69 S. hierzu die Nachweise in Fn. 194.
70 BVerfG v. 26. 3. 1980 (Fn. 7).
71 *Seer* (Fn. 6), S. 335.

cher in Deutschland bestehender Formen der Alterssicherung einschließlich der Alterssicherung der selbständigen Berufe. Dies ist dahin zu konkretisieren, daß das gesamte Lebenseinkommen zu erfassen ist, was, soweit es um existenznotwendige Vorsorge geht, nur im nachgelagerten Verfahren möglich ist. Zum zweiten: Soll zugeflossenes Einkommen nachgelagert besteuert werden, muß eine gleichheitsrechtlich vertretbare Differenzierung ihren Grund in der Art der Absicherung haben. Eine intertemporal korrespondierende Besteuerung kann grundsätzlich nur die „zweckgebundenen Altersvorsorgeaufwendungen" betreffen.

2. Vorgelagerte Korrespondenz; „belastungsäquivalente Rentenformel"

Der Nachteil des Modells einer vorgelagerten Korrespondenz ist nach allgemeiner Meinung das Fehlen der Verfügbarkeit der Vorsorgeaufwendungen und damit einer aktuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen[72]. Insofern wird eine vorgelagerte Besteuerung nicht mehr ernstlich diskutiert. Auf steuersystematische und verfassungsrechtliche Bedenken stößt auch das von der Sachverständigenkommission Alterssicherungssystem erörterte Modell einer „belastungsäquivalenten Rentenformel"[73].

3. Definition der Alterseinkünfte

Die private Altersvorsorge – z. B. durch eine Lebensversicherung als Kapitalversicherung – dient im Regelfall der Altersvorsorge *und* der Kapitalbildung. Gleiches gilt für die Bildung von Rücklagen in Form von langfristigen Kapital- und Vermögensanlagen (insbesondere Wertpapiere und Immobilien). Die Erträge dieses Vermögens wie auch dessen „Verzehr" bedürfen – wie bereits dargestellt – keiner steuerlichen Privilegierung. Verschiedentlich wird eine Steuerfreistellung aller und damit auch dieser Aufwendungen für die Alterssicherung unter dem Gesichtspunkt einer „sparbereinigten Einkommensteuer"

72 *Söhn*, Abzug von Rentenversicherungsbeiträgen (Fn. 51), S. 325: keine Wahlmöglichkeit des Gesetzgebers; *P. Kirchhof* (Fn. 14), S. 131; *Andel*, Die einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge und Rentenzahlungen in der Rentenversicherung, 7. Speyerer Sozialrechtsgespräch, 1997, S. 77 ff., 79 f.; *Birk*, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung – Reformbedarf und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers, DB 1999, 166 ff., 172; Bundesregierung, Bericht zur Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen, BT-Drucks. 13/228, S. 22, auch erschienen in der BMF-Schriftenreihe Heft 62.

73 Ausführlich Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme (Fn. 34), S. 174 ff., Bd. 2, S. 509 ff.; zur Kritik s. Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 37 f.; *Stöhr* (Fn. 59), S. 147 ff.

in unbegrenzter Höhe gefordert[74]. Eine „sparbereinigte Einkommensteuer“[75] soll Gleichmäßigkeit und intertemporale Neutralität der Besteuerung von Einkünften bewirken, wobei „Höchstbeträge allenfalls mit Budgetwirkungen zu rechtfertigen wären.“ Das Institut „Finanzen und Steuern“[76] hat im Jahre 1995 eine nachgelagerte Besteuerung für alle Formen der Altersvorsorge und für die Vermögensbildung vorgeschlagen, freilich nicht ohne – völlig zu Recht – auf die hiermit verbundenen Akzeptanzprobleme hinsichtlich der Verteilungswirkungen hinzuweisen[77].

Diese Bedenken erachte ich für durchgreifend. Eine Begünstigung der Umschichtung bezogener (zugeflossener) Einkünfte in Vermögenswerte jeglicher Art für den nicht feststehenden, jedenfalls nicht verifizierbaren Zweck einer *etwaigen* Alterssicherung wäre mit dem tradierten Verständnis der Einkommensteuer nicht vereinbar. Die Mehrung steuerlicher Leistungsfähigkeit wird nach geltendem (Verfassungs-)Recht gerade dadurch definiert, daß Werte zufließen, die für den privaten Konsum und zur Investition zur Verfügung stehen. Für das geltende Einkommensteuerrecht ist es unerheblich, ob das zugeflossene Einkommen konsumiert oder gespart bzw. investiert wird. Eine generelle temporäre Verschonung nicht konsumierten Einkommens wäre mit der historisch gewachsenen Bedeutung der Einkommensteuer, die Art. 106 Abs. 3 GG aufgenommen hat[78], nicht vereinbar. Ein Systemwechsel hin zu einer „konsumorientierten Einkommensteuer“[79] bedarf einer Verfassungsänderung. Daher sollten – in Übereinstimmung mit dem Wissenschaftlichen Beirat beim BMF[80] – im Rahmen einer nachgelagerten Besteuerung nur „zweckgebundene Altersvorsorgeaufwendungen“ begünstigt sein. Diese definiert das

74 Minderheitsmeinung im Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF (Fn. 17), S. 46 f.; *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, 1993, S. 160; *Dorenkamp*, Unternehmenssteuerreform und partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, StuW 2000, 121 ff., 124; Nachweise bei *Horlemann*, Besteuerung von Renten und Lebensversicherungen nach den Vorschlägen der Steuerreform 1999, BB 1997, 1609, 1616.

75 Steuerliche Probleme der Altersvorsorge, Institut für Finanzen und Steuern, IFSt-Schrift Nr. 377, 1999, S. 49 ff., unter Bezugnahme auf *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rdnr. 606.

76 Institut „Finanzen und Steuern“, Ökonomische Probleme der Bewertung von Alterseinkünften. 1995, IFSt-Schrift 340, S. 47.

77 Vgl. auch Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 13 f.: Vorteile für Bezieher höherer Einkommen. S. im übrigen *Bork/Müller*, Reformvorschläge zur Rentenbesteuerung und ihre Verteilungswirkungen, Wirtschaftsdienst 1997/V, S. 268 ff.

78 Zur Vermögensteuer BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

79 Hierzu *Dorenkamp*, Unternehmenssteuerreform und partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, StuW 2000, 121.

80 (Fn. 17), S. 41 ff., 65; ebenso *K. Littmann* (Fn. 14), S. 402.

BMF[81] in seinem Erlaß zur *„deferred compensation"* zu Recht dahin, daß die Vorsorge ein biometrisches Risiko abdecken muß. Hiervon geht auch die Gehrke-Kommission[82] aus, die insoweit – terminologisch nicht zwingend, aber sachlich richtig – zwischen Altervorsorge und Altersversorgung unterscheidet. Alle anderen Vorsorgeformen mit Sparcharakter sind nach der „Grundidee der Einkommensteuer" im vorgelagerten Verfahren zu besteuern. Eine quantitative Begrenzung der als Sonderausgaben abziehbaren Aufwendungen für die Altersvorsorge ist von Verfassungs wegen um so notwendiger, je weniger ihre Steuerbefreiung in qualitativ-gegenständlicher Hinsicht eingeengt wird[83].

V. Besteuerung von Sozialversicherungsrenten – Grundlage

1. Das Versicherungsprinzip in den gesetzlichen Rentenversicherungen

In der gesetzlichen Rentenversicherung gilt – auch – das Versicherungsprinzip[84]. Zur Sozialversicherung gehört die gemeinsame Deckung eines möglichen, in seiner Gesamtheit schätzbaren Bedarfs durch Verteilung auf eine organisierte Vielheit. Das Versicherungsprinzip ist insofern verwirklicht, als Bemessungsgrundlage für die Rente eines Versicherten sein Lebensdurchschnittsverdienst ist[85]. Der Beitrag bildet die eigentliche Grundlage des Versicherungsanspruchs[86]. „Der Sozialversicherungsbeitrag ist funktionell Versicherungsprämie, soweit er (wie die Privatversicherung) den Vorteil der Risikoabdeckung und später die konkreten Versicherungsleistungen bezahlt."[87] Die Beiträge müssen in erster Linie risikogerecht ausfallen[88]. Im Hinblick auf die

81 BMF-Schreiben v. 4. 2. 2000, BStBl. I 2000, 354; hierzu *Langohr-Plato* (Fn. 30); *Niermann*, Arbeitnehmerfinanzierte betriebliche Altersversorgung, DB 2000, 347.

82 Fn. 10.

83 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 40 f.

84 BVerfG v. 9. 11. 1988, 1 BvL 22/84, 71/86 und 9/87, BVerfGE 79, 87, 101 f.; v. 9. 11. 1988, 1 BvL 22/84, 71/86 und 9/87, BVerfGE 90, 226, 240; *Rüfner* (Fn. 47), S. 102; *Lübke*, Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und der Beamtenpensionen, in: Kübbeler/Langer (Hrsg.), Wirtschafts- und Finanzpolitik nach ordoliberalen Prinzipien, 1999, S. 206.

85 S. auch Vorschläge der Kommission „Fortentwicklung der Rentenversicherung" (Fn. 1) „Begründung der Vorschläge" I 2.

86 *Rüfner* (Fn. 47), S. 104 f.

87 *F. Kirchhof*, Sozialversicherungsbeitrag und Finanzverfassung, NZS 1999, 164; *ders.* in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1990, § 93 Rz. 4; *P. Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 2. Aufl. 1999, § 88 Rz. 272 ff.

88 *F. Kirchhof* (Fn. 87), S. 166; zur Verknüpfung von Beitrag und Leistung *Wallerath* (Fn. 2), S. 18 f. m. w. N.

lohn- und leistungsbestimmten Berechnungsfaktoren, die durch die persönliche Arbeitsleistung des Versicherten mitbestimmt werden, hat das Rentenrecht einen leistungsäquivalenten Kern. Die zulässigen Abweichungen von der versicherungsmathematischen Äquivalenz, die letztlich die verfassungs- und europarechtliche[89] Sonderstellung der Sozialversicherungen begründen, bedürfen einer besonderen Rechtfertigung[90]. Es gibt allerdings keine synallagmatische Verknüpfung zwischen Gefährdung und Beitragszahlungen, sondern zwischen dem Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses und dem Versicherungsschutz[91]. Das Prinzip der Globaläquivalenz ist in der gesetzlichen Rentenversicherung sowohl durch die Art der Finanzierung (reines Umlageverfahren) als auch durch die Notwendigkeit eines Bundeszuschusses durchbrochen.

Soweit auch in der Sozialversicherung das Versicherungsprinzip gilt, sind die Beiträge und Leistungen – bezogen auf das einzelne Versicherungsverhältnis – wirtschaftlich nicht identisch. Daher wäre es rechtlich und wirtschaftlich unzutreffend, zwischen Beiträgen und Leistungen ein Verhältnis der vor- oder nachgelagerten Korrespondenz zu postulieren. Tritt ein Versicherungsfall nicht ein, werden die Beiträge des Versicherten auf die Versichertengemeinschaft umverteilt, bei denen sich das versicherte Risiko realisiert hat. Aktualisiert sich das Versorgungsrisiko eines Versicherten etwa in der Weise, daß er überdurchschnittlich lange lebt, sind die Rentenleistungen durch die Beiträge und durch das Risiko erkauft, daß die Beiträge auf die Gemeinschaft der Versicherten – versicherungsimmanent – umverteilt werden. Beiträge und Leistungen entsprechen sich nur unter dem Aspekt der Globaläquivalenz; unter dem Gesichtspunkt der Individualäquivalenz sind durch die versicherungsimmanente Umverteilung „mediatisiert" (überlagert). In dieser Hinsicht findet eine intertemporale Übertragung von *steuerbaren Einkünften* nicht statt. Entgegen der Auffassung des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF[92] dürfen „versicherungsimmanente Vorteile" (Redistribution) nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage der Altersbezüge einbezogen werden, denn diese Umverteilung findet in der Vermögenssphäre des Versicherten statt.

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob die Beiträge einer „Nachversteuerung" insofern unterworfen werden können, als sie im Zeitpunkt des Zuflusses steuerbefreit waren (unten VII. 3.).

89 EuGH v. 17. 2. 1993, NJW 1993, 2597; *R. Giesen*, Versicherungsmonopol und EG-Vertrag, 1995, S. 18 f.; *Bieback*, Die Kranken- und Pflegeversicherung im Wettbewerbsrecht der EG, EWS 1999, 361; *Grams*, Künstlersozialversicherung und Europarecht, IStR 1999, 728; *Papier/Möller*, Die Rolle des Solidarausgleichs in der gesetzlichen Unfallversicherung, NZS 1998, 353.

90 BVerfG v. 11. 1. 1995, 1 BvR 892/88, BVerfG 92, 53, 71; *Rüfner* (Fn. 47), S. 105.

91 *Gebler* (Fn. 42), S. 184.

92 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 15.

Hierzu die folgenden Beispiele:

– Nach Abschluß einer Risikolebensversicherung und der Zahlung der ersten Prämie tritt der Versicherungsfall ein. Die Versicherung zahlt dem Steuerpflichtigen eine Leibrente. Beitrag und Versicherungsleistung sind durch das Versicherungsprinzip synallagmatisch verknüpft.
– Ein Arbeitnehmer verstirbt und hinterläßt eine 30-jährige Witwe, der wegen Erfüllung der Wartezeit nach § 50 Abs. I Nr. 3 SGB IV eine Witwenrente zusteht. Unter der – freilich strittigen[93] – Voraussetzung, daß jedenfalls steuerrechtlich die Hinterbliebenenrente zumindest teilweise durch die – im Beispielsfall verhältnismäßig geringen – infolge des Sonderausgabenabzugs steuerfrei belassenen Beiträge „erkauft" ist, wäre es nicht gerechtfertigt, die Rente aufgrund eines „Prinzips der nachgelagerten Korrespondenz" mit ihrem vollen Nennbetrag zu versteuern.

2. Besteuerung bedarfsorientierter Renten und der Hinterbliebenenrente

Die Grundannahme, daß dem Versicherungsfall eine Versicherungssumme in Höhe des Kapitalwerts der Rente zugeordnet wird, ist bislang auch nicht unter dem Gesichtspunkt in Zweifel gezogen worden, daß die nicht ausschließlich nach dem Versicherungsprinzip, sondern auch nach den Grundsätzen der Fürsorge und der sozialen Verantwortung[94] ausgestaltete Versicherungsleistung hinsichtlich ihrer Höhe von bedarfsorientierten Tatbestandsmerkmalen abhängig ist[95]. Für die Bestimmung des Versicherungsfalles bei Hinterbliebenenrenten ist es nach bisheriger Rechtsprechung des BFH grundsätzlich unerheblich, ob die Rente – wie die Witwenrente[96] – bedarfsabhängig schwankt oder – so die Wiederauflebensrente – zeitweilig fortfällt[97].

Daß die *Hinterbliebenen*rente[98] jedenfalls dem Grunde nach dem System der Ertragsanteilsbesteuerung zuzuordnen ist, hat der BFH – insbesondere im Hinblick auf die seinerzeit ungeklärte Frage ihrer Einbeziehung in den Schutz-

93 *Papier* (Fn. 50), S. 729 m. w. N.: Hinterbliebenenrenten sind beitragsfinanzierte Versicherungsleistungen; *Ruland*, Rentenversicherung zwischen Steuer- und Beitragsfinanzierung, in LVA Rheinland-Pfalz (Hrsg.), 7. Speyerer Sozialrechtsgespräch, 1997, S. 17 ff., 32 ff.

94 *F. Kirchhof* (Fn. 87), S. 164 m. w. N.

95 BFH v. 12. 7. 1989, X R 33/86, BFHE 158, 232, BStBl. II 1989, 1012.

96 BFH v. 8. 3. 1989 (Fn. 45), unter Nr. 2.c der Gründe.

97 BFH v. 12. 7. 1989 (Fn. 95); v. 22. 1. 1991 (Fn. 28).

98 Zum Problem Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 26 f.; *F. Kirchhof* (Fn. 87), S. 165: Ein „sozialer Ausgleich besteht z. B. in der Familienversicherung oder in der Versicherung der Hinterbliebenen."

bereich des Art. 14 GG[99] – als nicht zweifelsfrei angesehen[100]. Er hat in seinem Urteil vom 8. 3. 1989[101] Bezug genommen auf die Aussagen des BVerfG, daß die Hinterbliebenenrente – anders als die Versichertenrente – keinen Lohnersatz darstellt, sondern für den durch den Tod des Versicherten fortfallenden Unterhalt Ersatz leisten soll, und daß insoweit das Versicherungsprinzip durch ein Element des sozialen Ausgleichs abgewandelt wird[102].

Dies ist fraglich geworden, nachdem das BVerfG mit Urteil vom 18. 2. 1998[103] die Hinterbliebenenrente nicht in den Schutzbereich des Art. 14 GG einbezogen hat. Bereits nach dem Beschluß des BVerfG vom 30. 9. 1987[104] ist „die Hinterbliebenenrente eine vorwiegend fürsorgerisch motivierte Leistung, weil sie ohne eigene Beitragsleistung des Rentenempfängers und ohne erhöhte Beitragsleistung des Versicherten gewährt" wird. Sieht man einen – naheliegenden – Sachzusammenhang zwischen der steuerrechtlichen Frage nach dem Rückfluß des durch Beiträge erworbenen eigenen Vermögens und dem Grundrechtsschutz der durch eigene Beiträge erworbenen Versicherungsleistungen, könnte in Betracht gezogen werden, daß Leistungen, die im System der Sozialversicherung nicht beitragsbezogene versicherungsfremde Leistungen sind, steuerrechtlich keine verzinsliche Auszahlung eigenen Vermögens, sondern Transferleistungen sind[105]. Deren Steuerbarkeit mit ihrem vollen Auszahlungsbetrag könnte nach geltendem Recht bejaht oder de lege ferenda geregelt werden, wenn die Markteinkommenstheorie, was der hier vertretenen Auffassung entspricht, keine für die Steuerbarkeit nach § 2 Abs. 1 EStG abschließende Sachgesetzlichkeit statuiert (unten VII. 2.d).

99 BVerfG v. 12. 3. 1975, 1 BvL 15, 19/71, u. a., BVerfGE 39, 169 ff., 186 f.; v. 6. 6. 1978, 1 BvR 102/76, BVerfGE 48, 346, 354 ff., 357 ff.; v. 10. 1. 1984, 1 BvR 55/81, 1254/81, BVerfGE 66, 66.

100 Vgl. auch Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 26 ff.

101 BFH v. 8. 3. 1989, a. a. O. (Fn. 45).

102 BVerfG v. 12. 6. 1987, 1 BvR 476/86, SozR 2200, § 1385 Nr. 17 m. w. N.

103 BVerfG v. 18. 2. 1998, 1 BvR 1318, 1484/86, BVerfGE 97, 271, 284: Kein Eigentumsschutz für Ansprüche von Versicherten in der gesetzlichen Rentenversicherung auf Versorgung ihrer Hinterbliebenen. Die Rechtsposition beruhe nicht auf einer dem Versicherten zurechenbaren Eigenleistung. Allerdings gesteht das BVerfG zu, daß jeder Versicherte über seinen Beitrag zugleich auch zur Versorgung der Hinterbliebenen von Versicherten beiträgt. Hierzu *Ossenbühl*, JZ 1998, 679; kritisch *Papier* (Fn. 50), S. 728 ff.; *Papier* in Maunz/Dürig/Herzog, Art. 14 Rz. 143: Es handele sich um beitragsfinanzierte Versicherungsleistungen.

104 BVerfG v. 30. 9. 1987 (Fn. 200).

105 Vgl. auch Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 26 ff., unter besonderer Berücksichtigung der sich aus der Anrechnung anderer Einkünfte ergebenden Problematik.

3. Renten der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL)

Mit der von der VBL gezahlten Zusatzversorgung soll die von der gesetzlichen Rentenversicherung bezogene Grundversorgung bis zur Höhe einer nach §§ 41 bis 43a der VBL-Satzung errechneten Gesamtversorgung aufgestockt werden[106]. Die Leistungen der VBL werden gezahlt auf der Grundlage einer privatrechtlichen Gruppenversicherung, bei der die beteiligten Arbeitgeber Versicherungsnehmer sind. Die VBL ist eine Pensionskasse i.S. des § 4c EStG. Die von den öffentlichen Arbeitgebern erhobenen Versicherungsbeiträge werden als Arbeitslohn versteuert; daher unterliegen die Versicherungsleistungen nur mit ihrem Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG) der Einkommensteuer[107]. Die von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder neben der Erwerbsunfähigkeitsrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung gezahlte Zusatzrente ist eine abgekürzte Leibrente. Die aufgezeigte Parallelität läßt es als gerechtfertigt erscheinen, die Renten aus der Zusatzversorgung in dieselben versicherungstechnischen und steuerrechtlichen Funktionseinheiten wie die Renten der gesetzlichen Rentenversicherung aufzuteilen[108].

VI. Exkurs: Steuerfragen der betrieblichen Altersversorgung

1. Direktversicherung und Pensionskassen; betriebliche Versorgungszusage

Leistungen aus einer Versorgungseinrichtung sind dann kein Arbeitslohn, wenn die Beiträge als Arbeitslohn versteuert wurden[109]. Die Arbeitslohnqualität von Zukunftssicherungsleistungen, bei denen die Leistung des Arbeitgebers an einen Dritten (Versicherer) erbracht wird, hängt deshalb davon ab, ob sich der Vorgang – wirtschaftlich betrachtet – so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Erwerb der Zukunftssicherung verwendet hat. Davon ist auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer gegen die Versorgungseinrichtung (z. B. Versicherung), an die der Arbeitgeber die Beiträge geleistet hat, „ein unentziehbarer Rechtsanspruch auf die Leistung zusteht“[110]. Beiträge zur Direktversicherung sind für den Arbeitnehmer gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV steuerpflichtiger

106 BGH v. 16. 3. 1988, IVa ZR 154/87, VersR 1988, 575.

107 *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort „Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder“; *Giloy* in Kirchhof/Söhn, EStG, Kommentar, § 19 Rdnr. B 1000 Stichwort „Versorgungsanstalten“.

108 BFH v. 4. 10. 1990, X R 60/90, BStBl. II 1991, 89.

109 BFH v. 24. 7. 1996, X R 105/95, BStBl. II 1996, 650; ausführlich *Birk*, Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung, a. a. O. (Fn. 72), S. 166 ff.

110 BFH v. 7. 2. 1990 (Fn. 31), m. w. N.; v. 27. 5. 1993, VI R 9/92, BStBl. II 1994, 243; *Schmidt/Heinicke*, EStG, 19. Aufl., § 11 Rz. 30 „Zukunftssicherungsleistungen“.

Arbeitslohn[111]. Insoweit kann der Arbeitnehmer diese als Sonderausgaben im Rahmen der Höchstbeträge absetzen. Die Zahlung von Beiträgen für eine Direktversicherung wird durch die Möglichkeit einer Pauschalierung nach § 40b EStG begünstigt. Zahlungen aus einer Direktversicherung sind sonstige Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 7, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG, d. h. nur mit dem Ertragsanteil steuerbar. Dies wird zutreffend mit dem Hinweis darauf begründet, daß der (ehemalige) Arbeitnehmer die Beträge bereits als Arbeitslohn versteuert hatte und der Zufluß des eigenen Vermögens nicht mehr in voller Höhe, sondern nur noch mit dem Zinsanteil besteuert werden kann[112]. Entsprechendes gilt für Leistungen aus Pensionskassen[113].

Demgegenüber vermittelt die betriebliche Versorgungszusage (Direktzusage) dem Arbeitnehmer oder ihm nahestehenden Personen einen unmittelbaren unverfallbaren Anspruch gegen den Arbeitgeber; sie ist insofern und auch hinsichtlich ihres Effekts einer nachgelagerten Besteuerung der beamtenrechtlichen Versorgung vergleichbar[114]. Nach zutreffender h. M. führt die Entstehung der Anwartschaft beim Arbeitnehmer – ungeachtet der Rückstellbarkeit beim Arbeitgeber (§ 6a EStG) – nicht zum Zufluß eines geldwerten Vorteils[115]; dies auch dann nicht, wenn der Arbeitgeber Beiträge für eine Rückdeckungsversicherung leistet[116]. Der Grund hierfür liegt insbesondere darin, daß der entsprechende Vermögenswert noch dem Arbeitgeber zuzurechnen ist. Letzteres ist anders bei der Direktversicherung, bei der die konkrete Wertabgabe für Rechnung des Arbeitnehmers bereits stattgefunden hat und daher eine Zuordnung zu dessen Vermögen zwingend erscheint. Die Zuflüsse aus der Direktzusage im Alter sind nachträglicher Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 LStDV). Entsprechendes gilt für Unterstützungskassen, die ehemaligen Betriebsangehörigen eines Trägerunternehmens laufende oder einmalige Leistungen ohne Rechtsanspruch gewähren[117].

Die von der Rechtsprechung gezogene Trennlinie wird zwar neuerdings zunehmend in Zweifel gezogen; die Kritiker fordern generell eine nachgelagerte

111 BFH v. 16. 4. 1999, VI R 75/97, BFH/NV 1999, 1590; *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 841.

112 *Fischer* in Kirchhof/Söhn, § 22 Rz. B 129; *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 846.

113 *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 841.

114 *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 839 f.; *Birk,* Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung (Fn. 72), S. 166.

115 BFH v. 3. 7. 1964, VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83; *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 840; *Birk* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Anm. 69; *Pflüger* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG Rz. 387.

116 *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 166; *Pflüger* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 Rz. 406.

117 *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 842.

Besteuerung[118]. Es handelt sich um eine Rechtsfrage, deren Beantwortung auch durch Praktikabilitätserwägungen beeinflußt ist[119]. Wo auch immer die Trennlinie verläuft: Vermögensumschichtungen im Bereich zugeflossenen privaten Vermögens sind nicht steuerbar. Das BVerfG sieht es in seinem Beschluß vom 26. 3. 1980[120] als entscheidend an, daß „der aus Arbeitnehmerbeiträgen aufgebaute Anteil des Rentenrechts aus dem Arbeitslohn des Versicherten herrührt, der dem Versicherten i. S. des § 8 Abs. 1 EStG zugeflossen ist und deshalb der Lohnsteuerpflicht unterlegen hat", während es sich bei den „Beiträgen" der Beamten zu ihrer Altersversorgung „allenfalls um fiktive Beiträge" handelt. „Damit entfällt aber für Pensionszahlungen der wesentliche Grund, der die beschränkte Besteuerung der Renten sachlich trägt". Dem ist zuzustimmen.

2. Betriebliche Pensionsfonds

In neuerer Zeit wird die Einführung von betrieblichen Pensionsfonds zur externen Verwaltung von kapitalgedeckten Leistungszusagen des Arbeitgebers diskutiert[121]. Ein Entschließungsantrag der Fraktionen der CDU/FDP[122] fordert die nachgelagerte Besteuerung beim Arbeitnehmer und Steuerfreiheit des Pensionsfonds während der Ansparphase sowie darüber hinaus eine „nachgelagerte Besteuerung in allen Formen der Altersicherung, wo dies aus Gleichbehandlungs- und Wettbewerbsgründen erforderlich ist bzw. sinnvoll erscheint". Der vom BMF gebildete Arbeitskreis „Betriebliche Pensionsfonds"[123] hat gleichfalls eine nachgelagerte Besteuerung aller Modalitäten der betrieblichen Altersversorgung vorgeschlagen. In dieser Hinsicht ist aus Gründen des Gleichheitsgebots eine Abstimmung mit dem Steuerrecht der Sozialversicherungsrente erforderlich[124].

118 *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 168 f.: Es sei „systematische Ungereimtheit", nach dem „rein formalen" Gesichtspunkt zu unterscheiden, ob der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch gegen die Versorgungseinrichtung hat. Systematisch ungereimt sei auch § 4b EStG. S. auch *Gosch* in Kirchhof/Söhn, § 4b Rdnr. B 7; *Dorenkamp*, S. 124; *Wallerath* (Fn. 2), S. 37.

119 Vgl. BFH v. 16. 4. 1999, VI R 75/97 (Fn. 111).

120 (Fn. 7), S. 31 f.

121 Statt vieler *Langohr-Plato*, Die aktuelle Entwicklung des Steuerrechts der betrieblichen Altersversorgung, Stbg 2000, 159.

122 BT-Drucks. 13/9923; s. ferner Entschließungsantrag der Fraktion der SPD, BT-Drucks. 13/9924.

123 Bericht des Arbeitskreises „Betriebliche Pensionsfonds", 1998, Schriftenreihe des BMF Heft 64, S. 49 ff.

124 Bericht des Arbeitskreises „Betriebliche Pensionsfonds", (Fn. 123), S. 51, unter Bezugnahme auf ein vom BMF in Auftrag gegebenes, soweit ersichtlich nicht veröffentlichtes Gutachten; a. A. *Birk*, Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung (Fn. 72), S. 170 ff.

VII. Die Besteuerung der Sozialversicherungsrenten – Reformüberlegungen

1. Kritik an der Ertragsanteilsbesteuerung nach geltendem Recht

Gegen die Besteuerung nur des Ertragsanteils von Sozialversicherungsrenten wird vor allem eingewendet, daß der Rentner als Folge der allgemeinen und speziellen Steuerfreibeträge und der progressiven Gestaltung des Einkommensteuertarifs „trotz der vollen finanziellen Verfügbarkeit der Bezüge nur eine relativ geringe Steuerlast zu tragen hat“[125]. Der „Multiplikatoreffekt der Ertragsanteilsbesteuerung“ führe bei jeder Erhöhung von Freibeträgen zu einer „unerträglichen“[126], vielfach höheren Entlastung als bei der Besteuerung der Versorgungsbezüge i. S. d. § 19 Abs. 2 EStG. Der Gesetzentwurf eines JStG 1996 wollte anläßlich der Schaffung einer Grundentlastung diesem Einwand Rechnung tragen[127].

Indes beruht der auf diese Weise beschriebene „Multiplikatoreffekt“ *in dem Umfang* auf einer optischen Täuschung, wie es sich bei dem „verfügbaren Betrag“ tatsächlich um einen wiederkehrenden (zeitlich gestreckten) *nichtsteuerbaren* Zufluß des durch (Versicherungs-)Beiträge nach dem Versicherungsprinzip erworbenen eigenen Vermögens handelt. Daher kann bei einer fremdfinanzierten Versicherungsleibrente sogar das Problem der Liebhaberei auftauchen[128].

2. Einkommensrelevante Komponenten der Sozialversicherungsrente

Der Ertragsanteil der Sozialversicherungsrenten ist derzeit realitätsfremd niedrig bemessen und nicht zu rechtfertigen[129]. Es geht aber nicht darum, das

125 *Stöhr* (Fn. 59), S. 48 ff.; zu den „Belastungsunterschieden“ auch *K. Littmann* (Fn. 14), S. 396.

126 *Seer* (Fn. 6), S. 335 f.: Nur eine Vollbesteuerung von Renten und Pensionen kann eine gleichmäßige Besteuerung der Alterseinkünfte herstellen. *Zitzelsberger* (Fn. 48), S. 471: „Modifikation des allgemeinen Steuertarifs“.

127 Einfügung eines § 34h Abs. 3 EStG („Grundentlastung“) – BT-Drucks. 13/901, S. 11 f., 136 f.: Bei der Freistellung des Existenzminimums würde die Ertragsanteilsbesteuerung der Renten zu überproportionalen Vorteilen gegenüber der Besteuerung der anderen Alterseinkünfte und der Einkünfte der Erwerbstätigen führen. Der geplante § 34h EStG ist aufgrund der Beschlußempfehlung des Finanzausschusses gestrichen worden, weil durch die Einbeziehung des Existenzminimums in § 32a EStG eine außertarifliche Grundentlastung nicht mehr notwendig war; BT-Drucks. 13/1558, S. 27, 157.

128 BFH v. 15. 12. 1999, X R 23/95, BStBl. II 2000, 267: Trotz Zuflusses verfügbarer Beträge ist nur ein in diesen enthaltener Ertragsanteil steuerbar.

129 Zutreffend *Seer* (Fn. 6), 330, insbes. gegen Birk.

bewährte Systemelement der Ertragsanteilsbesteuerung abzuschaffen, sondern ihren Anwendungsbereich zu begrenzen, indem die Rentenzahlung in ihre steuerlich/ökonomisch unterschiedlichen Komponenten[130] zerlegt wird. Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF wendet gegen eine Besteuerung nur des modifizierten Ertragsanteils in Abhängigkeit davon, ob der Arbeitnehmer eigene Beiträge geleistet hat[131], zu Recht ein, daß dadurch weitere steuerbare Einkommenskomponenten – insbesondere die Einkommensumverteilung aufgrund sozialen Ausgleichs – nicht erfaßt werden[132]. Für eine gesonderte Beurteilung kommen in Betracht Komponenten[133],

- die materiell Zinsen aus der Auszahlungsphase sind;
- die auf der Grundlage eines modellhaft angewendeten Versicherungsprinzips das Resultat einer versicherungstechnischen Umverteilung sind und daher zum durch Beiträge erworbenen Vermögen des Steuerpflichtigen gehören, dessen zeitlich gestreckte Auszahlung nicht steuerbar ist;
- die als in der Ansparphase erwirtschaftete Zinsen in dieser Hinsicht mit den durch § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG steuerbefreiten Zinsen aus Sparanteilen einer Lebensversicherung vergleichbar sind;
- die sich über den beitragsbezogenen Teil der Rente hinaus aus ihrer Dynamisierung ergeben;
- die sich – eventuell – als nichtsteuerbare Wertsteigerung von Privatvermögen darstellen;
- die, weil eindeutig „versicherungsfremd", staatliches Transfereinkommen sind.

Diese einzelnen Komponenten können einerseits aus versteuerten Einkünften gezahlt oder andererseits den aus steuerfreien Einkünften entrichteten Beiträgen zuzurechnen sein.

a) Zeitlich gestreckte Auszahlung einer Versicherungssumme

In der gesetzlichen Rentenversicherung gilt – auch – das Versicherungsprinzip[134]. Die Rentenversicherung ist ein beitragsfinanziertes Versicherungssy-

130 Vgl. auch Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 10, 19.
131 „Teilbesteuerung"; s. Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 33 ff.
132 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 35; *Tipke/Lang* (Fn. 75), § 9 Rdnr. 600; *Seer* (Fn. 6), 330.
133 S. bereits *H. Weise* (Fn. 16), S. 416 f.
134 BVerfG v. 9. 11. 1988, 1 BvL 22/84, 71/86 und 9/87, BVerfGE 79, 87, 101 f.; v. 9. 11. 1988, 1 BvL 22/84, 71/86 und 9/87, BVerfGE 90, 226, 240; *Rüfner* (Fn. 47), S. 102.

stem; Beitrag und Leistung sind lohnbezogen[135]. Zwar sind die Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen auf „Versicherungsgerechtigkeit“[136] bzw. auf „Teilhabeäquivalenz“[137] ausgerichtet. Bemessungsgrundlage für die Versichertenrente ist sein Lebensdurchschnittsverdienst[138]. Die Beiträge bilden die eigentliche Grundlage der Versicherungsansprüche[139]. In dieser Hinsicht hat die Versichertenrente einen leistungsäquivalenten Kern. Abweichungen von der versicherungsmathematischen Äquivalenz bedürfen sozialversicherungsrechtlich einer besonderen Rechtfertigung[140].

Der Zufluß der leistungsäquivalent durch eigene oder zurechenbare Beiträge – also die steuerfreien Arbeitgeberbeiträge – als Resultat einer versicherungstechnischen Umverteilung erworbenen Versicherungssumme ist wie dargelegt nicht steuerbar. Die Zinsen aus der Auszahlungsphase sind Kapitalerträge aus der Verrentung, die als Kreditierungsvorgang zu verstehen ist. Hieran ist schon wegen der gebotenen Vergleichbarkeit mit den privaten Versicherungs(leib)renten festzuhalten.

Während private Versorgungssysteme sich durchweg durch Beiträge und – in unterschiedlichem Ausmaß – durch Vermögenserträge finanzieren, rückt der Staat bei den staatlichen Sozialleistungssystemen „in die Rolle eines zusätzlichen Beitragszahlers“[141], wobei Beitrags- und *Steuer*finanzierung sektoral unterschiedlich gewichtet sind. Die Globaläquivalenz der „nach dem Versicherungsprinzip erkauften“ Leistungskomponenten einerseits und sonstiger Rentenbestandteile andererseits spiegelt sich im Umfang der Eigen- bzw. Fremdfinanzierung des jeweiligen Rentenversicherungsträgers wider. Die Zusatzversicherungen (VBL, Bahnversicherungsanstalt Abt. B, Versorgungsanstalt der Deutschen Bundespost) und die Renten aus den – ebenso wie die Privatversicherungen und Pensionskassen – „kapitalgedeckten“[142] berufsständischen Versorgungswerken[143] finanzieren sich in jeweils unterschiedlichem Verhältnis aus Beiträgen und Vermögenserträgen[144]. Im Jahre 1997 waren von den Gesamt-

135 *Ruland* (Fn. 93), S. 29 f., mit der zutreffenden Einschränkung, daß zwischen der Summe der im Erwerbsleben gezahlten Beiträge und der Höhe der Rente keine umfassende, zeitabhängige Äquivalenz besteht.

136 *F. Kirchhof* (Fn. 87), S. 162.

137 *Ruland* (Fn. 93), S. 29 f.

138 S. auch Vorschläge der Kommission „Fortentwicklung der Rentenversicherung“ (Fn. 1) „Begründung der Vorschläge“ I 2.

139 *Rüfner* (Fn. 47), S. 104 f.

140 BVerfG v. 11. 1. 1995, 1 BvR 892/88, BVerfG 92, 53, 71; *Rüfner* (Fn. 47), S. 105.

141 Zur Beitrags- und Steuerfinanzierung *Wallerath* (Fn. 2), S. 20 ff.

142 *Wallerath* (Fn. 2), S. 32 ff.

143 S. für das Versorgungswerk der Rechtsanwälte im Landes NRW *Seer* (Fn. 6), S. 330, Fn. 74.

144 *F. Kirchhof*, HdStR IV § 93 Rz. 25 m. w. N.; *Jung*, AnwBl. 1993, 525.

einnahmen der gesetzlichen Rentenversicherung (421 403 Mill. DM) 300 528 Mill. DM Beiträge und 88 717 Mill. DM Zahlungen aus öffentlichen Mitteln bei nur marginalen Vermögenserträgen in Höhe von 660 Mill. DM. Das Volumen des nicht versicherungstypischen „sozialen Ausgleichs" in der gesetzlichen Rentenversicherung wird auf 34 v. H. der Rentenausgaben geschätzt. Es ist aber noch weiter zu unterscheiden: Die Einnahmen der Alterssicherung der Landwirte (6049 Mill. DM) sind aufgeschlüsselt u. a. in Beiträge in Höhe von 1809 Mill. DM und Bundesmittel in Höhe von 4205 Mill. DM[145]. In letzterem Falle wird besonders deutlich, daß sich der Versicherte mit seinen Beiträgen in ein staatliches Versorgungssystem einkauft. Es ist daher erforderlich, den Eigenanteil an der Finanzierung der Alterssicherung zu ermitteln.

Hiernach ist es – ebenso wie beim „Einkaufen in eine Versorgungseinrichtung" (oben II. 6.) – erforderlich, die Eigenleistungen zu ermitteln, die dem nach dem Versicherungsprinzip erworbenen Rentenrecht zuzuordnen sind[146], gegebenenfalls rechnerisch durch Zugriff auf die beim Sozialversicherungsträger gespeicherten Stammdaten des Versicherten. Es besteht weitgehend Einigkeit darüber, daß die Arbeitgeberbeiträge für Rechnung des Versicherten geleistet werden und ihm als „Eigenleistung" zugerechnet werden müssen, „weil sie dem Arbeitnehmer Versicherungsrechte erkaufen" und ihm daher rechtlich zufließen[147].

b) Besteuerung von Zinsen aus der Ansparphase?

Hiernach ist die Bemessungsgrundlage für den Ertragsanteil am Maßstab der versicherungsimmanenten Leistungsäquivalenz zu ermitteln. Aber was geschieht mit den Komponenten der einzelnen Rentenzahlung, die nicht versicherungstypisch beitragsäquivalent erkauft sind? Nach Auffassung von *Roman Seer*[148] und anderen führt die Berücksichtigung eines Zinsanteils in der Ansparphase zu einem „Ertragsanteil" der Rente in Höhe von ca. 70 v. H. Indes besteht das Problem darin, daß Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen keinen Sparanteil haben und deren Träger wegen der Finanzierung der Renten im Umlageverfahren tatsächlich nur in geringem Umfang Kapitalerträge erzielen[149]. Bei der Bemessung der Sozialversicherungsrente

145 Statistisches Jahrbuch für die BRD 1999, S. 458.

146 Ebenso Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme, a. a. O. (Fn. 34), S. 167.

147 *F. Kirchhof* (Fn. 87), S. 165: Da die Arbeitgeberanteile „dem Arbeitnehmer Versicherungsrechte erkaufen, fließen sie ihm rechtlich zu und müssen ihm zugerechnet werden." S. ferner *Rüfner* (Fn. 47), S. 109; *Papier* (Fn. 50), S. 727.

148 Fn. 6, S. 330.

149 Statistisches Jahrbuch 1999 für die Bundesrepublik Deutschland, S. 458: Abschn. 19. 4. 10 Einnahmen, Ausgaben und Vermögen 1997 „Vermögenserträge". Zur

wirken sich die geringfügigen Vermögenserträge weder auf die Feststellung noch auf die Anpassung der Sozialrenten aus.

c) Dynamisierung der Renten

Hingegen trifft zu, daß bei Anwendung eines konstanten Ertragsanteils die Dynamisierung der Rente nicht berücksichtigt wird, durch welche die Rente Lohnersatzfunktion erhält[150]. Dies führt zu Mehrungen im Wert des Rentenrechts, die vom BVerfG im 54. Band – eventuell – als nichtsteuerbare Wertsteigerung im Privatvermögen angesprochen worden sind. Diese Problemsicht halte ich für unzutreffend: Für Beitragszahler, die als langjährig Versicherte bislang „in Rente gegangen" sind, zeigen kapitalmarktanaloge Renditeberechnungen, daß die Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung (Rendite) für die Altersrenten über dem durchschnittlich langfristigen Kapitalmarktzins von 5,5 v. H. liegen[151]. Nach Auffassung des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF[152] liegen die Vorteile aus der Dynamisierung der Rentenansprüche „an der Grenze zwischen einer interpersonellen Einkommensübertragung von den Beitragszahlern zu den Rentenbeziehern und einer Art Verzinsung auf die von den Rentnern früher geleisteten Beitragszahlungen". M. E. handelt es sich bei den nicht versicherungstypisch beitragsbezogenen Leistungen um staatlich vermittelte Transfereinkünfte.

d) Transfereinkünfte durch versicherungsfremde Leistungen

Transfereinkommen, dessen Steuerbarkeit besonders zu rechtfertigen wäre, resultiert aus versicherungsfremden Leistungen, d. h. Leistungen oder Teilen davon, „denen keine entsprechenden Beiträge gegenüberstehen, ferner Leistungen, die vorzeitig bewilligt oder günstig berechnet werden", und zwar[153]

Verzinsungsproblematik s. auch *Petersen*, Besteuerung von Alterseinkommen – Kritische Bemerkungen zu Vorschlägen des Sozialbeirats und der Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme, FinArch 42 (1984) S. 126 ff., 128 f.

150 *Seer* (Fn. 6), S. 329.

151 *Papier* (Fn. 50), S. 741, m. w. N.; *Eitenmüller*, Die Rentabilität der gesetzlichen Rentenversicherung – Kapitalmarktanaloge Renditeberechnungen für die nahe und die ferne Zukunft, DRV 1996, 784; *Rüfner* (Fn. 47), S. 113. Zum Streit um die „Rendite" s. auch *Ruland*, 7. Speyerer Sozialrechtsgespräch (Fn. 93), S. 24; *Lietmeyer* (Fn. 16), S. 5; *Lübke*, (Fn. 84), S. 195 ff., 203 f., unter Hinweis auf den Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (1996).

152 Fn. 17, S. 17.

153 BSG v. 29. 1. 1998, B 12 KR 35/95, BSGE 81, 276; BVerfG v. 29. 12. 1999, 1 BvR 679/98 (Nichtannahmebeschluß); allgemein *Merten*, Die versicherungsfremden Leistungen in der Rentenversicherung, in 7. Speyerer Sozialrechtsgespäch, 1997, S. 39 ff.; *Frohn*, Die „versicherungsfremden" Leistungen der gesetzlichen Sozial-, insbesondere Rentenversicherung als Verfassungsproblem, SGb 2000, 1 ff.; *Butzer*

– aus der Anrechnung beitragsfreier Zeiten als Versicherungszeiten, Leistungen des Familienleistungsausgleichs (Kindererziehungszeiten) als Leistungen der Solidargemeinschaft (streitig)[154] Höherbewertung von Beitragszeiten der Flexibilisierung der Altersgrenzen (Zahlung von Altersrenten vor dem 65. Lebensjahr), der Gewährung von Renten nach dem Mindesteinkommen[155];
– „fremde Lasten" wie Leistungen aus Kriegsfolge- und Wiedergutmachungsleistungen, Leistungen aus der Anrechnung von Ersatzzeiten der Anwendung des Fremdrentenrechts[156] und des Gesetzes zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts und des SED-Unrechts in der Sozialversicherung[157];
– Leistungen im Zusammenhang mit der Herstellung der deutschen Einheit[158].

Streitig ist die Beitragsbezogenheit von Witwen- und Waisenrenten. Insgesamt ist die sozialrechtliche Definition der versicherungsfremden Leistungen, deren Volumen je nach Abgrenzung mit 68 bis 143 Mrd. DM beziffert wird[159], so die Einschätzung des Sozialbeirats[160], „nicht konsensfähig lösbar".

Der Gesetzgeber ist durch die Markteinkommenstheorie[161] nicht gehindert, die genannten Transferleistungen grundsätzlich[162] zu besteuern[163]. Die Theorie ist geeignet, für den Regelfall der Mehrung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit das „Erzielen von Einkünften" durch Marktteilnahme zu erklären. Sie hat aber schon deswegen keine alleinige Geltung, weil der Einkünftekatalog des § 2

(Fn. 48), S. 126 ff.: Bei einer vollen Entlastung der Sozialversicherungskassen könnte die Beitragssatzbelastung der Bruttoeinkommen von (1998) 42,1 Punkte um bis zu 9 Prozentpunkte gesenkt werden. Zur Problematik s. auch *Rendels*, Steuern statt Sozialbeiträge? – Umschichtung von Kosten der Sozialversicherung auf Steuerfinanzierung keine Lösung, in FS H. Flick, 1997, S. 83.

154 BVerfG v. 12. 3. 1996, 1 BvR 609, 692/90, BVerfGE 94, 241, 263; *Papier* (Fn. 50), S. 737 ff.; *F. Kirchhof* (Fn. 87), S. 163 m. w. N.; *Rüfner* (Fn. 47), S. 110; *Ruland*, DRV 1995, 32.

155 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 16 f.

156 BVerfG v. 23. 6. 1970, 2 BvL 8/65, BVerfGE 29, 22, 33 f. – kein Schutz durch Art. 14 GG für Ansprüche aus dem Fremdrentengesetz.

157 *F. Kirchhof* (Fn. 87), S. 163 m. w. N.

158 *Papier* (Fn. 50), S. 726; *ders.* in Maunz/Dürig/Herzog, Art. 14 Rdnr. 135; *Rüfner* (Fn. 47), S. 110.

159 *Meinhard/Zwiener*, Steuerfinanzierung von versicherungsfremden Leistungen in der Sozialversicherung, Vierteljahreshefte für Wirtschaftsforschung, 1997, S. 352.

160 Sozialbeirat, 1981, S. 12; *Papier* (Fn. 50), S. 735 ff.

161 *Tipke/Lang* (Fn. 75), § 9 Rdnr. 50 ff.

162 Anders dürfte die Rechtslage beim Ausgleich von Sonderopfern sein; hierzu *Frank*, Im Kräftefeld von Politik, Ökonomie und Recht: Besteuerung der Kriegsopferrenten?, Die Versorgungsverwaltung 1997, 87.

163 Wie hier z. B. *Söhn*, Abzug von Rentenversicherungsbeiträgen (Fn. 51), S. 326 Fn. 29; Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 16 ff.

Abs. 1 Nr. 7 i. V. m. § 22 EStG auch auf die Besteuerung von transferiertem Einkommen verweist, nämlich auf die Besteuerung von „Einkünften aus Unterhaltsleistungen" (§ 22 Nr. 1a EStG – Realsplitting), aus der privaten Versorgungsrente (oben III. 3.), bei der ein – interpersoneller –„Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit" stattfindet[164], und bei bestimmten Stiftungseinkünften (§ 22 Nr. 1 Satz 2 EStG)[165]. Der Steuergesetzgeber kann auf das staatliche Transfereinkommen zugreifen, zumal nur auf diese Weise vor allem bei Inhabern mehrerer Einkunftsquellen eine gleichheitsgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bewirkt werden kann[166].

Die Auffassung von *Birk/Wernsmann*[167], versicherungsfremde Leistungen dürften „bei typisierender Betrachtung" wie die auf eigenen Beiträgen beruhenden Rentenzahlungen behandelt werden, halte ich nicht für zutreffend.

3. Nachversteuerung des steuerfrei belassenen Ansparens

Die zweckgebundenen Aufwendungen für den Erwerb des Versicherungsschutzes sind in unterschiedlichem Umfang aus nach Maßgabe des § 10 EStG unversteuert gebliebenem Einkommen gezahlt worden. Der Umfang hängt von vielen individuellen Faktoren ab, insbesondere von der Höhe des Einkommens und der Anwendbarkeit des § 3 Nr. 62 EStG. In der knappschaftlichen Rentenversicherung zahlt der Arbeitnehmer nur ein Drittel der Versicherungsbeiträge. Die Rentenansprüche nachversicherter ehemaliger Beamter beruhen zu 100 v. H. auf steuerfreien Arbeitgeberbeiträgen (§ 3 Nr. 62 Satz 1 EStG, § 8 Abs. 2, § 181 Abs. 5 SGB VI). Von einem Wanderarbeitnehmer im Heimatland gezahlte Vorsorgeaufwendungen können in vollem Umfang aus dem versteuerten Einkommen geleistet worden sein.

In dieser Situation kann und muß die Idee der intertemporalen Korrespondenz als zentraler Maßstab steuerlicher Gerechtigkeit rechtstechnisch verwirklicht

164 BFH v. 14. 7. 1993, X R 54/91, BStBl. II 1994, 19; vgl. auch BVerfG v. 17. 12. 1992, 1 BvR 4/87, DStR 1993, 315.

165 *Fischer* in Kirchhof/Söhn, § 22 Rdnr. A 19 f.

166 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 17; *Sass*, Überlegungen zur Neuregelung der Besteuerung von im Alter bezogenen Einkünften, FR 1992, 217 ff., 221; a. A. *Stöhr* (Fn. 59), S. 174 m. w. N.: Steuerfreistellung bei Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt; allgemein *Birk*, Altsvorsorge und Alterseinkünfte im Einkommensteuerrecht, 1987, S. 35. S. auch *Papier* (Fn. 50), S. 734: „Das Verfassungsrecht hindert grundsätzlich auch nicht daran, die Sozialrenten zu besteuern. Wenn die Sozialrenten besteuert werden sollen, müssen allerdings gerechterweise die Beiträge der Arbeitnehmer steuerfrei sein. . . . Zweimal dasselbe Einkommen zu besteuern ist nach geltendem Verfassungsrecht, das den Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) beinhaltet, problematisch".

167 *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 850.

werden durch eine Nachversteuerung, der die Vorstellung eines Zuflusses von „aufschiebend bedingt steuerbarem Einkommen" zugrunde liegt[168]. Dieser Nachholeffekt führt freilich entgegen landläufiger Auffassung nicht zu einer Vollversteuerung der Altersbezüge und auch nicht dazu, daß der Kapitalverzehr versteuert wird. Es geht um eine zeitversetzte Erfassung jeglichen steuerfrei gebliebenen Einkommens, und zwar *für alle Arten von öffentlich-rechtlichen und privaten Versicherungsleistungen, Einmalleistungen und wiederkehrenden Leistungen*[169]. Es wird daher – vorbehaltlich einer gleichheitsrechtlich vertretbaren Pauschalierung – jeweils im Einzelfall festzustellen sein, ob und in welchem Umfang Vorsorgeaufwendungen im Einzelfall aus dem (noch) nicht versteuerten Einkommen gezahlt wurden.

VIII. Reformziele

1. Gleichheit

Die Konturen einer gleichheitsgerechten Besteuerung der Altersbezüge sind damit umrissen. Versorgungsfreibeträge und der Altersentlastungsbetrag, die im geltenden Recht lediglich eine Überbrückungsfunktion[170] haben, können ersatzlos entfallen.

2. „Unpolitische Besteuerung"

Ob ein Reformbedarf besteht, ist vor allem politisch umstritten. Viele Stellungnahmen hierzu sind erkennbar interessengesteuert. Die Frage wird verneint u. a. von der Kommission „Fortentwicklung der Rentenversicherung"[171] und der Gesellschaft für Versicherungswissenschaft und Gestaltung[172]. Diese – bestrit-

168 S. bereits *P. Kirchhof*, (Fn. 14), S. 131: „Wegen (der) Beitragsleistungen bleibt die Steuerschuld gestundet"; *Söhn*, Abzug von Rentenversicherungsbeiträgen (Fn. 51), S. 331 ff., allerdings mit der unzutreffenden Folgerung (a. a. O. S. 333), daß der Kapitalrückzahlungsanteil zum Zeitpunkt des Zuflusses (in vollem Umfang) steuerbares Einkommen sei; *Brandt*, Steuerliche Erfordernisse im Rahmen der Harmonisierung gesetzlicher Alterssicherungssysteme, 1991, S. 172, 204 f.

169 So wohl bereits *P. Kirchhof*, Leistungen zur Altersversorgung (Fn. 14), S. 131.

170 Drastischer *Andel* (Fn. 14), S. 86: „Beschwichtigungspolitik ohne jede Systematik".

171 Vorschläge der Kommission „Fortentwicklung der Rentenversicherung" (Fn. 1), S. 14, 20 f.; ferner *Bertuleit/Binne,* Vollbesteuerung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung?, NZS 1997, 49; *Heine/Rische*, Die „Petersberger Steuervorschläge", DAngVers 1997, 101, 110; *Binne*, Volle Besteuerung der Renten?, Die Sozialversicherung 1997, 25; *Höfer/Collerius*, Zur Entwicklung der Abgabenlast bei Beamtenpensionen und Renten des öffentlichen Dienstes, DB 1996, 904.

172 Kein Anlaß zur Änderung der Rentenbesteuerung, ID Nr. 252 (1996), S. 1 ff.

tene[173] – Auffassung wird im wesentlichen wie folgt begründet: Der Vergleich von Bruttorenten mit gleich hohen Bruttopensionen zeige, daß sich nach Abzug von Steuern und Sozialabgaben bzw. von Beiträgen zur privaten Kranken- und Pflegeversicherung die Abstände zwischen den jeweiligen Nettobeträgen in den meisten Einkommensbereichen seit 1980 nicht nur nicht verschärft, sondern sogar zu Gunsten der Pensionen verringert hätten. Gründe hierfür seien zu sehen in Eingriffen in die Rentendynamik, in der Einführung eines von Rentnern zu tragenden Krankenversicherungsbeitrages (1982) und im Übergang von der Brutto- zur Nettoanpassung[174]. Das Nettorentenniveau habe sich so stark zurückentwickelt, daß die Feststellung der überproportionalen Begünstigung der Altersrenten nicht mehr zutreffe[175].

Der Auftrag des BVerfG an den Gesetzgeber zur Neuregelung einer Besteuerung der Altersbezüge gilt indes fort[176]. Das BVerfG hat – lediglich pragmatisch[177] – in seinem Beschluß vom 26. 3. 1980[178] auf die Entwicklung des Rentenniveaus Bezug genommen, um festzustellen, daß sich die – von Anfang an nicht systemgerechte – steuerliche Begünstigung der Altersrenten wegen des damals niedrigen Rentenniveaus tatsächlich nicht ausgewirkt hatte und sie deshalb noch hingenommen werden konnte. Diese steuerliche Ausgangssituation hat sich infolge des Anstiegs der Renten und Pensionen verändert, so daß eine Prüfung am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) nach wie vor erforderlich ist[179].

Die oft erörterten Fragen des Netto-Rentenniveaus und des Vergleichs mit dem entsprechenden Versorgungsniveau von Beamten sind steuerrechtlich prinzipiell unerheblich. Das Steuerrecht ist kein geeignetes Instrument für eine ökonomische Angleichung der beiden Versorgungssysteme[180]. Außer Betracht bleiben ferner eine etwa erforderliche Anpassung der Rentenformel[181] und etwaige Auswirkungen der Besteuerung auf das Rentenniveau[182] bei notwendiger Erhöhung des Bundeszuschusses[183]. Auch finanz-, arbeitsmarkt- und ver-

173 Statt vieler *Andel* (Fn. 72), S. 77; *K. Littmann* (Fn. 14), S. 399 f.; *Horlemann* (Fn. 74).
174 Ausführlich *Ruland* (Fn. 19), S. 413 ff.
175 Nachweise bei *Stöhr* (Fn. 59), S. 89 Fn. 438.
176 Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme, (Fn. 34), Berichtsband 1, S. 140 ff., S. 161 ff.
177 Zutreffend *Zitzelsberger* (Fn. 48), S. 474 f.
178 BVerfG v. 26. 3. 1980 (Fn. 7).
179 Zum Ausmaß der steuerlichen Begünstigung der Renten *Andel* (Fn. 72), S. 82 ff.
180 *Zitzelsberger* (Fn. 48), S. 467 ff., 471 f.; *Lietmeyer* (Fn. 16), S. 3.
181 *Ruland*, (Fn. 19), S. 433 f.
182 So aber die Vorschläge der Kommission „Fortentwicklung der Rentenversicherung“ (Fn. 1), S. 20 f.
183 *Ruland* (Fn. 19), S. 432 f.

teilungspolitische[184] Argumente können steuerrechlich nicht berücksichtigt werden. Der bundesdeutsche „Eckrentner" ist von einer gleichheitsgerechten Besteuerung aller Einkommenskomponenten der Rente und von einer Nachversteuerung der steuerfrei belassenen Vorsorgeaufwendungen ohnehin nur dann betroffen, wenn er weitere Einkunftsquellen hat; dies sind freilich 80 v. H. der Rentenbezieher[185].

3. Einfachheit/Schlichtheit als Rechtsprinzip

Die steuerrechtlichen und steuersystematischen Vorgaben werden hier zunächst „fundamentalistisch" erörtert. Die auf dieser Grundlage gefundenen Ergebnisse können Ausgangspunkt sein für weiterführende Überlegungen zu einer wünschenswerten Vereinfachung, die in den vor allem durch den Gleichheitssatz gezogenen Grenzen dem politischen Gestaltungsermessen des Gesetzgebers obliegt. Allzu schlicht und lobbyverdächtig, weil die privaten Lebensversicherungen verschonend, sind die Vorstellungen der sog. Petersberger Steuervorschläge[186]. Was rechnerisch die Steuerfreiheit der Arbeitgeberbeiträge mit einer nur hälftigen Einbeziehung der Renten in die Steuerbemessungsgrundlage zu tun haben könnte, ist nicht erfindlich; den Rentnern wird ein systematisch nicht erklärbarer Sondergrundfreibetrag zugestanden[187]. Auch die Vorstellungen der *Bareis*-Kommission[188] von einer intertemporalen Korrespondenz haben den *polltax*-mäßigen Charme des Halbeinkünfteverfahrens.

184 *Ruland* (Fn. 19), S. 424; *P. Kirchhof*, Leistungen zur Altersversorgung, a. a. O. (Fn. 14), S. 140; anders Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme (Fn. 34), passim.

185 *Lietmeyer* (Fn. 16), S. 5.

186 Vorschläge der Steuerreform-Kommission v. 22. 1. 1997 – „Petersberger Steuervorschläge", Schriftenreihe des BMF Heft 71, 1997 = NJW Beilage Heft 13/1997, S. 5 ff.; *K. Littmann* (Fn. 14), S. 403 f., sieht den Vorteil der „groben Typisierung" darin, daß das Ausmaß der Begünstigung von Rentenbeziehern reduziert werde. Nach *Ruland* (Fn. 19), S. 423 f. führt der Vorschlag „zu neuen Ungereimtheiten" und verwaltungsaufwendigen Mischfällen; sie berücksichtigen nicht die Wirkung der Kürzung des Vorwegabzugs. Kritisch auch *Lietmeyer* (Fn. 16), S. 5; *Andel* (Fn. 14), S. 88; *Heine*, Veräußerungs-, Versicherung-, Versorgungsrenten. Gleichbehandlungswidrige Effekte einer korrespondenzgeleiteten Teil- oder Vollbesteuerung privater Alterseinkünfte, DRV 2000, 305 ff.; im wesentlichen zustimmend *Horlemann*, Besteuerung von Renten und Lebensversicherungen nach den Vorschlägen zur Steuerreform 1999, BB 197, 1609.

187 *Andel* (Fn. 14), S. 88.

188 Fn. 25.

4. Europatauglichkeit der Reform

Ungeachtet der gebotenen Schaffung eines kohärenten innerstaatlichen Systems der Altersvorsorge und Altersbezüge werden künftig vermehrt grenzüberschreitende Sachverhalte zu berücksichtigen sein. Die europäischen Sozialversicherungssysteme folgen in unterschiedlichem Umfang dem Versicherungsprinzip bzw. gewähren steuerfinanzierte Transferleistungen[189]. Z. B. ist der Gesamtsozialversicherungsbeitrag zur Volksversicherung in Großbritannien, deren „erster Klasse" alle gegen Entgelt Beschäftigten angehören, steuerlich nicht abziehbar[190]. Es würde der selbststatuierten Sachgesetzlichkeit eines folgerichtig normierten Modells der nachgelagerten Korrespondenz widersprechen, einen in der Bundesrepublik wohnhaften „Wanderarbeiterpensionär" mit seinen nach Maßgabe des Art. 15 DBA-Großbritannien (Art. 21 Abs. 1 OECD-Musterabkommen) transferierten, im Inland nicht steuerbefreiten Altersbezügen „nachgelagert" zu besteuern. Bei einer nicht „korrespondierenden" Besteuerung importierter Rentenleistungen[191] sind die Grundfreiheiten des EU-Vertrages berührt. Vergleichbare steuerrechtliche Probleme werden sich dann ergeben, wenn innerhalb der EU ein grenzüberschreitender Transfer von Anwartschaften aus betrieblichen Altersversorgungssystemen möglich sein wird[192]. Unterschiedliche nationale Steuergesetze und deren fehlende Koordination könnten zu Mobilitätshindernissen führen[193]. Eine grenz-

189 Hierzu *Hutsebaut* Sozialer Schutz in Europa – Veränderungen und Herausforderungen, 1998, Einführung S. 1 ff., 20 ff.: In der EU sei eine Verlagerung der Finanzierungsquellen von Sozialbeiträgen hin zu Steuern zu beobachten; *ders.*, S. 177 ff., Die Rentensysteme. S. ferner die Beiträge in diesem Sammelband insbes. von *Jepsen/Meulders/Plasmann/Vanhuynegem*, Soziale und familiäre Veränderungen und die Wiederherstellung von Chancengleichheit, S. 59 ff.; *D. Döring*, Die Formen der Altersvorsorge in der EU und die Aspekte des sozioökonomischen Wandels, S. 125 ff.; *D. Pieters*, Sozialversicherungsbeiträge und Steuern: eine Frage der Koordinierung?, S. 442 ff. S. ferner *D. Döring*, Finanzierbarkeit und Finanzierung der deutschen Sozialversicherung unter Einbeziehung europäisch-vergleichender Betrachtungen, in 7. Speyerer Sozialrechtsgespräch, 1997, S. 53 ff.

190 Vgl. *Rihm*, Der supranationale Schutz von Anwartschaften aus ergänzenden betrieblichen Altersversorgungssystemen innerhalb der Europäischen Union, 1998, S. 111 ff., 120.

191 *Schulte*, Allgemeine Regeln des internationalen Sozialrechts – supranationales Recht, in von Maydell (Hrsg.), Sozialrechts-Handbuch, 2. Aufl. 1996, S. 1521 ff., 1554 ff.

192 Hierzu *Rihm* (Fn. 190), S. 209 ff. Solches steht auf der Agenda der EU; s. hierzu Entschließung des Europäischen Parlaments zu dem Bericht der Kommission „Soziale Sicherheit in Europa 1997 – Zusammenfassung (KOM [98] 0243 C4-0375/98), ABl. Nr. C 175 v. 21. 6. 1999, S. 0435.

193 *Rihm* (Fn. 190), S. 232; *Steinmeyer*, Harmonisierung des Betriebsrentenrechts in der Europäischen Gemeinschaft?, EuZW 1991, 43. Die Entschließung des Europäischen Parlaments zum Grünbuch der Kommission „Zusätzliche Altersversorgung

überschreitende Harmonisierung wird nur möglich sein, wenn Klarheit über die nationalen Besteuerungsgrundsätze besteht. Andererseits ist dafür Sorge zu tragen, daß um der Kohärenz des Systems willen beispielsweise deutsche Rentner mit steuerlichem Sitz auf Mallorca ihre Sozialversicherungsrente oder betriebliche Rente[194] als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte versteuern. Dies setzt nach dem insoweit reformbedürftigen § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG voraus, daß sie dem Steuerabzug unterworfen werden.

5. Bezifferung der Eigenleistungen

Sollte das Prinzip der nachgelagerten Korrespondenz Gesetz werden, ist der zeitlich gestreckte Zufluß der Versicherungssumme grundsätzlich nicht steuerbar. Soweit die Vorsorgeaufwendungen steuerfrei belassen worden waren, ist die Besteuerung nachzuholen. Es wird daher – vorbehaltlich einer pauschalierenden gesetzlichen Regelung – jeweils im Einzelfall festzustellen sein, ob und in welchem Umfang Vorsorgeaufwendungen im Einzelfall aus dem (noch) nicht versteuerten Einkommen gezahlt worden sind. Zwar dürfte die Erfassung derjenigen Altersbezüge, die aus unversteuerten Einkommensteilen aufgebaut werden, kompliziert und für weit zurückliegende Zeiträume unmöglich sein[195]. Hier wird der Gesetzgeber ein pauschalierendes Verfahren installieren

im Binnenmarkt" (KOM [97] 0283 C4-0392), ABl. Nr. C 398 v. 12. 12. 1998, S. 0042, unter Nr. 25 „. . . fordert die Mitgliedstaaten auf, die Anpassung der Steuersysteme im Zusammenhang mit der zusätzlichen Altersversorgung fortzusetzen, indem sie eigens einen Verhaltenskodex einführen, der bestimmte grundlegende Steuerprinzipien auf diesem Gebiet regelt, wie die Steuerabzugsfähigkeit von Pensionsbeiträgen, Altersversorgungspläne, die Befreiung von Einkommen – und Kapitalsteuer auf die von den Pensionsfonds angelegten Gelder und die Besteuerung der sich letztlich ergebenden Leistung; . . ." Einschlägig sind ferner: Grünbuch der Kommission zur zusätzlichen Altersversorgung im Binnenmarkt, KOM [97] 0283 – C4-0392-97; Empfehlung der Kommission für die Grundzüge der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft im Jahr 2000, KOM/2000/0214 endg., 6. Kapitel „Die Bedeutung der Besteuerung bei ergänzenden Altersversorgungssystemen": Die derzeitigen Steuervorschriften können sich allerdings hemmend auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer auswirken. . . . Es wäre eine Erleichterung, wenn die Kommission ein Modell von Steuervorschriften für die Altersvorsorge entwickeln würde." Stellungnahmen des Wirtschafts- und Sozialausschusses ABl. Nr. C 73 v. 9. 3. 1998, S. 0114; ABl. Nr. C 235 v. 27. 7. 1998, S. 0082; ABl. Nr. C 157 v. 25. 5. 1998, S. 0026.

194 Hierzu OFD Frankfurt a.M. Vfg. v. 21. 6. 2000, DB 2000, 1541.

195 Sachverständigenkommission Alterssicherungssystem (Fn. 34), Berichtsband 1 S. 168; Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 14; *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 849: „aufgrund der Abschnittsbesteuerung praktisch nicht durchführbar"; *Seer* (Fn. 6), S. 331. *Andel* (Fn. 72), S. 82, hat vorgeschlagen, bei Rentenbeginn die Summe der Arbeitnehmerbeiträge zu ermitteln, durch die mittlere Lebens-

dürfen, wie es z. B. vom Wissenschaftlichen Beirat beim BMF vorgeschlagen worden ist[196]. Dieser hat einen „Freibetrag zur Sicherung des steuerfreien Rückflusses von Beiträgen" vorgeschlagen mit dem zusätzlichen Bemerken, es gebe „kein in jeder Hinsicht ideales Vorgehen"[197]. Es erscheint ausgeschlossen, daß grobe Typisierungen, wie sie von der Einkommensteuerrefom-Kommission[198] und in den „Petersberger Steuervorschlägen"[199] angeregt werden, rechtens sein können.

6. Gerechtes Übergangsrecht

Die Umsetzung eines hinsichtlich Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen und Steuerbarkeit von Altersbezügen kohärenten „Modells" in geltendes Steuerrecht wird nur bei gleichzeitiger Schaffung einer langfristigen und gerechten[200] Übergangsregelung möglich sein. Auch diese Übergangsregelung wird aus Gründen der Übergangsgerechtigkeit den Anforderungen der Steuersystematik entsprechen müssen. Hierbei sind die im derzeit geltenden Recht getroffenen Belastungs- und Entlastungsentscheidungen des Steuergesetzgebers aufzunehmen und folgerichtig überzuleiten[201].

---

erwartung zu dividieren und diesen Betrag als über die Zeit konstanten Rentenfreibetrag pro Jahr zu gewähren.

196 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 60 f.; Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme (Fn. 34), Berichtsband 1, S. 168.

197 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 50 ff.

198 Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums, 1995, Schriftenreihe des BMF Heft 55, S. 47 ff.

199 S. Fn. 187; hierzu *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 851: „systematisch nicht ausgereift"; eine volle Einbeziehung der Lebensversicherung ist unterblieben; ablehnend *Andel* (Fn. 72), S. 88; *Ruland* (Fn. 19), S. 423 ff.: Die Vorschläge stellen keine Systematik her, sondern führen zu neuen Ungereimtheiten und zu verwaltungsaufwendigen Mischfällen; sie berücksichtigen nicht die Wirkung der Kürzung des Vorwegabzugs.

200 Zur Übergangsgerechtigkeit BVerfG v. 30. 9. 1987 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256, 359 f.; *Seer* (Fn. 6), S. 336; *M. Kloepfer*, Übergangsgerechtigkeit bei Gesetzesänderungen und Stichtagsregelungen, DÖV 1978, 225; *M. Aschke*, Übergangsregelungen als verfassungsrechtliches Problem, 1987.

201 Vgl. BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BStBl. II 1995, 671; BFH v. 10. 10. 1999, X R 60/95, BFH/NV 2000, 512; zu System- und Sachgerechtigkeit sowie Folgerichtigkeit *Osterloh* in Sachs, GG, Kommentar, Art. 3, Rdnr. 98 ff., 142.

IX. Vorsorgeaufwendungen

1. Die Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 20. 8. 1997

Die Verfassungsmäßigkeit der Höchstbetragsregelung des §10 Abs. 3 EStG hat der BFH für Jahre vor 1996 mehrfach bestätigt[202]. Die Kammerentscheidungen des BVerfG vom 20. 8. 1997[203] betrafen die Jahre 1984 und 1985 und führen aus: Zwar müsse der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt werde. Dem Steuerpflichtigen müsse deshalb ein Kernbestand des Erfolgs eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleiben. Soweit hieraus die Verpflichtung des Gesetzgebers abzuleiten sei, nicht nur den gegenwärtigen Grundbedarf des Steuerpflichtigen von der Besteuerung abzuschirmen, sondern auch die Aufwendungen, die erforderlich seien, um dem Steuerpflichtigen im Falle der Erwerbslosigkeit – insbesondere im Alter – eine das Existenzminimum sichernde Rente zu gewährleisten, genügten die Abzugsbeträge in §10 Abs. 3 EStG i. V. m. Abs. 1 Nr. 2 EStG diesen Anforderungen. „Die zum Abzug zugelassenen Rentenversicherungsbeiträge sichern – ausgehend von einer Beitragsleistung von 40 Jahren – den Beschwerdeführern im Alter eine das Existenzminimum überschreitende Rente." Auch sei diesen – nach Abzug der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung und der Einkommensteuerschuld – noch der überwiegende Teil der Einkünfte und damit auch ein „Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen" verblieben.

Die Fragen, ob der Steuergesetzgeber

- nicht auf für die private Bedürfnisbefriedigung indisponibles Einkommen zugreifen kann,
- unvermeidbare private Aufwendungen in realitätsgerechter Höhe berücksichtigen muß[204],

werden vom BVerfG weder gestellt noch beantwortet[205].

202 Z. B. BFH v. 27. 6. 1996, IV R 4/84, BFHE 181, 31; Nichtannahmebeschluß BVerfG v. 21. 12. 1996, 2 BvR 2163/96, n. v.

203 BVerfG v. 20. 8. 1997, 1 BvR 1523/88, HFR 1998, 397; v. 20. 8. 1997, 1 BvR 1300/89, HFR 1997, 937; ausführlich hierzu *Wernsmann* (Fn. 15), S. 317; *von Eichborn*, Zur (steuerlichen) Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen am Beispiel Selbständiger, DB 2000, 944, 949 ff.

204 So zutreffend bereits *Söhn*, Verfassungsrechtliche Bindungen bei der Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen durch Höchstbeträge, StuW 1990, 356, 358; *Seer* (Fn. 6), S. 333 ff. m. w. N.; *Esser*, StuW 1997, 244, 245.

205 Zutreffend die Kritik von *Wernsmann* (Fn. 15), S. 321.

2. Altersvorsorge und Existenzminimum

Die Notwendigkeit eines solchen Abzugs privater Ausgaben des Steuerpflichtigen für sein eigenes/familiäres gegenwärtiges und künftiges Existenzminimum (Vorsorge für Alter und Krankheit) ergibt sich indes aus dem objektiven Nettoprinzip[206]. „Eine ‚sozialgerechte Existenz' setzt Vorsorge voraus."[207] In dem nach den Vorgaben des Sozialrechts gefüllten Korb existenzminimaler Ausgaben fehlen Aufwendungen für eine Mindest-Vorsorge für Erwerbslosigkeit, Alter, Krankheit, Pflegebedürftigkeit und Tod. Die steuertechnisch selbständige Behandlung als Sonderausgaben ist systematisch korrekt, denn nur wer tatsächlich vorsorgt und nicht darauf vertraut, im Alter auf Kosten der Allgemeinheit versorgt und gepflegt zu werden, hat Anspruch auf steuerliche Berücksichtigung der Vorsorge[208]. Nicht von ungefähr sehen §§ 13, 14 BSHG die Übernahme von „angemessenen" Beiträgen zur Kranken- und Alterssicherung als Leistungen der Sozialhilfe im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt ausdrücklich vor. Dabei ist prinzipiell unerheblich, ob die Beiträge im Rahmen einer Pflichtversicherung oder einer freiwilligen Versicherung gezahlt werden. Kosten der Mindestvorsorge – Beiträge im Rahmen einer Pflichtversicherung oder einer freiwilligen Versicherung – müssen sich orientieren an der Notwendigkeit existentieller Absicherung im Alter[209].

Zwar übersteigt derzeit die verfassungsrechtliche Verbürgung der Lohnersatzfunktion der Rente die Wahrung des existentiellen Minimums der Daseinssicherung. Die Frage, ob Vorsorgeaufwendungen durch Höchstbeträge – etwa in Höhe der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsbemessungsgrenze – begrenzt werden sollten, ist umstritten[210]. Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF hat für Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung und bei Einzahlungen für Betriebsrenten eine quantitative Begrenzung abgelehnt[211]. Soweit über die sozialversicherungsrechtliche Mindestvorsorge hinaus Vermögen für das Alter angesammelt wird, sind die Vorsorgeaufwendungen grundsätzlich Maßnahmen der disponiblen Einkünfteverwendung, sie mindern das Einkommen

206 *Söhn*, Abzug von Rentenversicherungsbeiträgen (Fn. 51), S. 324; *ders.*, Verfassungsrechtliche Bindungen (Fn. 204), S. 358 f. m. w. N.: Die Abziehbarkeit ist begrifflich keine Steuervergünstigung; *Bareis-Kommission* (Fn. 25), S. 48; *Birk*, DStZ 1998, 74 (75); *Seer* (Fn. 6), S. 333; *Wernsmann* (Fn. 15), S. 322 ff., mit dem zutreffenden Hinweis, daß der Begriff der „indisponiblen" Aufwendungen nicht trennscharf und der Terminus „Unvermeidbarkeit" rechtlich nicht maßgebend ist.

207 *Söhn*, Verfassungsrechtliche Bindungen (Fn. 204), S. 359.

208 Ausführlich zum Nachfolgenden *von Eichborn* (Fn. 203), S. 944 ff.

209 *Söhn*, Verfassungsrechtliche Bindungen (Fn. 204), S. 360.

210 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 44; *K. Littmann* (Fn. 14), S. 401.

211 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 41 f.; zu Pflichtbeiträgen auch die *„Bareis-Kommission"* (Fn. 25), S. 47 f.; ebenso *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 847; *Söhn*, Verfassungsrechtliche Bindungen (Fn. 204) S. 359 f.

nicht[212]. Eine verfassungsrechtliche Pflicht, Beiträge für eine über den existenznotwendigen Bedarf („Sozialhilfe + X") hinausgehende Alterssicherung steuerrechtlich zu berücksichtigen, besteht nicht[213].

Es ist auch fraglich, ob Vorsorgeaufwendungen bis zur Höhe der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsbemessungsgrenze abziehbar sein müssen[214]. Denn die verfassungsrechtliche Verbürgung der Lohnersatzfunktion der Rente übersteigt derzeit die Wahrung des existentiellen Minimums der Daseinssicherung[215]. Indes ist fraglich, ob auf der Grundlage der derzeitigen Beitragszahlungen auch in Zukunft noch ein das Existenzminimum abdeckendes Rentenniveau erreicht werden wird.

3. Altersvorsorge und Sonderausgaben-Höchstbeträge

Die Beschränkung auf die „nie eigentlich begründeten"[216] Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG führt dazu, daß die vom Arbeitnehmer zu tragenden Sozialversicherungsbeiträge schon von bescheidenen Arbeitsverdiensten an die abziehbaren Höchstbeträge übersteigen[217]. Der Höchstbetrag für einen Ledigen beträgt 9915 DM im Jahre 2000; er verdoppelt sich für Ehegatten. Da in den Kinderfreibeträgen eine Mindest-Vorsorge inbesondere für die Krankenversicherung unterhaltsberechtigter Kinder nicht berücksichtigt ist, müssen die Höchstbeträge nach § 10 Abs. 3 EStG derzeit auch hierfür ausreichen; dies verstößt gegen das subjektive Nettoprinzip, soweit keine Vorsorge für den Krankheitsfall berücksichtigt ist[218], wie überhaupt die nicht realitätsgerechte Bemessung der abziehbaren Vorsorgeaufwendungen verfassungswidrig erscheint[219]. Beamten und Rentnern steht trotz eines geringeren Mindestvorsorgeaufwands der gesamte SA-Abzug im Rahmen des Höchstbetrages nach § 10 Abs. 3 EStG für private (zusätzliche und freiwillige) Vorsorgemaßnahmen zur

212 *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), S. 847.

213 BFH v. 14. 5. 1998, X R 38/93, BFH/NV 1999, 163; *von Eichborn* (Fn. 203), S. 945.

214 Bejahend z. B. *Söhn*, Verfassungsrechtliche Bindungen (Fn. 204), S. 362: Es handle sich *definitionsgemäß* um unvermeidbare Vorsorgeaufwendungen.

215 *Papier* (Fn. 50), S. 733; *Rüfner* (Fn. 47), S. 105 f.: Zum Ziel der sozialen Sicherheit, das der Sozialstaat zu verfolgen hat, wird üblicherweise nicht nur eine Grundsicherung gerechnet. – Die Standardrente für einen Versicherten mit Durchschnittseinkommen nach 45 Beitragsjahren beträgt heute in den alten Bundesländern 1975 DM, in den neuen Bundesländern 1683 DM. Lediglich 5 v. H. der Männer und 0,1 v. H. der Frauen im Westen erhalten eine monatliche Rente von mehr als 3000 DM. S. auch *Lietmeyer* (Fn. 16), S. 1 f.

216 *Söhn*, Verfassungsrechtliche Bindungen (Fn. 204), S. 356; ausführlich zum Nachfolgenden *von Eichborn* (Fn. 203).

217 Ausführlich *von Eichborn* (Fn. 203).

218 *Söhn*, Verfassungsrechtliche Bindungen (Fn. 204), S. 362 f.

219 Statt vieler *von Eichborn* (Fn. 203), S. 946 f.

Verfügung[220]. Die Höhe des Vorwegabzugs erscheint willkürlich. Beim Sonderausgabenabzug sind Vorsorgeaufwendungen für Alterssicherung gesetzestechnisch von den übrigen Sonderausgaben „formell und materiell zu trennen“[221].

4. Benachteiligung der Selbständigen

Ohnehin benachteiligt das geltende Recht den selbständig Tätigen im Verhältnis zu Arbeitnehmern[222]. Seine Vorsorgeaufwendungen sind im Rahmen der Höchstbeträge steuerlich maximal mit 9915 DM abziehbar. Vorsorgeaufwendungen lediger Pflichtversicherter sind demgegenüber in Höhe von maximal 23 100 DM steuerfrei (Arbeitgeberanteil 19 195 DM, Grundhöchstbetrag 2610 DM und hälftiger Höchstbetrag 1305 DM; der Vorwegabzug ist durch den Ansatz des steuerfreien Arbeitgeberanteils regelmäßig verbraucht). Der vom Arbeitgeber einbehaltene und abgeführte Arbeitnehmeranteil zur gesetzlichen Rentenversicherung fließt dem Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu[223]. Auch der Arbeitgeberanteil ist wirtschaftlich als für Rechnung des Arbeitnehmers gezahlt anzusehen[224]. Der Vorwegabzug stellt nur bei Einkünften bis zur Höhe von etwa 30 000 DM einen realistischen Ausgleich für den nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteil dar. Der die Ungleichbehandlung bewirkende steuerfreie Arbeitgeberanteil hat sich von 1982 bis 2000 um 120 v. H. erhöht, der für Selbständige als Ausgleich vorgesehene Vorwegabzug aber nur verdoppelt. Der Vorwegabzug soll die durch § 3 Nr. 62 EStG bewirkte Ungleichbehandlung ausgleichen. Dieses Ziel wird – vor allem im Hinblick auf die Entwicklung der Verhältnisse – verfehlt. Der Mindest-Vorsorgebedarf eines ledigen Selbständigen wird in Höhe von jährlich schätzungsweise 15 000 DM nicht gewährleistet. Der Vorwegabzug erscheint willkürlich; er muß jedenfalls dem jeweiligen Höchstbetrag des steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen[225].

Dem Beamten steht der gesamte SA-Abzug im Rahmen des Höchstbetrages nach § 10 Abs. 3 EStG für private (zusätzliche und freiwillige) Vorsorgemaßnahmen zur Verfügung[226].

220 S. hierzu *Seer* (Fn. 6), S. 334 m. w. N.
221 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, S. 48, 66.
222 Ausführlich zum Nachfolgenden *von Eichborn* (Fn 203), S. 947 ff.
223 Zur Rechtfertigung und „Zurechnung“ des Arbeitgeberbeitrags *F. Kirchhof* (Fn. 87), S. 165; *Wallerath* (Fn. 2), S. 28 ff.
224 BVerfG v. 16. 7. 1986, 1 BvL 5/80, u. a., BVerfGE 87, 153/167 f.; zur Sozialversicherung; zum Problem *Birk/Wernsmann* (Fn. 6), Tz. 6.1.1.
225 *Söhn*, Verfassungsrechtliche Bindungen (Fn. 204), S. 361.
226 S. bereits Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Fn. 17), S. 4.

5. Pflichtvorsorge und Übermaß („Halbteilungsgrundsatz")

Ist der Sozialversicherungsbeitrag eine zusätzliche Belastung neben der Gemeinlast der Steuer, bedarf auch die additive (Gesamt-)Belastungshöhe[227] einer besonderen Rechtfertigung[228]. Das BVerfG[229] hat in seinem Beschluß v. 20. 8. 1997 offengelassen, „ob der Steuergesetzgeber jedenfalls dann die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung des Einkommens überschreitet . . ., wenn die Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung und die steuerliche Belastung (wegen der nur beschränkten Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen) zusammengenommen ein solches Ausmaß erreichen, daß nicht mehr davon ausgegangen werden könnte, daß dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen verbliebe." Damit bleibt die Geltung des Halbteilungsgrundsatzes[230] dahingestellt[231]. Für die Unternehmen gilt, daß ihre sonstigen nichtsteuerlichen Belastungen wie etwa die gesetzlichen Personalzusatzkosten (insbes. Lohnfortzahlung im Krankheitsfall) gleichfalls zu berücksichtigen sind. Für den Versicherten ist eine Überbelastung problematisch im Hinblick auf das Aufbürden von Fremdlasten[232], „denn die Leistungsfähigkeit des Bürgers ist bereits durch die Steuer erschöpft worden und darf nicht nochmals zur Rechtfertigung einer Belastung dienen"[233]. Problemlos ist die Höhe des Beitrags nur bei Äquivalenz der Risikoabdeckung[234]. Die (Abgaben-)Belastung der Unternehmen mit – freilich

227 *Butzer* (Fn. 48), S. 91 ff., 99 ff.; s. ferner *Gaßner/Dürschke*, Schutz des Bürgers vor Überforderung in der Sozialversicherung, SGb 1998, 621. Zur grundrechtlichen Dimension der Fremdlastenproblematik s. die kritische Anmerkung von *Schnapp*, JZ 1999, 621, zum BSG-Urteil v. 29. 1. 1998, B 12 KR 35/95 R; die gegen das Urteil des BSG eingelegte Verfassungsbeschwerde ist vom BVerfG mit Beschl. v. 29. 12. 1999, 1 BvR 679/98, nicht zur Entscheidung angenommen worden.

228 *F. Kirchhof*, Finanzierung der Sozialversicherung, Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 2. Aufl. 1999, § 93 Rz. 18 ff.; *Wallerath* (Fn. 2), S. 16 ff.; *Butzer* (Fn. 48), S. 90 ff.

229 BVerfG v. 20. 8. 1997 (Fn. 203).

230 Sondervotum *Böckenförde*, BVerfGE 93, 149 ff.; s. hierzu die Kontroverse zwischen *Seer* und *P. Fischer*, FR 1999, 1280, 1292, 1296; skeptisch zum Halbteilungsgrundsatz auch *Wernsmann* (Fn. 15), S. 331 f.; *Butzer* (Fn. 48), S. 55 ff., 59 ff., 91 ff.; *ders.* ausführlich zu den Belastungsgrenzen der Art. 12, 14, 2 Abs. 1, 3 Abs. 1 GG S. 29 ff., zu den Einheitswert-Beschlüssen des BVerfG S. 49 ff., zum Einwand der sozialstaatwidrigen Verfassungsauslegung, S. 64 f.

231 Zum Problem *Wernsmann* (Fn. 15), S. 331.

232 Zum Problem *Wallerath* (Fn. 2), S. 18 ff. m. w. N.; *Butzer* (Fn. 48), S. 126 ff.

233 *F. Kirchhof* (Fn. 87), S. 166; *Rüfner*, Gleichheitssatz und Willkürverbot – Struktur und Anwendung im Sozialversicherungsrecht, NZS 1992, 81 (86).

234 *Wallerath* (Fn. 2), S. 18; *Butzer* (Fn. 48), S. 105 ff.: Ein rein eigennütziger Sozialversicherungsbeitrag ist nicht der Abgabenseite zuzuschlagen.

im Regelfall kalkulatorisch überwälzbaren[235] – Steuerbelastungen und Personalnebenkosten[236] wie auch die der Versicherten dürfte durch das ab 2001 geltende Steuerrecht aus der verfassungsrechtlichen Gefahrenzone[237] gelangt sein.

X. Ausblick

Es bleibt zu wünschen, daß die – nach der zu erwartenden Entscheidung des BVerfG – konkret anstehende Normierung der steuerlichen Altersvorsorge und der Besteuerung der Alterseinkünfte weniger von der Tagespolitik und politischem Populismus bestimmt wird als von einem parteiübergreifend konsentierten Willen, aus steuerrechtlichen Prinzipien abgeleitete Sachgesetzlichkeiten aufzunehmen und diese umzusetzen in eine europataugliche Regelung.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Hans-Joachim Kanzler* und Prof. Dr. *Peter Fischer*

Leitung
Prof. Dr. *Hans-Wolfgang Arndt*

Dr. Tiedchen:

Herr *Kanzler*, eine kurze Bemerkung oder vielleicht zwei zu einem Halbsatz. Sie haben gesagt, im Hinblick auf die Aufwendungen für Betreuungskosten, also Aufwendungen für die Betreuung von Kindern, daß eine Reihe von Problemen sich unter Umständen erledigen würden, wenn die Finanzgerichte die §§ 4 und 9 verfassungskonform so auslegen würden, daß auch der Betreuungsaufwand darunterfiele. Ich würde fast einen Schritt weitergehen und sagen, wir könnten das auch direkt anwenden; denn wenn ich § 9 entnehme, daß Werbungskosten die Aufwendungen sind zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, und mir klar mache, daß Eltern, wenn sie Kinder im betreuungsbedürftigen Alter haben, nur Einnahmen erzielen können, wenn

235 *Butzer* (Fn. 48), S. 89, 95 ff.
236 Hierzu *Butzer* (Fn. 48), S. 19 ff.
237 *Butzer* (Fn. 48), S. 110.

sie eben den entsprechenden Aufwand auch tätigen, dann habe ich eigentlich wenig Schwierigkeiten, den Betreuungsaufwand darunter zu subsumieren, und bei dem Gleichklang von § 9 und § 4 gilt das ebenso für die Betriebsausgaben. Würden Sie diesem Gedanken auch nähertreten können? Die Frage, die sich daran knüpft, ist: Warum eigentlich eine verfassungskonforme Auslegung?

Und die zweite und weitergehende Frage dann, wenn man eben mit § 4 und § 9 arbeitet, sei es nun verfassungskonform ausgelegt oder auch direkt angewandt, darf man es dann so verstehen, daß Sie nur den Aufwand, der tatsächlich entstanden ist, berücksichtigt sehen würden und dies einer pauschalen Berücksichtigung vorziehen würden?

Dr. Strauß:

Meine Frage geht an den Referenten Herrn Professor *Fischer*. Ich sehe die Lage bei den Sozialversicherungsrenten aus wirtschaftlichen und auch aus rechtlichen Gründen anders. Darum möchte ich Sie jetzt etwas provozieren, damit Sie sich den Gedankengang längere Zeit dann zu Hause auch noch einmal überlegen. Ich behaupte, aus versicherungsrechtlichen Gründen ist der Kern der Sozialversicherung ein Zwangssparprozeß, und das Ganze wird im Augenblick eben sehr stark unter dem Sozialetikett gehandelt, aber genau genommen behaupte ich, daß dieser Zwangssparprozeß die Umkehrung eines Zwangsdarlehens ist und eigentlich im Kern unserer Sozialversicherung eine Zwangsanleihe steckt. Zumindest ist der Arbeitnehmerbeitrag aus meiner Sicht sehr stark zwangsanleiheverdächtig. Ich habe auch einmal in meiner Jugendzeit etwas darüber geschrieben. Und jetzt stellt sich die Frage: Sie haben gesagt, man kauft sich ein, der Arbeitnehmer kauft sich ein in eine Leibrente. Da habe ich gewisse Bedenken, denn ein Kauf ist es ja nicht. Er wird dazu verdonnert; wir haben auch keinen Generationenvertrag, weil man die jüngere Generation gar nicht fragen kann zu diesen Dingen, sondern man hat eben eine Zwangsabgabe erhoben. Ich bin zu dieser These gekommen, weil ich gesagt habe, als ich einmal meinen *Larenz*, Schuldrecht, gelernt habe, daß ein Darlehen die Hingabe von Geld ist unter dem Versprechen, es einmal wieder zurückzubekommen oder es zurückzubezahlen.

Warum soll dieser Grundsatz nicht auch im öffentlichen Abgabenbereich funktionieren oder eingeführt werden? Und dann sehe ich das weitere Problem darin, deswegen neige ich nicht zu einem Einkauf, sondern zu einer anderen Rechtsgruppierung, weil vor allem die Arbeitnehmer der 50er und 60er Jahre, die haben ja rund 60 Stunden gearbeitet und denen ist eigentlich nicht Geld eingekauft oder abgegeben worden, sondern vor allem eine erhebliche Arbeitsleistung. Insofern glaube ich, daß Ihre Folge auszuführen, daß Sie

mindestens 5,5% Verzinsung heute bekommen, auf erheblichen Rechenfehlern beruht.

Prof. Dr. Seer:

Noch einmal zu Ihnen, Herr *Fischer*. Ich meine, daß das bei den Sozialversicherungsrenten ja eine Fiktion ist. Der sogenannte Generationennachfolgevertrag ist eine Fiktion, das Umlageverfahren ist eine Fiktion. Derjenige, der heute Sozialversicherungsbeiträge in eine Rentenversicherung zahlt, wird dazu zwangsweise verdonnert, er kann sich letztlich nicht wehren. Und letztlich mindert dieser Beitrag doch unzweifelhaft sein disponibles Einkommen, er wird insoweit entreichert. Seine Ist-Zahlungsfähigkeit wird gemindert, daher müssen diese Zwangsbeiträge als Vorsorgeaufwendung auch in vollem Umfang berücksichtigt werden. Dann ist es aber doch meines Erachtens sehr naheliegend, sie später in der Auszahlungsphase, wenn eben der Ankauf der Leibrente eine schlichte Fiktion ist, auch in vollem Umfang zu versteuern, so daß ich also hier nicht ganz verstehe, warum Sie sich dagegen so vehement wehren. Das wäre das eine.

Das andere, was ich Herrn *Kanzler* fragen wollte: Ich habe Sie so verstanden oder vielleicht nicht richtig verstanden, als würden Sie das Ehegattensplitting und das Realsplitting als jeweils ein aliud verstehen. Wenn ich es richtig sehe, ist doch das Ehegattensplitting, wenn man von einem Bild der Unterhaltsgemeinschaft ausgeht, nichts anderes als ein typisiertes Realsplitting, in dem die Hälfte der Differenz zwischen den jeweils von den Ehepartnern erzielten Einkünften von dem einen Ehegatten auf den anderen verlagert wird, so daß es letztendlich doch nichts anderes ist als eine bestimmte Form des Realsplittings. Und wenn man gerade in typisierenden Überlegungen, sogar unabhängig vom Güterstand, sich der Fragestellung nähert und z.B. in die Unterhaltstabelle, die sogenannte Düsseldorfer Tabelle, hineinschaut, dann sieht man, daß $^3/_7$ der Arbeitseinkünfte plus der Hälfte der sonstigen Einkünfte, bezogen eben auf das Leistungspotential, des einen, auf den anderen verlagert werden im Scheidungsfall, so daß ich meine, daß sogar unabhängig von den Güterständen, also auch selbst in dem Fall, in dem ich den Fall einer Gütertrennung ohne eine entsprechende Ausgleichsverpflichtung habe, wo also ein Ehevertrag geschlossen worden ist, wo also sowohl der Zugewinnausgleich als auch der Versorgungsausgleich abbedungen worden ist, das Ehegattensplitting unter typisierenden Überlegungen durchaus sachgerecht sein kann.

Prof. Dr. Kanzler:

Ich fange einmal an mit dem Einwand von Herrn *Seer*. Ich bin da völlig Ihrer Meinung, es ist eben nur die unterhaltsrechtliche Sicht des Ehegattensplittings,

und ich hatte ja gesagt, da könnte man zu einer hälftigen Zurechnung kommen. Man wäre aber möglicherweise offen, auch einen geringeren Anteil anzusetzen. Diese $^3/_7$-Regelung aus der Düsseldorfer Tabelle, haben Sie richtig gesagt, ist ja die Geschiedenen-Regelung. Da, meine ich, müßte schon ein gewisses Abstandsgebot sein, also die Geschiedenen-Regelung sollte schlechter sein als die in der intakten Ehe. Und die $^3/_7$-Regelung ist in Wahrheit eine Halbteilung, weil nach dem Verständnis der Zivilgerichte dieser Rest, der bis zur Hälfte fehlt, Erwerbsaufwand sein soll, oder so ähnlich ist diese Vorstellung.

Das würde ich bei einer Überführung des Ehegattensplittings in ein Familienrealsplitting dann auch so belassen, man wäre aber offen für eine Kürzung des Splittingvorteils oder dergleichen, wie es von *Klaus Vogel* ja jetzt auch diskutiert worden ist. Der Frage mit den ehelichen Güterständen habe ich eigentlich keine große Bedeutung beigemessen, ich weiß, das wird in jeder Arbeit groß ausgeführt. Der § 26, also die Ehegattenveranlagungsvorschrift, nimmt darauf keine Rücksicht, das Unterhaltsrecht übrigens auch nicht. Das sehe ich dann vielleicht etwas anders, und ich habe auch kein Problem, Eheleute zu begünstigen, das ginge dann unter der Flagge des Förderungsgebots. Aber dann müßte man vielleicht auch den Ausgleich haben für die beiderseits erwerbstätigen Ehegatten, die tatsächlich ein Problem haben mit den Kinderbetreuungskosten. Das ist ja eine endlose Geschichte, und da komme ich zu Frau Dr. *Tiedchen*.

Wissen Sie, Frau Dr. *Tiedchen*, wenn ich Sie richtig verstanden habe, meinen Sie, man brauchte gar nicht verfassungskonform auszulegen. Sie sind jünger, viel mutiger als ich, ich habe den ganzen Zirkus ja miterlebt, das Bundesverfassungsgericht hat früher wohl gesagt, wenn ich mich recht entsinne, da sei das Problem mit dem § 12 EStG. Die Kinderbetreuung ist immer auch privat veranlaßt und all dies; ich habe das noch nicht ganz überwunden. Man hat ja damals dann den § 33c geschaffen, und das ist eine Vorschrift für den privaten Abzug. Vor 20 Jahren war das eine Rechtsanwältin aus Hannover, die das schon als Betriebsausgaben abgezogen haben wollte.

Also, Frau Dr. *Tiedchen*, ich bin einfach noch nicht mutig genug dafür gewesen, und dieser Hinweis mit der verfassungskonformen Auslegung ist ein Zitat von Herrn *Seer*. Das war es.

Prof. Dr. Fischer:

Ich möchte Sie vielleicht in der Weise korrigieren, daß der Sozialversicherungsbeitrag doch keine Zwangsanleihe ist, sondern man muß doch sehen, daß die Sozialversicherung typischerweise die Funktion hat, Versicherungsschutz zu geben. Das heißt, der Sozialversicherungsbeitrag ist funktionell, ebenso wie

bei einer Privatversicherung, auch ein Versicherungsbeitrag, mit dem Versicherungsschutz und dann im Fall der Realisierung des versicherten Risikos entsprechende Versicherungsleistungen eingekauft werden. Nun ist das natürlich nicht die einzige Wahrheit hinsichtlich der Sozialversicherung. Die Sozialversicherungen arbeiten nicht nur nach dem Versicherungsprinzip sondern auch noch nach dem Prinzip der sozialen Umverteilung. Hier gibt es ein gewisses Mischsystem, diese Umverteilung ist eigentlich eine verfassungslegitimierte Betätigung dieser Versicherung und gibt im übrigen auch europarechtlich den Sozialversicherungen ihren unangreifbaren Standort. Wir haben es also hier zu tun mit einer Versicherungsleistung, und diese führt zu Ansprüchen.

Nun sprechen Sie an, daß dies möglicherweise nicht bei sämtlichen Versicherten, die möglicherweise in früheren Jahren eingezahlt haben, zutrifft. Man kann sich natürlich auch eine ganze Palette anderer Erwerbsbiographien vorstellen, wo vielleicht diese durchschnittliche Verzinsung, die ich genannt habe, eben nicht erreicht wird. Das gibt es auch, ich spreche hier zunächst einmal nur von einer Durchschnittszahl. Es gibt sicherlich auch andere Fälle, ich habe das nicht nachgehalten, ich bin dafür auch zu wenig Experte, wie das nun wirklich jetzt mit der einzelnen Trümmerfrau ist und mit anderen Personen, denen das Schicksal mitgespielt hat. Wie gesagt, das möchte ich hier nicht nachholen. Aber wir haben es hier zu tun mit Versicherungsschutz, der gewährt wird mit einer Versicherungsleistung, die aber nur in einer betragsmäßig relativ geringen Form wirklich beitragsäquivalent erkauft ist. Und dies ist, meine ich, zu berücksichtigen, und davon abzuschichten sind eben die sonstigen Ertragskomponenten, die in einer Rentenzahlung drinstehen, und da bin ich mit Herrn *Seer* offensichtlich überquer. Ich meine, wir können hier einfach nicht nur sagen, wir haben es hier zu tun mit einer Verzinsung. Eine Verzinsung ist hier nicht im Spiel, weil kein Vermögen verzinslich angespart wird, das dann auch als bezogene Kapitaleinkünfte dem Rentner zusteht, sondern wir haben es hier mit anderen Einkommenskomponenten zu tun. Diese rühren einmal her aus der Dynamisierung – ich bin gleich so weit, ich weiß, Sie scharren schon wieder mit den Füßen – und eben aus der Zurverfügungstellung von Transferleistungen. Wenn jemand eine Fremdrente bezieht, für die er keine Beiträge gezahlt hat, dann ist das eine staatliche Transferleistung. Man muß überlegen, ob und in welchem Umfang diese staatliche Transferleistung besteuert werden kann. Ich vertrete die Auffassung, die Markteinkommenstheorie ist nicht alles. Sie deckt als erklärende dogmatische Grundlage sicherlich den Normalfall der Einkünfteerzielung ab, aber Herr *Kanzler* hat ja bereits darauf hingewiesen, beispielsweise bei dem Phänomen des Realsplittings haben wir es zu tun mit einer Überleitung, mit einer interpersonellen

Transaktion von anderweitig verdienten Einkünften, und die sind natürlich beim Bezieher auch steuerbar, obwohl es sich nicht um erzieltes Markteinkommen handelt.

Ich schätze eben diese weiteren Ertragskomponenten der Versicherungsrente so ein, daß es sich nicht um Verzinsung handelt, sondern eben um Transfereinkommen, das versteuert werden muß. Davon zu unterscheiden, um das nochmals zu wiederholen, ich will aber jetzt mein Referat nicht wiederholen, ist die Nachversteuerung der Versicherungsbeiträge, und zwar nicht nur in der Sozialversicherung, sondern selbstverständlich auch in den privaten Lebensversicherungen, und zwar unabhängig davon, ob Einmalleistungen oder ob wiederkehrende Leistungen als Versicherungsleistungen jetzt versprochen werden. Diese Konsequenz muß man sicherlich ziehen. Ich teile Ihre Auffassung, und, dazu bin ich ja leider in meinem Referat nicht gekommen, ich verweise erst einmal auf meine schriftlichen Thesen und die spätere Ausarbeitung im Jahrbuch. Natürlich ist der Versicherungsbeitrag oder die Abziehbarkeit keine Vergünstigung, das ist heute irgendwann einmal so angesprochen worden, sondern das ist einzubeziehen ins Existenzminimum. Das ist nicht disponibler, privater Lebensaufwand, der natürlich abgezogen werden muß, wobei man darüber streiten kann, ob das nun in Höhe der jeweiligen Beitragsbemessungsgrenzen der Sozialversicherung geschehen muß oder ob man möglicherweise höher gehen muß oder ob möglicherweise letzten Endes nur eine Mindestversorgung im Alter geboten ist. Auf letzterer Vorstellung basieren beispielsweise §§ 13, 14 BSHG, die auch einen Anspruch auf Einzahlung von Beiträgen für eine bescheidene, existenzsichernde Altersversorgung geben. Ich gebe Ihnen völlig Recht, natürlich müssen diese Beiträge abziehbar sein, aber das hindert nicht, daß man sie später irgendwann einmal nachversteuert, wobei ich auch hier mein Referat noch nachträglich etwas ausdehnen möchte. Insoweit ist zu berücksichtigen, auch das trifft eigentlich nicht den normalen Eckrentner, sondern das trifft eigentlich nur denjenigen, der neben einer Rente noch zusätzlich anderes Einkommen hat. Nur der kommt überhaupt in die Steuerpflicht, und dies halte ich für gerecht, daß hier auch Transfereinkommen und daß auch Zinsanteile in der Form des Ertragsanteils besteuert werden. Aber der von der Versicherungsgesellschaft erkaufte Versicherungsschutz ist kein steuerbares Einkommen sondern erkauftes eigenes Vermögen, das nicht steuerbar ist.

Dr. von Bornhaupt:

Mein Beitrag hat sich eigentlich gerade erledigt, ich möchte aber trotzdem noch ein paar Worte sagen. Die Frage, ob und wieweit man Aufwendungen für Kinder oder Familie über § 9 oder § 4 abziehen kann, möchte ich so nicht im Raum stehenlassen.

Zunächst glaube ich, es bestehen zwischen Werbungskosten und Betriebsausgaben da kaum Unterschiede. Darum waren ja nach jahrzehntelanger Rechtsprechung, gottlob, der Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff so aneinander angenähert worden, daß darauf abzustellen ist, ob die Ausgabe betrieblich oder beruflich veranlaßt ist. Die Geburt eines Kindes ist, in der Regel jedenfalls, nicht beruflich oder betrieblich veranlaßt. Dementsprechend wird man, nicht, weil es der BFH entschieden oder weil das Bundesverfassungsgericht das abgesegnet hat, einfach auf § 12 abstellen können. Herr *Kanzler*, wie Sie sagen, es gibt einen ganzen Bereich, der sozusagen vor der beruflichen Tätigkeit liegt, ohne daß, wenn da etwas nicht stimmt, das gleich beruflich oder betrieblich veranlaßt ist. Nehmen Sie ihr Gebiet, Herr *Kanzler*, § 33 EStG, Aufwendungen z.B. für Krankheit. Soweit es sich nicht um Berufskrankheiten handelt sondern andere Krankheiten, ist ein Ehepaar oder ein Ehegatte oft auch gehindert, beruflich tätig zu sein. Soweit dies keine Berufskrankheiten sind, die beruflich oder betrieblich veranlaßt sind, sind solche Kosten auch nicht nach § 9 und § 4 abziehbar.

Prof. Dr. Kirchhof:

Ich hatte mich gemeldet, um Herrn *Kanzler* zu ermutigen, doch noch ernstlich darüber nachzudenken, zwischen Lebensführungskosten und Werbungskosten auch in Zukunft zu unterscheiden.

Das Existenzminimum ist ein reales Phänomen jedes Menschen. Der Mensch existiert, ist da, muß sich ernähren, und deswegen erhält er das Existenzminimum zugesprochen. Das hat mit Beruf und Erwerb schlechthin nichts zu tun. Diese Feststellung war Gegenstand verfassungsrechtlicher Rechtsprechung im 87. Band, weil die Beträge nicht hoch genug waren. Ich sage das für die Optimisten, die meinen, wenn es ein Anliegen einer sehr großen Mehrheit in der Demokratie gibt – und die meisten haben Einkünfte, möchten also steuerlich einen Existenzbedarf geltend machen –, hat das demokratische Verfahren allein verbunden mit dem Gleichheitssatz dennoch nicht ausgereicht, diesen Elementarbedarf hinreichend in das Steuerrecht zu verankern. Deshalb brauchten wir Art. 2 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 und dann für die Höhe den Gleichheitssatz. Vielleicht ist dies ein schönes Beispiel auch für unsere Grundsatzdiskussion.

Jetzt hat dieser Mensch, Vater oder Mutter, ein Kind, und dieses Kind hat einen eigenen originären Existenzbedarf, den es aber nicht aus eigenem Einkommen befriedigen kann, weil es nichts hat; es ist auf den Unterhaltsanspruch gegen die Eltern angewiesen. Jetzt kann der den Kindern gehörende Teil des Elterneinkommens bei diesen nicht besteuert werden. Wenn wir sodann die Kinderbetreuungskosten danach unterscheiden, ob sie durch die Existenz der

Kinder oder den Beruf der Eltern verursacht worden sind, wird man jedenfalls die Kausalität der Kindesexistenz nicht leugnen können. Im übrigen macht es keinen Unterschied, ob die Eltern das Kindermädchen bezahlen, weil sie spazieren gehen oder weil sie erwerben wollen. Wenn wir die Frage nur darauf reduzieren, daß irgendwie als Äquivalent ein Erwerbsvorgang da sein muß, dann haben wir nachher den vielbeschäftigten Anwalt, der sein Kind nicht erziehen kann, weil er immer erwerben muß, das Kind deshalb zum Psychologen schickt, und die Psychologenkosten sind dann Werbungskosten. Oder er geht nicht mit seinem Kind an die See, weil er keine Zeit hat, er muß ja Geld verdienen, er schickt das Kind in ein Feriencamp. Nur dieses Feriencamp ermöglicht ihm den Erwerb, und schon haben wir Werbungskosten. Oder die Mutter bringt dem Kind selber Französisch bei, und die andere Mutter erwirbt und nimmt sich eine Französischlehrerin, sie können diese Beispiele fast beliebig fortsetzen.

Wir dürfen hier nicht in Kausalitäten denken und damit in der Differenzierung eines Steuerrechts, das nur die beiderseits erwerbstätigen Eltern anerkennt. Dieses Einkommensteuergesetz hat ganz bewußt zwei Sphären unterschiedlicher Berücksichtigung eines Aufwandes geschaffen. Das eine sind die Lebensführungskosten, der Privataufwand, und das andere sind die erwerbssichernden Aufwendungen. Nur bei Anerkennung eines existenzsichernden Privataufwands bekommen wir auch einen guten Grund, weswegen wir den Unterhaltsaufwand bei den Eltern typisierend im Existenzminimum anerkennen, während wir den Erwerbsaufwand prinzipiell, mit groben Ausnahmen im § 4 V, in dem gewillkürten Aufwand anerkennen.

Und dann kommt das Phänomen der Ehe dazu, deren Besteuerung Sie als Begünstigung definieren. Es war interessant, wie Sie den 61. Band zitiert haben, wo gesagt wird, das Splitting sei keine – beliebig aufhebbare – Vergünstigung, bei mir liegt der Akzent auf Vergünstigung. Nun haben Sie das Verhältnis der Ehegattengesellschaft ein bißchen anders verstanden als herkömmlich. Wir haben ja das Ehegattensplitting und das Familiensplitting für die Reichen, die eine KG gründen, an der beide Ehegatten beteiligt sind. Dabei schenkt der eine dem anderen den KG-Anteil. Nun kann dieser sich 15% des geschenkten Anteils steuererheblich zurechnen. Bei den Kindern gilt dasselbe. So haben wir durch Vergemeinschaftung in dem schwächeren Band des jederzeit aufhebbaren Gesellschaftsrechts ein Ehegattensplitting, ein Familiensplitting erreicht. Und jetzt haben Sie uns zu Recht dargestellt, daß die Ehe sich dadurch von dieser Gesellschaft unterscheidet, daß sie schwerer auflösbar ist und, wenn sie auflösbar ist, jedenfalls Unterhaltspflichten verbleiben. Es ist also ein engerer Verbund. Selbst wenn wir jetzt den Art. 6 GG vergäßen und allein in der Perspektive des Gleichheitssatzes urteilten, wissen wir, daß die Kleinverdiener das Ehegattensplitting kaum brauchen, die Großverdiener es schon haben.

Entsteht dann nicht für die mittleren Einkommen ein Gleichheitsproblem, um das wir uns kümmern müssen?

Und eine letzte Schlußbemerkung. Es besteht zwischen Ihren beiden Themen ein großer Zusammenhang; denn wir unterstellen immer den Generationenvertrag, das heißt die nächste Generation, die die alte, ausgeschiedene ernährt. Was auch immer wir an Versicherungsleistung gespart haben, wir werden die Stütze im Alter nicht in einem Geldschein oder in einer Aktie finden, sondern in einem Menschen. Also brauchen wir für den Generationenvertrag die nächste Generation. Wir scheinen in unseren sehr stark auf dieses Erwerbsleben angelegten, im Binnensystem des Steuerrechts folgerichtigen Ausrichtungen auf das Ökonomische bereit, jetzt die Grenze unserer Zukunftsfähigkeit zu überschreiten, indem wir auch noch die Familienrechtsbeziehung kommerzialisieren und einen Weg gehen, der dann doch an die Substanz unseres Generationenvertrages und damit an die Zukunftsoffenheit dieses Staates geht.

N. N.:

Also die Ausführungen von Herrn Professor *Kirchhof* reizen mich doch zu einem kleinen Widerspruch. Gegen das System, das Sie entfaltet haben, kein Wort, aber wir haben dieses System in der Interpretation erst in den letzten zehn Jahren vorgeführt bekommen. Existiert hat es ja in seiner Normenstruktur seit etwa 50 Jahren. Und das Ergebnis war, daß eine massive, nachhaltige steuerliche Benachteiligung der Familien stattgefunden hat. Das System hat also keineswegs davor geschützt, solche Benachteiligungen zu perpetuieren, zum Teil sie sogar verschärft, wenn dann der Kinderfreibetrag auf 421 DM oder so etwas herunterging. Deswegen habe ich doch eine gewisse Sympathie für den Standpunkt von Herrn *Kanzler* und Frau Dr. *Tiedchen*. Ob man nun so weit gehen kann, ist wieder eine andere Frage, aber wenn man kommerzialisiert, wie Sie sagen, und damit eigentlich eine Gefahr für das System heraufbeschwört, dann würde ich sagen, das System selbst hat, solange es nicht in das Kausalitätsdenken mündete, gerade eine massive Benachteiligung hervorgerufen. Die Kommerzialisierung und die scheinbar davon ausgehende Gefahr ist vielleicht gerade die große Chance. In einer Welt, in der Leute in Erwerbskategorien und Kosten denken, ist das Argument, ich kann Kinder nur unterhalten, wenn ich sie auch adäquat ernähren kann, und dazu habe ich einen bestimmten Aufwand, da greife ich nicht zurück auf die Sozialnormen, sondern auf die Unterhaltstabelle, die den doppelten Betrag ausweist, eigentlich der Realität näher und damit eigentlich auch der Aussage des Verfassungsgerichts, man dürfe da nicht mit realitätsfernen Beträgen operieren. Ich glaube, die Zukunftsoffenheit des Systems wird eher gestärkt, wenn wir einmal diesen Familienhintergrund, der da aus Art. 6 in das Einkommensteuerrecht hineininterpretiert wird, in § 12 insbesondere, wenn wir den auch einmal kritisch

hinterfragen an den Realitäten des Wirtschaftslebens und den Kosten, die es mit sich bringt, wenn wir Kinder haben und großziehen.

Das ist nur ein spontaner Beitrag, ausgelöst durch Ihren Beitrag. Eigentlich hatte ich mich nur gemeldet, wegen Herrn *Fischer* und seiner Kontroverse mit Herrn *Seer*, die ich sehr interessant finde, die mir eigentlich so vorkommt wie der Unterschied zwischen der verkauften Braut und dem gemieteten Ehemann, das kann man so oder so sehen. Aber ich wollte Sie noch ermutigen, uns eine kurze Skizze Ihrer Reformvorstellung zu § 10 zu Gehör zu bringen, weil ich das für eine sehr komplizierte und verunglückte Vorschrift halte, die zwar sehr alt ist, aber nichtsdestoweniger sehr ärgerlich, und wir haben vielleicht nicht mehr sehr viel Zeit, aber Sie können ja die Sprechgeschwindigkeit vielleicht noch ein bißchen steigern, da bin ich ganz zuversichtlich.

Prof. Dr. Seer:

Ich bemühe mich auch, mich kurz zu fassen. Herr *Kirchhof*, Ihre Familiensicht finde ich gut. Aber gleichwohl hat sie mich nicht überzeugt, was den erwerbsbedingten Betreuungsaufwand betrifft. Also ich bleibe dabei, daß es sich auch insoweit um Erwerbsaufwendungen, Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt. Wenn man als Beispiel einmal die Tagung hier nimmt. Ein Steuerjurist, freiberuflicher Rechtsanwalt, der übernachtet meinetwegen im schönen Europäischen Hof. Das ist unzweifelhaft ein privates Bedürfnis. Gleichwohl sagen wir, der Mehraufwand, den er jetzt aufgrund dieser Tagung hat, die wir der beruflichen Sphäre zuordnen, ist insoweit jetzt Erwerbsaufwand, wir lassen ihn zum Abzug zu. Jetzt nehme ich auf der anderen Seite die freiberuflich tätige Rechtsanwältin, die trotz des Kindes weiterhin ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen möchte. Wenn der Mann nicht gleichzeitig die Hausarbeit und die Kinderbetreuung übernehmen will, sondern seinerseits meinetwegen auch der Erwerbstätigkeit nachgehen will, sind beide letztlich gezwungen, wenn sie von diesem Freiheitsrecht Gebrauch machen wollen, jetzt gerade in Freiheitsüberlegung, wie Sie sie ja eben angedeutet haben, eine Fremdbetreuung vorzunehmen. Und diese Fremdbetreuung produziert Kosten, und diese Kosten mindern selbstverständlich das disponible Einkommen, und im Sinne eines objektiven Nettoprinzips sind sie meines Erachtens nichts anderes als Erwerbsaufwendungen, die für die Erzielung von Einkünften hier erforderlich werden. Und deswegen meine ich, daß es letztlich selbstverständlich ist, daß das Betreuen von Kindern ein originär privates und menschliches Bedürfnis ist. Da bin ich völlig mit Ihnen einer Auffassung. Es geht mir aber um die Abbildung des Mehraufwandes, und ich glaube eben, daß gerade die Nichtberücksichtigung des Mehraufwandes gerade an der Berufsfreiheit, insbesondere von berufstätigen Frauen, deutlich wird.

Prof. Dr. Fischer:

Herr *Seer*, ich danke für Ihren Vergleich mit der verkauften Braut, ich bin Opernkenner, und die Geschichte mit dem vermieteten Ehepaar muß wohl eine griechische Tragödie sein. Aber wenn ich mal auf die sachliche Substanz Ihrer Frage durchgreifen darf, dann haben Sie mich danach gefragt, wie ich den Sonderausgabenabzug sehe. Ich halte den § 10 aus verschiedenen Gründen für eine völlig verfahrene Vorschrift, die Grundfreibeträge und die sonstigen Berechnungsmodalitäten sind ziemlich realitätsfremd. Ich meine, auch die Selbständigen sind dadurch betroffen, daß wir hier ja diese unglaubliche Begünstigung der Vorsorgebeiträge für Arbeitnehmer haben, welche durch § 3 Nr. 62 EStG gewährleistet werden. Herr *Seer*, in diesem Punkt bin ich völlig auf der Linie Ihrer Antrittsvorlesung, und ich möchte auch verweisen auf einen Aufsatz, der jüngst erschienen ist aus der Feder meines Kollegen *von Eichborn*, der ebenfalls in diese Kerbe gehauen hat. Ich meine, hier besteht ein ganz eklatanter Reformbedarf, einmal sind einfach die Förderbeträge zu niedrig, dann sind sie gleichheitswidrig, weil schlicht die Beamten begünstigt werden und die, die in den Genuß des § 3 Nr. 62 kommen. Und im Hintertreffen sind sicher die Selbständigen, die aus eigener Tasche und vor allem aus versteuertem Geld eine Altersversorgung und auch die Krankenversicherung aufbauen müssen. Bisher war es auch so gewesen, diese Vorsorgebeträge haben keine Kinderkomponente. Nun müssen Eltern sicher nicht für die Alterssicherung ihrer Kinder sorgen, aber doch immerhin für die Krankenversicherung, und ich glaube, das ist eine zusätzliche Komponente, die, soweit ich das sehe, bisher durch den Warenkorb, an dem die Kinderfreibeträge orientiert sind, noch nicht berücksichtigt ist. Auch da besteht doch ein ganz gravierender Nachholbedarf.

Ansonsten bin ich in dem Punkte mit Ihnen, Herr *Seer*, völlig einer Meinung, da gibt es keinen Dissens. Ich darf vielleicht noch einmal in mein Manuskript schauen, ob ich da etwas vergessen habe, weil ich gebeten worden bin, das stichwortartig noch einmal nachzuholen. Es gibt ja die beiden Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts v. 29. 8. 1997, wo ich meine, daß die Frage nach der existenzgerechten Vorsorge und auch nach den realitätsgerechten Bezügen für eine das Existenzminimum sichernde Altersversorgung eben nicht abgehandelt wird. Das ist, meine ich, in der Literatur zutreffend kritisiert worden. Ich muß betonen, dem Bundesfinanzhof waren bisher die Hände gebunden, weil wir immer sagen mußten, jedenfalls bei unseren Streitjahren, die wir so immer zu bearbeiten haben, lohnte sich auch keine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht, weil in diesen Streitjahren der Gesetzgebungsauftrag zur Neuregelung sowohl der Besteuerung der Altersbezüge als auch der Neuregelung des Sonderausgabenabzugs, dieser Auftrag war damals eben noch

nicht überfällig, angesetzt hat. Wir haben in dem Sinne auch gegenüber dem Bundesverfassungsgericht Stellung genommen, aber ab den Streitjahren, in denen auch das Bundesverfassungsgericht sagen wird, jetzt ist diese Übergangsfrist endgültig abgelaufen, da werden wir uns sicherlich auch im Detail mit diesen Fragen befassen und da noch einmal nachfassen.

Dr. Tiedchen:

Ich möchte doch nur nicht ganz Herrn *Seer* überlassen, mich hier zu verteidigen, auch wenn ich das dankbar annehme, und Herr *Kanzler*, auf die Gefahr hin, daß Sie mich nicht mutig sondern übermütig nennen, möchte ich auch noch einmal auf § 12 eingehen. Ich bin ganz Ihrer Meinung, daß natürlich die Entscheidung, Kinder zu haben, eine private ist; ich rede ja nur über den Ausschnitt der Kosten, die entstehen für die Betreuung, und da meine ich eben sehr, daß das doch dann Erwerbsaufwendungen sind, wenn diese Betreuung gerade originär deshalb entsteht, weil die Eltern beide berufstätig sind, oder einer dies ist, der alleine verantwortlich ist, sei es, daß er verwitwet ist oder aus anderen Gründen eben alleine für das Kind aufzukommen hat. Und auf die Gefahr hin, daß Sie das Beispiel der Kinder als nicht angemessen ansehen, möchte ich einmal darauf hinweisen, daß dann, wenn ein Arbeitnehmer sich ein Auto kauft aus durchaus privaten Gründen, wir keine Hemmungen haben, die Kilometerleistung, die dadurch entsteht, daß er damit zur Arbeit fährt, ja doch als Ausschnitt der Kosten dieses Autos etwa den Werbungskosten zurechnen. Insofern meine ich, daß das bei den Kindern fast ein Erst-recht-Schluß wäre.

Prof. Dr. Bareis:

Ich möchte nicht viele Dinge wiederholen, die wir in der Vergangenheit zu diesem Thema ausgetragen haben. Ich möchte nur hier bekennen, daß ich Herrn *Kanzler* als Betriebswirt vieles nachvollziehen kann, was Sie aus steuerjuristischer Sicht gesagt haben. Trotzdem möchte ich feststellen, daß ich nicht überzeugt bin von den Konzeptionen, die hier vorgetragen worden sind. Ich glaube in der Tat, daß wir hier auch andere Konzeptionen, vielleicht auch rechtlich, vertreten könnten. Aber die Diskussion jetzt gerade mit Herrn *Fischer* und Herrn *Kanzler* und die Diskussion auch um die Altersversorgung veranlassen mich zu einer Frage nach der zugrundeliegenden Konzeption. In der Einkommensteuerkommission 1993/1994 hatten wir sehr lange darüber diskutiert, ob es möglich sein könne, staatliche Transferzahlungen zu besteuern. Das ist ja auch Ihr Thema. Jetzt wollen Sie, Herr *Kanzler*, und auch andere hier eine fundamentale Ergänzung, wenn ich es recht verstehe, des Einkommensteuergesetzes. Herr *Fischer*, Sie

haben es pragmatisch gesagt, der Gesetzgeber habe das Problem der Konzeption beim begrenzten Realsplitting überwunden, und Sie haben auch gesagt, das Markteinkommensprinzip sei nicht alles. Was ist denn die dahinterstehende Konzeption jetzt in allgemeiner Sicht, daß wir solche privaten Transfers und solche staatlichen Transfers voll der Besteuerung bei der Einkommensteuer und nicht bei der Erbschaftsteuer oder irgendwo sonst, bei einer Bereicherungsteuer unterwerfen? Das würde mich aus konzeptionellen Gründen interessieren. Die anderen Schlachten schlagen wir vielleicht noch einmal an anderer Stelle, dazu ist die Zeit zu fortgeschritten.

Prof. Dr. Fischer:

Herr *Bareis*, vielleicht als Erläuterung zur nicht allumfassenden Maßgeblichkeit der Markteinkommenstheorie. Die Markteinkommenstheorie bildet sicherlich eine gute Grundlage, um die erwerbswirtschaftlichen Einkünfte zutreffend zu erfassen. Aber es gibt Phänomene im Steuerrecht, die sind eben so strukturiert, daß nicht erworbenes, erzieltes Einkommen besteuert wird, sondern es wird ein interpersoneller Einkommenstransfer veranstaltet. Also ganz typisch beim Realsplitting und bei einem anderen Gebiet, das zu meinem dienstlichen Vorgärtlein gehört, nämlich der privaten Versorgungsrente im Zusammenhang mit der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen. Wir haben ein ähnliches Phänomen bei § 22 bei den Stiftungseinkünften, die praktisch aus steuerfreien, nicht versteuerten Beträgen gezahlt werden und die aber beim Empfänger deswegen, obwohl sie zugewendet worden sind, versteuert werden müssen, um wenigstens einmal bestimmte Beträge der Steuer zu unterwerfen. Ich meine, das ist auch eine Systemkomponente des Einkommensteuerrechts.

Das steckt auch hinter dem Realsplitting als dem typischen Beispiel der interpersonellen Übertragung von erzieltem Einkommen auf einen Zuwendungsempfänger. Das ist eine rechtstechnische Möglichkeit des Gesetzgebers, erzieltes Einkommen auf einen Zuwendungsempfänger zu übertragen.

Prof. Dr. Kanzler:

Vielleicht komme ich noch einmal zu den leidigen Kinderbetreuungskosten, Frau Dr. *Tiedchen*, damit Sie meinen Konflikt verstehen. Es gibt also Leute, z.B. Alleinerziehende, aber auch Ehegatten, die beide nicht so viel verdienen, und die können keine müde Mark verdienen, wenn die Kinder nicht betreut werden, da bin ich näher an Ihrer Auffassung und an der von Herrn *Seer*, als in dem anderen Fall. Und da muß ich persönlich werden, jedenfalls was meine Verhältnisse angeht. Meine Frau sagte da, als die kleine Quäke da war: „Gott, bin ich froh, daß ich wieder in die Schule

gehen kann". Sie hatte eine qualifizierte Ausbildung und wollte wieder arbeiten, weil ihr das gewaltig auf die Nerven ging. Das ist rein privat veranlaßt, verstehen Sie den Konflikt?

Prof. Dr. Kirchhof:

Meine Damen und Herren, ich habe nur zwei Anliegen. Einmal, Ihnen herzlich zu danken, den Rednern, den Diskutanten, Diskussionsleitern. Ich glaube, wir hatten ein schönes, lebhaftes, offenes Forum, wo manches geklärt worden ist, manche Positionen deutlich geworden sind. Und das Zweite: Ich lade Sie ein, kommen Sie nächstes Jahr nach Hamburg, da haben wir ein ähnliches Thema und hoffentlich ähnlich lebhafte Diskussionen. Ich wünsche einen guten Heimweg.

Resümee

Dr. *Iris Ebling*
Präsidentin des Bundesfinanzhofs, München

Inhaltsübersicht

I. Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer
II. Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen
III. Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen
IV. Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität
V. Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des europäischen und internationalen Steuerrechts
VI. Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?
VII. Verluste im Einkommensteuerrecht
VIII. Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht
IX. Besteuerung von Ehe und Familie
X. Altersvorsorge und Alterseinkünfte
XI. Fazit

I. Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer *(Kirchhof)*

Ausgangspunkt für die Diskussion über die verfassungsrechtlichen und steuersystematischen Grundlagen der Einkommensteuer ist für *Kirchhof* der Umstand, dass die steuerliche Belastung eines rechtfertigenden Grundes bedürfe, den der Gesetzgeber dem Einkommensteuerpflichtigen vermitteln müsse. Er müsse begründen, warum er das Einkommen besteuert, und zwar gerade das Einkommen dieses Steuerpflichtigen, wie er die Höhe des der Besteuerung unterliegenden Einkommens bemißt und mit welcher Intensität er steuerlich zugreift. Aus verfassungsrechtlicher Sicht hat der Pflichtige nach der Ansicht von *Kirchhof* einen Anspruch darauf, die Einkommensteuerlast zu mäßigen, sie in ihrem Belastungsgrund gleichmäßig zu gestalten, sie verstehen und voraussehen zu können.

Die Anwendung des Verfassungsrechts auf das Steuerrecht werfe allerdings besondere Fragen auf, weil die Grundrechte im Kern die Verhältnismäßigkeit der Last und ihr Gleichmaß fordern, den steuerlichen Eingriff damit an einem Ziel messen und die Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit der Besteuerung für einen bestimmten Zweck prüfen sowie die Steuerlast im Hinblick auf ein tertium comperationis vergleichen würden.

Kirchhof zeigt auf, dass es in Deutschland eine von der Eigentümer- und Berufsfreiheit geprägte Rechts- und Wirtschaftsordnung gibt, die die Ertragsfähigkeit von Kapital und Arbeit grundsätzlich in private Hand gibt, und die

den Staat darauf verweist, sich durch steuerliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens zu beteiligen. Der Bezieher von Einkommen empfinde die Einkommensteuer als rechtlichen Rahmen seiner Erwerbsfreiheit; er werde trotz Besteuerung reicher. Dabei entstehende Einkommensunterschiede sind nach *Kirchhof* allerdings für sich genommen keine Rechtfertigung für eine steuerliche Umverteilung und eine progressive Besteuerung. Dementsprechend besteuere das Einkommensteuergesetz das Einkommen allein auf der Basis der Erwerbsgrundlage; es nehme zutreffend die Unterschiede beim Erwerb eines *Markteinkommens* tatbestandlich nicht zur Kenntnis.

Rechtfertigender Grund für einen steuerlichen Zugriff ist nach *Kirchhof* die Mitwirkung der vom Staat repräsentierten Allgemeinheit der Marktteilnehmer am Entstehen des jeweiligen Individualeinkommens. Diese Mitwirkung der Rechtsgemeinschaft rechtfertige es auch, den Vermögenszuwachs progressiv zu besteuern. Die Rechtfertigung der Einkommensteuer aus der *Marktnutzung* des Einkommensbeziehers gebe dem Verhältnismäßigkeitsprinzip und dem Gleichheitssatz den konkreten Anwendungsrahmen. Dieser wäre überschritten, wenn der Staat an marktunabhängigen Bereicherungen teilhaben wollte. Angemessen ist nach *Kirchhof* zudem nur eine Teilhabe des Staates bei einer Gesamtsteuerbelastung in der Nähe der hälftigen Teilung des Ertrags zwischen privater und öffentlicher Hand. Darüber hinaus verlangt seiner Ansicht nach der Gleichheitssatz einen rechtfertigenden Grund für die Steuerbelastung je nach dem erzielten Markteinkommen, an dem der Staat in gleichheitsgerechten Abstufungen teilhaben wolle. Gefordert sei eine Gleichheit sowohl in der gesetzlichen Steuerpflicht, als auch im wirtschaftlichen Ergebnis des tatsächlichen Belastungserfolges. Darüber hinaus dürfe der Einkommensteuerpflichtige nur in seiner jeweils gegenwärtigen finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig belastet werden.

Die Einkommensteuerbelastung müsse – so *Kirchhof* – im jeweiligen Einzelfall gegenüber dem betroffenen Grundrechtsträger verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden. Maßgebend sei insoweit der Grundsatz der Individualbesteuerung. Das Grundgesetz anerkenne dabei insbesondere auch die juristische Person als Steuersubjekt an. Ob diese allerdings als Einkommensbezieher strikt gleichbelastet werden müsse wie die natürliche Person, ist nach den Worten von *Kirchhof* derzeit weder rechtswissenschaftlich noch verfassungsgerichtlich mit Bestimmtheit geklärt. Er verweist insoweit auf die zur Umsatzsteuer ergangene sog. *Schwarzwaldklinik*-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, in der dieses die Ansicht vertreten hat, dass allein die Rechtsform eines Unternehmens grundsätzlich keinen sachlichen Grund für die Ungleichbehandlung darstellen kann.

Bei der Ausgestaltung der Belastungsgründe im Einzelnen stellt das Verfassungsgericht nach den Ausführungen von *Kirchhof* drei Grundregeln auf:

– Der Gleichheitssatz fordert die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes.
– Die Einfachheit und Klarheit der steuergesetzlichen Regelungen soll auch dem Nicht-Steuerrechtskundigen erlauben, seinen Erklärungspflichten sachgerecht zu genügen.
– Der Gesetzgeber hat seine Grundsatzentscheidungen folgerichtig und widerspruchsfrei auszuführen.

Im Weiteren legt *Kirchhof* dar, dass das Einkommensteuergesetz für die Struktur seines Belastungsgrundes fünf Grundentscheidungen getroffen habe:
– Besteuern der Einnahmen, die der Steuerpflichtige erzielen konnte
– Abzug der erwerbssichernden Aufwendungen
– Minderung der Bemessungsgrundlage um die existenzsichernden Aufwendungen
– beschränkter Abzug der gemeinnützigen Spenden und schließlich
– Belastung der so gebildeten Bemessungsgrundlage durch einen progressiven Steuersatz.

Diese Grundentscheidungen ordnet das Einkommensteuergesetz nach *Kirchhof* in einem dreistufigen Tatbestand:
– Der *Zustandstatbestand* der marktbezogenen Einkunftsquelle bringe den rechtfertigenden Grund der Einkommensteuer zum Ausdruck.
– Als Steuerschuldner komme nur derjenige in Betracht, der seine Erwerbsgrundlage tatsächlich genutzt hat *(Handlungstatbestand).*
– Der *Erfolgstatbestand* des steuerbaren Einkommens erfasse nur Ist-Einkommen, nicht die Sollerträge.

Abschließend referierte *Kirchhof* über die Begriffsbildung im Einkommensteuergesetz. Er legt dabei insbesondere dar, dass dieses Gesetz grundsätzlich in einer eigenen, steuerjuristischen Betrachtungsweise auszulegen sei.

II. Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen *(Wieland)*

Wieland weist zu Beginn seines Referates auf die seiner Ansicht nach bestehende Akzentverschiebung im Verständnis der rechtsstaatlichen Verfassung hin: Ursprünglich sei man von einer scharfen Abgrenzung der Steuerhoheit von dem in den Grundrechten gewährleisteten Schutz des Eigentums und der Freiheit ausgegangen. Demgegenüber würden die Freiheitsrechte nach einer in der neueren Steuerrechtswissenschaft vertretenen Ansicht die Gestaltung des Steuerrechts soweit vorgeben, dass sie gegenüber dem Gesetzgeber nur noch

aktiviert werden müssten, um die vorhandene „*freiheitsrechtliche Steuergerechtigkeitslücke*“ zu schließen. Die Freiheitsrechte und insbesondere die Eigentumsgarantie schützten die Bürger vor dem übermäßigen Zugriff des Steuergesetzgebers und bildeten die verläßliche Grundlage eines systemgerechten und einfachen Steuerrechts.

Nach Ansicht von *Wieland* lassen die Freiheitsrechte nach der tradierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts den Handlungsspielraum des Steuergesetzgebers weit gehend uneingeschränkt. Die Eigentumsgarantie und die Berufsfreiheit schützten nicht das Vermögen als solches gegen Eingriffe durch das Auferlegen von Geldleistungspflichten, sondern letztlich nur vor einem Formenmissbrauch; der Staat dürfe seine Steuerhoheit nicht zur Konfiskation oder Erdrosselung mißbrauchen.

Die Kritik des Schrifttums an dieser Rechtsprechung hält *Wieland* für unbegründet. Zu Unrecht werde – aus Plausibilitätserwägungen – der Schutz des Eigentums zum Schutz des Vermögens umgedeutet. So sei der Eigentumsbegriff der Verfassung nicht mit dem des BGB gleich zu setzen, er schütze vielmehr die rechtliche Zuordnung eines vermögenswerten Gutes an einen Rechtsträger, nicht den Erhalt des Vermögens. Dabei sei die Bestimmung der Eigentumsgüter und deren Zuordnung Aufgabe des Gesetzgebers; ihm obliege es, den Inhalt des Eigentums zu regeln.

Zwar bestehe ein Zusammenhang zwischen Besteuerung und Staatsaufgaben. Die These, die Erhebung von Steuern zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben sei nur dann mit der Eigentumsgarantie vereinbar, wenn die Ausgabeentscheidungen dem Gebot der Wirtschaftlichkeit entsprächen, hätte jedoch zur Folge, dass der gesamte parlamentarische Prozess der Ausgabenbewilligung einer verfassungsgerichtlichen Kontrolle am Maßstab des Eigentumsrechts unterstellt würde. Zu Recht habe deshalb ein solcher Ansatz keinen Widerhall gefunden. Die finanzwissenschaftlichen Theorien zur konstitutionellen Begrenzung der Steuerbelastung sind nach Meinung von *Wieland* ebenfalls kein geeignetes Kriterium.

Als weitere Gegenposition führte *Wieland Kirchhofs* Lehre von der Eigentümerfreiheit an, wonach statt gesetzlich definierter Eigentumsrechte die Freiheit des Handelns desjenigen geschützt sein solle, der über Vermögen verfügt. Handlungsfreiheit solle an die Stelle des Schutzes vermögenswerter Rechte treten. Nach Ansicht von *Wieland* hat diese Lehre von der freiheitsrechtlichen Grundlage deutlich die neuere Rechtsprechung des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts beeinflusst. Er sieht allerdings in diesem Zusammenhang einen „tiefgreifenden“ Dissens zur Rechtsprechung des 1. Senats dieses Gerichts.

Ebenso gespalten hält *Wieland* die Wissenschaft in der Frage der Bedeutung der Freiheitsrechte für das Steuerrecht und den Steuergesetzgeber. So folge ein erheblicher Teil des Schrifttums dem Sondervotum von *Böckenförde* zum

Vermögensteuerbeschluss des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts. In einigen Punkten bestehe allerdings Einigkeit: Unstreitig gewähre Art. 14 GG Schutz vor einer expropriierenden Steuer. Das Gleiche gelte für eine Erdrosselungsteuer im Schutzbereich der Berufsfreiheit. Für den Bereich diesseits der Grenze zur Enteignung und Erdrosselung vertritt *Wieland* die Ansicht, dass wirtschaftliche Werte und Positionen als solche grundsätzlich nicht in den Schutzbereich des Art. 14 GG fallen. Etwas anderes gelte nur dann, wenn der *Gesetzgeber* sie zu einem subjektiven Recht verfestigt habe; daran fehle es aber in Bezug auf das Vermögen als Ganzes. Das Erfordernis der gesetzlichen Definition einer Rechtsposition könne nicht durch das Anknüpfen an „konkrete, in Rechtspositionen faßbare Einkünfte" ersetzt werden. Das Konzept einer freiheitsschonenden Besteuerung könne die geltende Steuerrechtsordnung weder erklären, noch rechtfertigen. Die Freiheitsrechte enthielten nicht die Prinzipien der Steuerrechtsordnung. Vielmehr biete das im Gleichheitssatz verwurzelte Leistungsfähigkeitsprinzip einen angemessenen und ausreichenden Rahmen für den Steuergesetzgeber. Die Freiheitsrechte schützten vor erdrosselnder und konfiskatorischer Wirkung der Steuer.

Der Referent bezweifelte, dass selbst ein in die Verfassung neu aufgenommenes Grundrecht, das jedermann einen Anspruch gegen eine übermäßige oder nicht mehr tragbare steuerliche Gesamtbelastung gäbe, in ausreichendem Umfang Rechtsklarheit, Systemgerechtigkeit und Rechtsschutz schaffen würde.

Wieland verwies abschließend darauf, dass das Steuerrecht seiner Ansicht nach in seinem Kern nicht Verhalten oder Gerechtigkeitsvorstellungen steuern, sondern vielmehr dazu beizutragen habe, den Finanzbedarf des Staates in Erfüllung des Gesetzesvorbehalts zu decken. Zwar seien damit zwangsläufig gestalterische Wirkungen verbunden, dies sei aber nicht der wesentliche Zweck der gesetzlichen Regelung. Der Gesetzgeber habe sich vorrangig stets am Zweck der Erzielung von Einnahmen für den Staat zu orientieren. Die Steuererhebung könne nicht als ein unzulässiger Freiheitseingriff angesehen werden. Die Höhe der Steuerbelastung hänge von den Aufgaben und damit von den Ausgaben des Gemeinwesens ab. Sie sei nicht in Grundrechten vorgegeben und könne deshalb auch nicht von Richtern in einem rechtsförmlichen Verfahren aus diesen Rechten abgelesen werden. Das Verfassungsrecht und das Bundesverfassungsgericht könnten nur Grenzen für den Gestaltungsprozeß aufzeigen; sie seien jedoch nicht im Stande, ihn zu determinieren.

In der nachfolgenden *Diskussion* zum Vortrag *Wieland* wurde vor allem geltend gemacht, der Referent habe sehr stark auf den traditionellen Eigentumsbegriff abgestellt, der bereits in den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Erdrosselungsteuer aufgegeben worden sei. Die von *Wieland* geltend gemachten grundlegenden Meinungsunterschiede zwischen den beiden Senaten des Bundesverfassungsgerichts wurden in Abrede gestellt.

III. Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen *(Lang)*

Einführend wies *Lang* auf die zunehmenden Schwierigkeiten hin, die sich auf Grund der Internationalisierung der Besteuerung von Einkommen ergeben. Der Druck der internationalen Steuerkonkurrenz gefährde zunehmend das feingesponnene System horizontaler Steuergerechtigkeit und damit die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Globalisierung zwinge einerseits verstärkt dazu, die nationale Besteuerung von Einkommen als Teilstück einer inter- und supranationalen Besteuerung zu verstehen. Darüber hinaus fordere die zunehmende Bedeutung der Körperschaftsteuer als Niedrigsteuer auf investierte Einkommen dazu heraus, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer im Zusammenhang zu betrachten. Zu beachten sei dabei die zunehmende Schedulisierung der Zinsbesteuerung. Die deutsche Besteuerung von Einkommen passe sich zwar an diese internationale Lage an. Da mit einer solchen Anpassung eine „dramatische" Verschärfung der Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung verbunden sei, stelle sich die Frage, auf welche Weise das deutsche Steuerrecht international wettbewerbsfähig gemacht werden könne, ohne dass elementare, verfassungsrechtlich fundierte Besteuerungsprinzipien verletzt würden.

Ansatzpunkte für die Konfliktlösung sind nach *Lang* die allgemeinen Rechtsprinzipien, die für alle Steuerarten und Formen der Besteuerung von Einkommen gelten:

- Fundamentaler Maßstab für die gleichmäßige Besteuerung sei – wie *Lang* im Einzelnen begründet – das *Leistungsfähigkeitsprinzip.* Es habe den Rang eines obersten, rechtsgebietprägenden Rechtsgrundsatzes, vergleichbar mit dem Grundsatz der Privatautonomie.
- Zuordnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit seien natürliche und juristische Personen als Grundrechtsträger. Während für letztere der Maßstab der *objektiven* Leistungsfähigkeit gelte, setze die Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf der Ebene der natürlichen Personen ein synthetisches Einkommensteuersystem voraus. Der Unternehmensebene komme keine verselbständigte Funktion der Besteuerung objektiver Leistungsfähigkeit zu.
- Geprägt werde das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das *Universalitätsprinzip* (= Besteuerung eines jeden Beziehers von Einkommen) sowie durch das *Totalitätsprinzip* (= Besteuerung aller Einkommen). Eingeschränkt werde es durch das *Periodizitätsprinzip,* das den in einer staatlichen Haushaltsperiode gegebenen Finanzbedarf zu sichern habe. Die demgegenüber dem Grunde nach erforderliche *lebenszeitliche* Betrachtung erfordere eine *überperiodische Gleichbehandlung* der Einkommen.
- Die traditionellen *Prinzipien des Internationalen Steuerrechts* würden durch *europarechtliche Diskriminierungsverbote* ergänzt.

Nach Ansicht von *Lang* hat der Wettbewerb der internationalen Steuersysteme zu einem „Chaos" der Investitionsbesteuerung geführt, das in einer völlig ungeordneten Verwirklichung von Elementen einer konsumorientierten Besteuerung (Sonderabschreibungen, Niedrigbesteuerung von Zinsen u.Ä.) bestehe. Hinzu komme international teilweise eine starke Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz. Dies bedeute: Die Körperschaftsteuer fungiere als niedrige Investitionseinkommensteuer. *Lang* zieht daraus nachstehende *Schlussfolgerungen:*

In Deutschland seien konsistente und zugleich international wettbewerbsfähige Systeme der Investitionsbesteuerung zu entwickeln. Ausgangspunkt sei dabei die überperiodisch gleichmäßige Besteuerung von Einkommen.

Lösungsansatz sei eine möglichst konsistente Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen. Maßgebliches Prinzip für die nachgelagerte Besteuerung sei die Methode der sog. Sparbereinigung.

Die im Unterschied zur voll nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften lediglich partiell nachgelagerte Besteuerung von Unternehmensgewinnen (niedriger Körperschaftsteuersatz und progressive Nachbesteuerung der Gewinnausschüttungen) könne nicht auf körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen beschränkt bleiben.

Bei der Ausgestaltung eines Systems partiell nachgelagerter Besteuerung sei zunächst auf ein hohes Maß der Rechtsformneutralität zu beachten. Thesaurierte Gewinne seien grundsätzlich bei allen Rechtsformen gleich zu behandeln. Anders sei es bei der Ausschüttung von Gewinnen. Zutreffend sei ein Teileinkünfteverfahren.

Niedrige Unternehmenssteuersätze erforderten eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, die zu eigenständigen Steuerbilanzprinzipien führten.

Die Absenkung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer verändere den Charakter der Einkommensteuer grundlegend. Die Progressivfunktion diene nurmehr dazu, für niedrige Einkommen den Belastungsübergang zur endgültigen „flat rate" zu leisten. Die Bemessungsgrundlage könne allerdings nicht beliebig verbreitert werden.

Die Diskriminierung der Kapitalgesellschaften durch die Gewerbesteuer sei nicht zu rechtfertigen.

In der *Diskussion* zum Vortrag *Lang* wurde vor allem verdeutlicht, dass der Druck des internationalen Steuerwettbewerbs als solcher kein rechtfertigender Grund sein könne, die tradierten Gleichheiten des deutschen Steuersystems aufzubrechen.

IV. Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität *(Hey)*

Um die Frage beantworten zu können, ob sich die Forderung nach rechtsformneutraler Besteuerung überlebt habe, ob sie möglicherweise sogar ein unerreichbares Ideal sei, zeigt *Hey* zunächst die Grundlagen eines Gebots der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung auf, um sodann zu prüfen, ob Belastungsunterschiede als Fiskalzwecknormen zur Abbildung unterschiedlicher steuerlicher Leistungsfähigkeit geboten sein könnten.

Nach *Hey* ist das Gebot der Rechtsformneutralität der Besteuerung ein Teilaspekt der Wettbewerbsneutralität. Es besage, dass die Entscheidung zwischen wirtschaftlich gleichwertigen Rechtsformen nicht durch unterschiedliche Besteuerungsfolgen verzerrt werden dürfe (vgl. Art. 3 GG) und decke sich mit dem Gebot der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit. Eine vollständige Gleichbehandlung aller Rechtsformen sei allerdings nicht erforderlich, Unterschiede zwischen ihnen wirkten sich auch steuerrechtlich aus.

Die Rechtsformneutralität ist nach der Ansicht von *Hey* nicht nur ein Steuersatz- bzw. Spreizungsproblem, sondern auch ein Steuersubjekt- und Bemessungsgrundlagenproblem. Der Gesetzgeber habe insoweit, als er wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte gleich behandele, weitgehende Gestaltungsfreiheit.

Den Anwendungsbereich des Gebots der Rechtsformneutralität sieht *Hey* auf die Unternehmensbesteuerung beschränkt. Es sei ungeeignet, eine insgesamt gleichheitssatzkonforme Besteuerung zu gewährleisten, insbesondere sei eine Gleichheit im Verhältnis zu Arbeitseinkommen nicht begründbar.

Mit der *Steuerreform 2000* ist es dem Gesetzgeber nach der Meinung von *Hey* nicht gelungen, eine auch nur annähernd rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung zu verwirklichen. Im Gegenteil, zu den bestehenden Rechtsformunterschieden seien neue, schwerwiegende Ungleichheiten hinzu gekommen:

- Kein Wegfall der Spreizung zwischen Körperschaft- und Einkommensteuerspitzensatz. Selbst im Jahre 2005 verbleibe noch eine nicht zu rechtfertigende Steuersatzdifferenz.
- Die Steuersatzermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) mildere zwar die Rechtsformabhängigkeit der Belastung einbehaltener Gewinne. Zu bemängeln sei aber, dass ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften nach wie vor keine den Personenunternehmen entsprechende Entlastung erfahren würden.
- Die Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung werde weiter gefestigt durch die Rückkehr zum – wenn auch abgemilderten – klassischen Körperschaftsteuersystem.

– Das Halbeinkünfteverfahren stelle gegenüber dem Vollanrechnungsverfahren einen deutlichen Rückschritt dar. Seine Anwendung auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie die Ausweitung des körperschaftsteuerrechtlichen Schachtelprivilegs auf Veräußerungsgewinn (§ 8b Abs. 2 KStG) erzeuge zudem zusätzliche Rechtsformabhängigkeit.
– Die Steuerreform 2000 erschwere die Entscheidung über die zutreffende Rechtsform.

Hey sieht im Ergebnis das Problem der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung als nach wie vor ungelöst an. Eine Lösung im Rahmen des tradierten dualen Unternehmenssteuersystems werde aufgrund des internationalen Steuer- und Standortwettbewerbs und dem sich daraus ergebenden Bedürfnis nach einem niedrigen Körperschaftsteuersatz zunehmend schwieriger.

Zur Beseitigung der Rechtsformabhängigkeit stehen nach der Ansicht von *Hey* zwei verschiedene Modelle zu Verfügung:

– die *Teilhabersteuer* und
– die allgemeine *Unternehmens-/Betriebssteuer.*

Die Erstere ignoriere aber die wirtschaftliche Realität des für den Anteilseigner nicht verfügbaren thesaurierten Gewinns einer Kapitalgesellschaft. Demgegenüber schaffe die Abschichtung der Unternehmensbesteuerung in einer allgemeinen Unternehmenssteuer mit weitem Unternehmensbegriff die Möglichkeit, den Unternehmenssteuersatz frei zu wählen und ihn gleichmäßig für Unternehmer aller Rechtsformen zu öffnen.

In der *Diskussion* wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass die Betriebssteuer ähnlich problematisch sei wie die Option; dies hätten frühere Untersuchungen ergeben. In Zweifel gezogen wurde das verfassungsrechtliche Erfordernis einer völligen Gleichbehandlung von Körperschaft- und Einkommensteuer.

V. Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des europäischen und internationalen Steuerrechts *(Schaumburg)*

Schaumburg verdeutlichte zu Beginn seines Referats, dass seiner Ansicht nach die innerstaatlichen Regelungen die steuerliche Leistungsfähigkeit unbeschränkt Steuerpflichtiger beim Bezug ausländischer Einkünfte nicht ausreichend berücksichtigten und diskriminierend wirkten. Die Binnenorientierung des deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts führe auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu einer Diskriminierung. Im Bereich der

Normen zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung sieht *Schaumburg* Internationalisierungsdefizite. Die Folge der entsprechenden Regelungen seien Verstöße gegen die europa- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote sowie gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG.

Als Grundfreiheiten des EG-Vertrages, die als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote den Unionsbürger auch vor steuerlicher Benachteiligung schützen, führte der Referent detailliert die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit auf. Diese schützen seiner Ansicht nach nicht nur Unionsbürger fremder Staatsangehörigkeit, sondern auch Inländer, sofern sie sich in einer Lage befinden, die mit der eines ausländischen Unionsbürgers vergleichbar ist. Rein innerstaatliche Sachverhalte würden dagegen nicht durch europarechtliche Sachverhalte geschützt. Diesen Schutz würden nur die Verfassungen der Mitgliedstaaten selbst leisten können; insoweit werde eine unmittelbare Verknüpfung von europarechtlichen und verfassungsrechtlichen Diskriminierungsverboten bewirkt. Hieraus folge, dass Steuerinländer sich (nur) auf Art. 3 GG berufen könnten, wenn sie bei Inlandssachverhalten steuerlich benachteiligt werden. Da nach dem deutschen Steuerrecht die Staatsangehörigkeit grundsätzlich nicht entscheidend sei, hätten auch Staatsangehörige von Drittstaaten Anspruch darauf, im Vergleich zu Unionsbürgern steuerrechtlich nicht benachteiligt zu werden.

Schaumburg wies ferner darauf hin, dass die Grundfreiheiten des EG-Binnenmarktes aufgrund des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraums auch zwischen den EWR-Vertragsparteien gelten. Besonderheiten ergäben sich allerdings im Bereich des freien Kapitalverkehrs. Ebenfalls der Ausschaltung steuerlicher Behinderungen dienten die Mutter/Tochter-Richtlinie sowie die Fusionsrichtline.

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit werde im internationalen Steuerrecht allerdings häufig durchbrochen.

Als Beispiele für bestehende Vollzugsdefizite führte *Schaumburg* an:

- Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a Abs. 1 EStG.
- Die Regelung des § 1 AStG über die Berichtigung von Einkünften. Nach Meinung von *Schaumburg* können sich auch Unternehmen aus Drittstaaten aus Gründen der Gleichbehandlung auf den Verstoß gegen EU-Recht berufen.
- Die per-country-limitation des § 34c Abs. 1 EStG.
- § 8a KStG (Gesellschafter-Fremdfinanzierung).
- Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG).
- Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 7 KStG.
- Die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG).

– Die – überholten – Regelungen über die indirekte Steueranrechnung und die Körperschaftsteueranrechnung.
– Die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG bei bestimmten dem Steuerabzug unterliegenden Einkünften.

Abschließend wies *Schaumburg* darauf hin, dass auch die DBA mit dem Europarecht in Einklang stehen und den Schranken insbesondere der Grundfreiheiten entsprechen müssten. Um dies zu gewährleisten, seien die EU-Staaten gehalten, im Kernbereich inhaltsgleiche DBA oder ein multilaterales Abkommen abzuschließen. Derzeit führten insbesondere noch unterschiedliche Quellensteuersätze, die abkommensrechtlich vorgesehen sind, zu Benachteiligungen mit der Folge des Verstoßes gegen die Niederlassungs- bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit. Die Niederlassungsfreiheit wird nach Ansicht von *Schaumburg* ferner dadurch verletzt, dass ein Teil der deutschen DBA die Doppelbesteuerung im Wege der Steuerfreistellung, ein anderer Teil aber nur durch Anrechnung der ausländischen Steuer ausschalte.

Erhebliche Bedenken wurden in der *Diskussion* gegen die These vorgetragen, der Wohnsitzstaat müsse einseitig eine überlappende Steuer ausgleichen; dies würde die Einladung an den Quellenstaat bedeuten, möglichst hoch zu besteuern. Darüber hinaus wurde darauf verwiesen, dass die unterschiedlichen DBA-Regelungen, insbesondere in Bezug auf Zinsen und Lizenzgebühren, vielfach auf mangelndem Entgegenkommen der jeweiligen Vertragspartner beruhten. Ferner wurde die Ansicht vertreten, der Gesetzgeber könne sehr wohl EU-Ausländer und Nicht-EU-Ausländer unterschiedlich behandeln.

VI. Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz? *(Hennrichs)*

Nach allgemeiner Meinung wird eine systematische Reform des Steuerbilanzrechts als erforderlich angesehen. Um die damit in Zusammenhang stehende Frage nach dem Fortbestand des Maßgeblichkeitsprinzips beantworten zu können, legte *Hennrichs* zunächst den derzeitigen Rechtszustand dar.

Seiner Ansicht nach ist dieser gekennzeichnet durch ein kompliziertes Geflecht von grundsätzlicher Verweisung auf ein außersteuerrechtliches Normensystem einerseits und eigenständige steuerrechtliche Vorschriften andererseits. So sei bereits die Grundaussage des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG unklar. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz werde darüber hinaus geradezu „durchlöchert" von zahlreichen sog. Steuervorbehalten, d.h. von gesetzlichen Sonderregelungen, die teilweise klar von den handelsrechtlichen Regelungen abweichen würden. Schließlich würden – so *Hennrichs* – im Hinblick auf den Zweck der steuerrechtlichen Gewinnermittlung weitere ungeschriebene Ausnahmen von der

Maßgeblichkeit diskutiert. Rechtsunsicherheit sei die Folge von alle dem. Das Thema „*Einheitsbilanz*" sei wohl ad acta gelegt.

Gegen das Maßgeblichskeitsprinzip würden überdies Einwände aufgrund internationalrechtlicher Entwicklungen erhoben. So seien die Auswirkungen der europäischen Bilanzrichtlinien noch nicht abschließend geklärt. Internationale Accounting Standards, seien es IAS oder US-GAAP, erlangten immer größere Bedeutung. Diese Entwicklung dürfte nach Ansicht von *Hennrichs* auf Dauer auch Auswirkungen auf das Maßgeblichkeitsprinzip haben.

Ein nach sachgerechten Prinzipien geordnetes eigenständiges Steuerbilanzrecht muß nach *Hennrichs* dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dem Rechtsstaatsprinzip sowie der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG entsprechen. Das *Leistungsfähigkeitsprinzip* sei zwar nicht unbestimm*bar* oder gar beliebig, wohl aber unbestimmt und konkretisierungsbedürftig. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb habe der Gesetzgeber in § 2 Abs. 2 EStG als Indikator den *Gewinn* normiert. Dieser Begriff sei jedoch relativ; er habe sowohl eine zeitliche (Perioden- oder Totalgewinn) als auch eine ermittlungstechnische (*bilanzielle* Gewinnermittlung) Dimension. Der Gesetzgeber habe zwar bei der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsindikators einen breiten Gestaltungsspielraum, bei dessen Ausfüllen habe er allerdings das Prinzip der System- oder Folgerichtigkeit zu beachten. Folgerichtigkeit erfordere Symmetrie auch innerhalb der Subsysteme.

Nach dem Grundsatz der *Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* sei der Gesetzgeber verpflichtet, alle wesentlichen Entscheidungen selbst zu treffen. Er könne nicht die Regeln über die steuerliche Gewinnermittlung an private Standard-Setter delegieren. Ebenso spreche das sog. *Bestimmtheitsgebot* gegen substantiell privater Bestimmung überantwortete Steuerbilanz-Standards; diese könnten allenfalls punktuell als Quelle der Rechtsvergleichung von Nutzen sein. Das *Übermaßverbot* wirke als Schranke gegen unverhältnismäßigen Buchführungs- und Bewertungsaufwand.

Aus Art. 14 GG ergebe sich das Prinzip eigentumsschonender Besteuerung: Der Vermögensstamm solle Bestandsschutz genießen.

Aus den vorstehend dargelegten verfassungsrechtlichen Rahmengrundsätzen ergeben sich für *Hennrichs* folgende qualitativen Anforderungen an die Steuerbilanz:

- Die Gewinnermittlung sei möglichst periodengerecht durchzuführen. Dabei komme es vornehmlich auf den wirtschaftlichen Gehalt des jeweiligen Geschäftsvorganges an.
- Es gelte das Prinzip der Verläßlichkeit. Die ermittelten Werte sollten nachprüfbar und willkürfrei sein.

– Nach dem Prinzip der Unternehmensschonung solle eine Substanzbesteuerung vermieden werden. Der Steuerzugriff sollte an möglichst sichere Werte anknüpfen.

Diese Anforderungen bilden – so *Hennrichs* – ein bewegliches System, bei dem verschiedene Prinzipien miteinander in Konflikt geraten könnten.

Bei der Erörterung der praktischen Folgerungen aus den vorstehenden theoretischen Überlegungen beschränkte sich *Hennrichs* auf das *Vorsichtsprinzip* mit seinen besonderen Ausprägungen, vornehmlich auf das Realisations- und das Imparitätsprinzip.

Er sprach sich zunächst für ein Festhalten am *Realisationsprinzip* aus. Dies sei ein Gebot der Verläßlichkeit und auch der Unternehmensschonung. Zeitwerte seien nur schwer verläßlich zu ermitteln. Handelsrechtlich diskutable Aufweichungen des Realisationsprinzips – Stichworte: fair-value-Bewertung und selbstgeschaffene immaterielle Vermögenswerte – sollten steuerrechtlich nicht nachvollzogen werden.

Gegen das *Imparitätsprinzip* auch in der Steuerbilanz mehre sich die Kritik. So sei nicht einzusehen, warum Verluste steuerrechtlich zu antizipieren sein sollten.

Da dies insoweit in der Sache Rückstellungen und Teilwertabschreibungen betreffe, beleuchtete *Hennrichs* zunächst diese beiden Rechtsinstitute nach Maßgabe der Anforderungen an Steuerbilanzen. Er kommt dabei zum Ergebnis, das *Imparitätsprinzip* sei auch in der Steuerbilanz systemkonform.

Abschließend nahm *Hennrichs* noch zur grundsätzlichen Rechtfertigung und Gewichtung des Vorsichtsprinzips Stellung. Seiner Ansicht nach rechtfertigt sich dieses Prinzip im Steuerrecht nicht aus dem Gedanken des Gläubigerschutzes. Vielmehr gehe es hierbei um folgerichtige, eigentumsschonende und rechtsstaatliche Messung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.

Die Ausführungen von *Hennrichs* zur Anerkennung von Verlustrückstellungen wurden in der *Diskussion* nachdrücklich unterstützt; es wurde allerdings auch gefragt, ob die Bildung solcher Rückstellungen mit dem Realisationsprinzip in Einklang stehe.

VII. Verluste im Einkommensteuerrecht *(Stapperfend)*

Stapperfend beschränkte sich in seinem Vortrag auf die Problematik des *Verlustausgleichs* aufgrund der gesetzlichen Neuregelung.

Er zeigte zunächst anhand von Rechenbeispielen die Wirkung des § 2 Abs. 3 EStG auf, der eine Beschränkung des *vertikalen* Verlustausgleichs vorsieht mit dem Ziel, das Prinzip der *Mindestbesteuerung* umzusetzen. Bereits bei der Darstellung des Grundfalles wurde deutlich, mit welch erheblichen rechtlichen und tatsächlichen Schwierigkeiten die Neuregelung verbunden ist.

Eingehend behandelt *Stapperfend* die Zurechnung der Verluste bei *Ehegatten* (§ 2 Abs. 3 Satz 6 EStG). Er zeigt dabei im Einzelnen – rechtlich und anhand von Beispielen – auf, in welcher Weise bei der Ermittlung der Höhe des ausgleichsfähigen Verlustes vorzugehen ist und sodann die ermittelten negativen und positiven Einkünfte auf die Ehegatten zu verteilen sind.

Stapperfend hält § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG für gesetzestechnisch und gesetzessystematisch misslungen. Insbesondere die Regelung zum Verlustausgleich bei Ehegatten sei kaum noch verständlich. Er bemängelte ferner, dass das Gesetz ohne Not neue Termini schaffe und im Einkommensteuergesetz bereits vorhandene Begriffe in einem anderen Sinn verwende. Zudem sei die Terminologie innerhalb der Vorschrift nicht einheitlich. Darüber hinaus weiche die Neuregelung von den in § 26b EStG aufgestellten Grundprinzipien für die Zusammenveranlagung ab.

Die Zielsetzung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG sei unklar; die Neuregelung beschränke sich nicht – wie wohl ursprünglich verkündet – nur auf Verluste, die durch Ausnutzen von Abschreibungsmöglichkeiten entstanden seien, sondern auch auf „echte", wirtschaftlich tatsächlich entstandene Verluste. Zudem wirke sich die Ausgleichsbeschränkung nur vorübergehend aus und führe nicht in allen Fällen zu der angestrebten Mindestbesteuerung. Die neue Vorschrift führe schließlich nicht zu einer gleichmäßigen Beschränkung des Verlustausgleichs.

Erhebliche rechtliche Bedenken hat *Stapperfend* hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung. Er sieht darin zwar keinen Verstoß gegen das Verbot der *Rückwirkung* von Gesetzen, weil eine zulässige unechte Rückwirkung vorliege. Dagegen sei sie nicht mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der *individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* vereinbar. Außerdem sei gegen das Rechtsstaatsprinzip und den Grundsatz der Bestimmtheit von Gesetzen verstoßen.

Zwar ist nach der Ansicht von *Stapperfend* das objektive *Nettoprinzip,* so wie es in § 2 Abs. 2 EStG normiert ist, nicht betroffen. Anders verhalte es sich aber hinsichtlich des sog. *einkünfteübergreifenden* Nettoprinzips, wonach positive und negative Einkünfte im Rahmen des vertikalen Finanzausgleichs zu saldieren sind. § 2 Abs. 3 EStG gehe von einer höheren als der tatsächlich bestehenden Leistungsfähigkeit aus. Der Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sei nicht gerechtfertigt; die Steuerverschärfungen seien nicht aus Gründen des Gemeinwohls geboten.

Den Verstoß gegen das *Rechtsstaatsprinzip* sieht *Stapperfend* darin, dass § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG den Ausgleich von Verlusten beschränke, deren Entstehung der Gesetzgeber andererseits durch Gewährung von Sonderabschreibungen fördere.

Mit dem Grundsatz der Bestimmtheit von Gesetzen sei die Neuregelung deshalb nicht in vollem Umfang vereinbar, weil sie – jedenfalls soweit es den Verlustausgleich bei Ehegatten betreffe – für einen durchschnittlichen Bürger nicht verständlich sei. Aus dem unverständlichen Gesetzeswortlaut lasse sich nicht eindeutig ableiten, wie insoweit der Verlustausgleich zu berechnen ist.

Im letzten Abschnitt seines Referats erörterte *Stapperfend* das Zusammenwirken der Neuregelung mit anderen Vorschriften.

Einigkeit besteht seiner Ansicht nach weitgehend darüber, dass die speziellen Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen in §§ 2a, 15 Abs. 4, §§ 15a, 22 Nr. 3 Satz 3 und 4 sowie in § 23 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG Vorrang vor der Neuregelung habe. Mit § 2b EStG bestehe eine Verzahnung, die teilweise eine stufenartige Berechnung erfordere. Erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich nach den Ausführungen von *Stapperfend* im Verhältnis der Neuregelung in § 2 Abs. 3 EStG zu § 10d EStG. Beim Zusammenwirken mit §§ 24a und 13 Abs. 3 EStG stelle sich das Problem, dass die Berücksichtigung der Abzugsbeträge zwischen dem nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG vorzunehmenden Verlustausgleich und dem beim Gesamtbetrag der Einkünfte zu berücksichtigenden Verlustabzug positioniert ist.

VIII. Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht *(Osterloh)*

Osterloh geht in ihrem Referat von dem Grundsatz aus, dass Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht zulässig sind. Sie seien aber gerade bei der Einkommensteuer, die am deutlichsten an materiellen Prinzipien gerechter Lastenverteilung ausgerichtet sei, insbesondere am Belastungsmaßstab der individuellen Leistungsfähigkeit, als Fremdkörper anzusehen.

Die Schwierigkeiten, eine abschließende Antwort auf die Frage zu finden, wo die Grenze der Zulässigkeit von (einkommen)steuerlichen Lenkungsnormen zu ziehen sei, beginnen nach Ansicht von *Osterloh* bereits damit, dass der Begriff der Lenkungsnorm in Schrifttum und Rechtsprechung nicht einheitlich verwendet werde.

Den bedeutendsten Teil einkommensteuerrechtlicher Lenkungsnormen bilden nach *Osterloh* die Subventionsnormen i.e.S. des Subventionsberichts. Zu den Sonderfällen sog. grundrechtsgeleiteter Vergünstigungen rechnete *Osterloh* vornehmlich die Vorschriften über den Familienleistungsausgleich, insbesondere das Ehegattensplitting. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts läge zwar insoweit keine Steuervergünstigung vor, sondern eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. *Osterloh* hält aber insoweit nicht die Qualifikation als Lenkungsnorm für anstößig, sondern allenfalls eine „nicht ganz undenkbare lenkende Wirkung“.

Belastende Lenkungsnormen bilden – so *Osterloh* – im Einkommensteuerrecht die Ausnahme, wenngleich sie nicht ohne Bedeutung seien. *Beispiele:* Kilometerpauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) und Verbot des Abzugs festgesetzter Geldbußen und von sog. Schmiergeldern (§ 4 Abs. 5 Nr. 8, 10 EStG).

Ungezielte belastende oder begünstigende Lenkungswirkungen gehören nach *Osterloh* zu den wesentlichen Problemen gerechter, konsequenter und praktikabler Ausgestaltung steuergesetzlicher Tatbestände. Beispiel hierfür seien die Wirkungen der Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne.

In die Fallgruppe der Mißbrauchsabwehr und Gegenlenkung gegen unerwünschte Lenkungswirkungen ordnet *Osterloh* u.a. die Verlängerung der Behaltefristen gemäß § 23 EStG und die „gesetzgeberische Jagd auf die ‚bösen' und auf die ganz besonders bösen Verluste" ein. Im letzteren Fall werde die steuerliche Belastung nicht wegen der Höhe des Einkommens vorgenommen, sondern aufgrund einer differenzierenden Bewertung dieses Einkommens durch den Gesetzgeber, der die entsprechenden Verluste als „papierne Luftposten" ansehe, die gerade im Interesse einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der Korrektur bedürften.

Hinsichtlich der Anforderungen an Klarheit und Bestimmtheit lenkender Normen vertrat *Osterloh* die Ansicht, es müsse eine erkennbare gesetzgeberische Entscheidung für nichtfiskalische Ziele der Steuernorm vorliegen, wenn solche Ziele im Rahmen der Prüfung des Gleichheitssatzes berücksichtigt werden sollen. Außerdem müsse es eine deutliche und folgerichtige Kongruenz zwischen Lenkungsziel und Tatbestandsbegrenzung geben.

Im Rahmen ihrer Ausführungen über freiheits- und gleichheitsrechtliche Leitlinien vertrat die Referentin die Ansicht, bei den einkommensteuerrechtlichen Lenkungsnormen bisherigen Musters lägen verfassungswidrige Freiheitsbeeinträchtigungen eher fern. Nach der ursprünglichen Verfassungsrechtsprechung sollte die materielle Verfassungsmäßigkeit letztlich nur an evidenten Mängeln sachgerechter Analyse, Prognose und Abwägung scheitern. Zwischenzeitlich sei jedoch eine spezifisch steuersystematische Perspektive schon bei der Bildung der allgemeinen Prüfungsmaßstäbe bestimmend, die in ihrer Konsequenz auch die Bildung verschiedener Konkretisierungen beherrsche, die sich von einer allgemeinen Forderung nach objektiver Sachgerechtigkeit bzw. von einem Verbot evident nicht sachgerechter Maßnahmen deutlich entfernt habe. Zwar werde dem Gesetzgeber bei der Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersatzes ein weiter Gestaltungsspielraum eingeräumt. Der Gesetzgeber habe jedoch – entsprechend der Maxime der „Gestaltungsgleichheit" – nach der Regelung des Ausgangstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen hiervon bedürften „eines besonderen sachlichen Grundes". Lenkungsmaßnahmen könnten nur dann,

wenn sie einer Prüfung der Angemessenheit von Lenkungsziel und Lenkungsmittel standhielten, einen Rechtfertigungsgrund für die Abweichung von einer Besteuerung nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit bilden.

Abschließend erörterte *Osterloh* Einzelfragen in Zusammenhang mit steuerlichen Lenkungsmaßnahmen. Dabei wies sie insbesondere auf die Abschreibungsvergünstigungen hin, die zu einer, wenn auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden „progressiven" Subventionierung führten. Die Tarifbegünstigung für gewerbliche Einkünfte hält sie für eine gravierende Abweichung vom Prinzip gleicher Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, deren Begründung von erheblichem Gewicht sein müsse. Zweifel äußerte *Osterloh* hinsichtlich der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung und zum Vertrauensschutz beim Abbau von Lenkungsmaßnahmen (*Stichwort:* Schiffsbausubventionen). Sie fragte, ob nicht auch insoweit wie im Bereich der allgemeinen Grundrechtsdogmatik eher nach Gründen und typischen Wirkungen einer belastenden sachlichen oder zeitlichen Rückwirkung, nach der Schutzwürdigkeit betroffener Subventionen und nach der Dringlichkeit öffentlicher Interessen an der Rückwirkung gefragt werden sollte.

Im Zusammenhang mit der *Erörterung* des Wechsels vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren als Lenkungsmaßnahme wurde von einem Teilnehmer die Ansicht vertreten, eine Verletzung der Freiheitsrechte sei nur dann anzunehmen, wenn der Gesetzgeber Rechtsformen zur Verfügung stelle, aber zugleich vom Steuerrecht aus Wirkungen schaffe, die dazu führten, dass diese Rechtsformen nicht mehr in Anspruch genommen werden können.

IX. Besteuerung von Ehe und Familie *(Kanzler)*

Nach *Kanzler* geht das Grundgesetz von einem gleichgeordneten Nebeneinander der beiden Schutzgüter Ehe und Familie aus. Auch die gescheiterte Ehe unterliege dem verfassungsrechtlichen Schutz. Als problematisch werde allerdings die Einbeziehung der ehelosen Familien angesehen, und zwar auch dann, wenn diese die familiären Funktionen der Sozialisierung und Unterhaltsgewährung erfüllten.

Gegenstand der Auseinandersetzung um die gerechte Besteuerung von Ehe und Familie ist vor allem – so *Kanzler* – der Gleichheitssatz und das daraus abgeleitete Grundprinzip der Besteuerung nach der *wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.* Art. 6 Abs. 1 GG verbiete überdies, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen.

Zu bestimmenden Faktoren des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes gehörten Familienstand und Familiengröße. Aus ihm folge nicht nur, dass die Aufwendungen für den *Unterhalt* Familienangehöriger in realitätsgerechtem Umfang zu

berücksichtigen seien, vielmehr sei bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei zu belassen, und zwar unabhängig vom individuellen Grenzsteuersatz des jeweiligen Familienmitglieds. Die Familienbesteuerung falle zudem unter das gemeinschaftsrechtliche Subsidiaritätsprinzip.

Das Verhältnis der Ehegatten- und Familienbesteuerung zum Zivil- und Sozialrecht ist nach *Kanzler* insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass einerseits die „Sonderbelastung durch Unterhaltsverpflichtungen" zu berücksichtigen sei, andererseits aber diese Pflichten nicht zivilrechtlich, sondern bedarfsorientiert an einem sozialhilferechtlichen Existenzminimum zu messen seien.

Im 2. Abschnitt seines Referates nahm *Kanzler* zur Besteuerung der intakten und der gescheiterten Ehe Stellung. Er hält das Bild, die Ehe sei eine Erwerbsgemeinschaft, vergleichbar mit einer Personengesellschaft, für nicht geeignet, um die Ehegattenbesteuerung in Gestalt der Zusammenveranlagung zu rechtfertigen. Die Zusammenveranlagung mit Splitting sei allerdings nicht die einzige verfassungsgerechte Form der Ehegattenbesteuerung. Die rechtlich mögliche Individualbesteuerung würde es ermöglichen, die Ehegattenbesteuerung in ein Familienrealsplitting zu integrieren.

Kritik übte *Kanzler* an dem seiner Meinung nach unvollständige *Optionsmodell,* das durch eine alternative Gewährung von Kindergeld und Abzug eines Kinderfreibetrags sowie durch eine weitgehende Vereinheitlichung des Verfahrens gekennzeichnet sei. Es weise neben einer Reihe von Marginalproblemen zwei strukturelle Mängel auf, die eine grundlegende Neuorientierung forderten:

- Verstoß der vorrangigen Freistellung eines Einkommensbetrages in Höhe des Existenzminimums eines Kindes durch Kindergeld gegen das Gebot der Belastungsgerechtigkeit.
- Die Regelung in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG habe zur Folge, dass für die große Mehrzahl der Fälle bei minderjährigen Kindern die Unterhaltsbedürftigkeit ohne weiteres unterstellt werde. Dies sei mit dem Leistungsfähigkeitsprinzips nicht vereinbar.

Nach der Ansicht von *Kanzler* bedarf die Familienbesteuerung einer Reform, und zwar insbesondere wegen der unvollständigen gegenseitigen Abstimmung zwischen Kinderfreibetrags- und Kindergeldregelung. Eine solche Reform habe den Abzug zwangsläufiger Unterhaltsleistungen von der Bemessungsgrundlage anzuerkennen. Die entsprechenden Beträge hätten sich an der bürgerlich-rechtlichen Unterhaltspflicht gegenüber bedürftigen Unterhaltsempfängern zu orientieren. Freigebige Zuwendungen müßten einem Abzugsverbot unterliegen. Vereinfachungsgründe würden eine Pauschalierung erfordern. Auf das Merkmal der Unterhaltsbedürftigkeit sollte nicht verzichtet werden;

im Gegenteil, die steuerliche Leistungsfähigkeit des Kindes, auch des minderjährigen, müsse stärker beachtet werden.

Weiteren Reformbedarf sieht *Kanzler* aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Betreuungs- und Erziehungsbedarf. Dabei sei der Gedanke einer Grundfreibetrags- oder ihr äquivalenten Kindergeldlösung für die Regelung der neuen bedarfsorientierten Betreuungs- und Erziehungsbeträge aufzugreifen.

Als mögliche Alternativen zur derzeitigen Rechtslage kommen für *Kanzler* zwei Modelle in Betracht: Das Familien- und das Familien*real*splitting. Nach dem ersteren Modell werde das Einkommen der Eltern und ihrer minderjährigen Kinder grundsätzlich zusammengefasst, dann dem Ehegatten und den Kindern nach unterschiedlichen Divisoren fiktiv zugerechnet, darauf der Tarif angewandt und die Steuerbeträge zur Gesamtschuld der Familie addiert. Das Familiensplitting werde allerdings nicht dem Leistungsfähigkeitsgedanken gerecht, widerspreche dem Grundsatz der Individualbesteuerung und könne ungerechtfertigte Steuervorteile schaffen.

Der Leistungsfähigkeit in der Familie und dem Grundsatz der Individualbesteuerung entspreche – so *Kanzler* – am meisten das Familien*real*splitting. Ausgangspunkt sei auch hier das Ehegattensplitting. Die Familie werde als Unterhaltsgemeinschaft mit den Kindern und (möglicherweise) mit dem geringer verdienenden Ehegatten als Unterhaltsberechtigten angesehen. Der Verpflichtete könne die Unterhaltsleistungen in voller Höhe von seiner Bemessungsgrundlage abziehen, entsprechend versteuerten die Unterhaltsempfänger diese Zuwendungen als sonstige Einkünfte.

In der anschließenden *Diskussion* wurde vor allem eingehend das Problem erörtert, unter welchen Voraussetzungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbare erwerbsbedingte, erwerbssichernde Aufwendungen vorliegen. Während einige Diskussionsteilnehmer sich dafür aussprachen, auch weiterhin deutlich zwischen Lebensführungskosten und Werbungskosten/Betriebsausgaben zu unterscheiden, befürworteten andere, den Umfang der erwerbssichernden Aufwendungen mehr im Sinne einer Kausalität zu bestimmen. Hauptanknüpfungspunkt war dabei die temporäre Fremdbetreuung eines Kindes.

X. Altersvorsorge und Alterseinkünfte *(Fischer)*

Die „drei Säulen" der Alterssicherung in der Bundesrepublik sind nach *Fischer* die private Eigenvorsorge durch Privatversicherung und private Vermögensbildung, die betriebliche Alterssicherung sowie die Sozialversicherung. Diese Alterssicherungen beruhten auch heute noch auf einem einheitlichen steuer-

rechtlich-dogmatischen Konzept, obwohl das Bundesverfassungsgericht bereits 1980 dem Gesetzgeber den Auftrag erteilt habe, das Problem der Besteuerung von Altersbezügen zu lösen.

Nach der Ansicht von *Fischer* gelten bei der Besteuerung von Altersbezügen folgende Grundprinzipien:

- *Nichtsteuerbarkeit der Vermögensumschichtung*. Unerheblich sei, ob die Leistung als Einmalzahlung erbracht werde oder in Form wiederkehrender Zahlungen. Allenfalls der Zinsanteil sei steuerrechtlich relevant.
- *Das Versicherungsprinzip*. Da Versicherungsleistungen durch Beiträge erworbenes eigenes Vermögen des Versicherten seien, handele es sich dabei nicht um erzieltes Einkommen. Auch insoweit sei nur der Zinsanteil (Ertragsanteil) steuerbar. Dies gelte auch für Sozialversicherungsrenten, *soweit* sie dem Versicherungsprinzip unterliegen.
- Die *Ertragsanteilbesteuerung*. Bei dem steuerbaren Ertragsanteil handele es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Besteuerung des Ertragsanteils einer *Sozialversicherungsrente* setze voraus, dass dem jeweiligen Versicherungsfall eine Versicherungssumme in Höhe des Kapitalwerts der Rente zugeordnet werde.
- Das *Zuflussprinzip.* Es sei dogmatischer Angelpunkt der vor- bzw. nachgelagerten Besteuerung. Systematisch vorgegeben sei dadurch vor allem die Trennungslinie zwischen den „nachgelagert" besteuerten Leistungen aus Direktzusagen, Unterstützungskassen als rechtlich selbständigen Einrichtungen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren, und der Beamtenversorgung einerseits und bereits zugeflossener – vorgelagert – besteuerter Lohnbestandteile andererseits.
- *Intertemporale Korrespondenz* und *Steuersystematik.* Nach der Ersteren müsse eine Steuerfreistellung von Einkommen in früheren Besteuerungsperioden in späteren Jahren nachgeholt werden. Das Lebenseinkommen müsse nur einmal, aber mindestens einmal besteuert werden.

Zu den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen einer Besteuerung von Altersbezügen rechnet *Fischer* Folgendes:

- *Gleichheit der Besteuerung.* Bei der Besteuerung von Pensionen und Altersrenten sei zu beachten, dass im Verhältnis zur Besteuerung der anderen (Alters-)Einkünfte „keine neuen Ungleichheiten auftreten". Solle zugeflossenes Einkommen nachgelagert besteuert werden, müsse eine gleichheitsrechtlich vertretbare Differenzierung ihren Grund in der Art der Absicherung haben.
- *Vorgelagerte Korrespondenz; „belastungsäquivalente Rentenformel".* Der Nachteil des Modells der vorgelagerten Korrespondenz bestehe im Fehlen

der Verfügbarkeit von Vorsorgeaufwendungen und damit einer aktuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Gegen das Modell einer „belastungsäquivalenten Rentenformel" bestünden steuersystematische und verfassungsrechtliche Bedenken.

– *Definition der Alterseinkünfte.* Im Rahmen einer nachgelagerten Besteuerung sollten nur „zweckgebundene Altersvorsorgeaufwendungen", nicht Aufwendungen für die Alters*versorgung,* begünstigt sein. Die Vorsorge müsse ein biometrisches Risiko abdecken. Alle anderen Vorsorgeformen mit Sparcharakter seien vorgelagert zu besteuern.

Im nachfolgenden Abschnitt seines Vortrags nahm *Fischer* zu den Grundlagen der *Sozialversicherungsrenten* Stellung. Er sieht bei diesen insbesondere das Prinzip der *Globaläquivalenz* durchbrochen. Die *Hinterbliebenenrente* sei nicht in den Schutzbereich des Art. 14 GG einbezogen; sie sei möglicherweise als Transferleistung zu beurteilen.

Nach einem Exkurs über Steuerfragen der *betrieblichen Altersversorgung* referierte *Fischer* eingehend über die Notwendigkeit von *Reformen* der Besteuerung von Sozialversicherungsrenten. Er geht dabei davon aus, dass die Renten aus der Sozialversicherung unter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gleichheitswidrig privilegiert werden, und zwar gegenüber den Beamtenpensionen und den ausschließlich beitragsfinanzierten und nach dem reinen Versicherungsprinzip beitragsäquivalent gezahlten Renten. Den Ertragsanteil hält *Fischer* für derzeit realitätsfremd niedrig bemessen und nicht zu rechtfertigen. Deshalb sollte der Anwendungsbereich der Ertragsanteilbesteuerung begrenzt werden, z.B. im Wege gesonderter Beurteilung bestimmter Rentenkomponenten.

Bei den Reformüberlegungen ist – so *Fischer* – ferner zu beachten, dass das Steuerrecht kein geeignetes Instrument für eine ökonomische Angleichung der beiden Versorgungssysteme der Renten und Pensionen sein könne. Das künftige System der Altersvorsorge und Altersbezüge müsse europatauglich sein. Soweit die Vorsorgeaufwendungen steuerfrei belassen worden sind, sei die Besteuerung nachzuholen; dabei könne ein pauschaliertes Verfahren in Betracht kommen.

Im letzten Abschnitt seines Referates nahm *Fischer* im Einzelnen Stellung zur steuerrechtlichen Behandlung von *Vorsorgeaufwendungen.* Anknüpfend an eine Kammerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1997, wonach die Abzugsbeträge in § 10 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 EStG den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügten, kommt *Fischer* zum Ergebnis, eine verfassungsrechtliche Pflicht, Beiträge für eine über den existenznotwendigen Bedarf („Sozialhilfe + X") hinaus gehende Alterssicherung steuerrechtlich zu berücksichtigen, bestehe nicht. Es sei auch fraglich, ob Vorsorgeaufwendungen bis zur Höhe der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsbemessungsgren-

ze abziehbar sein müssten. Dagegen ist er der Ansicht, die Bemessung der abziehbaren Vorsorgeaufwendungen sei nicht realitätsgerecht und verstoße gegen das subjektive Nettoprinzip. Die Höhe des Vorwegabzugs erscheine willkürlich. Zudem benachteilige das geltende Recht den selbständig Tätigen im Verhältnis zum Arbeitnehmer. Der Vorwegabzug könne die Ungleichbehandlung nicht ausgleichen.

Die Frage einer verfassungswidrigen Überbelastung des Steuerpflichtigen durch Steuern *und* Sozialabgaben stellt sich nach *Fischer* nur in dem Umfang, wie dieser durch seine Beiträge versicherungsfremde Leistungen der Rentenversicherungsträger finanziere.

Die Ansicht von *Fischer,* staatliche Transferleistungen könnten besteuert werden, blieb in der *Diskussion* nicht unwidersprochen. Darüber hinaus wurde die Auffassung vertreten, Versicherungsbeiträge seien in vollem Umfang als Vorsorgeaufwendungen steuerlich zu berücksichtigen und die späteren Rentenzahlungen in vollem Umfang zu versteuern.

XI. Fazit

Die Tagung war geprägt von der Suche nach Wegen zu einem verfassungsgerechten Steuersystem. Dabei zeichnete sich eine klare Tendenz dahingehend ab, die von der neueren Rechtsprechung des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts vorgegebenen verfassungsrechtlichen Maßstäbe als Leitlinien anzusehen, ohne dass jedoch die Grundsätze im Einzelnen stets in vollem Umfang befürwortet wurden. Unterschiedliche Meinungen bestanden vor allem bei der Frage, ob auch das Vermögen vom Grundrechtsschutz mit umfaßt wird.

Befürwortet wurde im Hinblick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit nachdrücklich ein Gebot der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung; die Neuregelungen aufgrund der Unternehmenssteuerreform würden diesem Erfordernis nicht entsprechen.

Geteilter Meinung war man bei der Frage, ob der Gleichheitssatz des Grundgesetzes eine völlige Gleichbehandlung von Körperschaft- und Einkommensteuer bedinge.

Referenten und Diskussionsteilnehmer waren allerdings übereinstimmend der Meinung, dass der Druck der internationalen Steuerkonkurrenz zunehmend das feingesponnene System horizontaler Steuergerechtigkeit und damit die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gefährde. Dieser Druck entsteht insbesondere durch eine zunehmende Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz auf internationaler Ebene. Vortrag und Diskussion über das Maßgeblichkeitsprinzip haben darüber hinaus gezeigt, dass die Auswirkungen der zunehmenden Globalisierung bis in

das Bilanzsteuerrecht reichen; es dürfte zunehmend schwieriger werden, ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht auf der Grundlage der klassischen deutschen Bilanzierungsgrundsätze aufrecht zu erhalten.

Eine Lösung dieser sich aus der Internationalisierung ergebenden Problematik, der sich vor allem die Steuerpolitik nicht entziehen kann, ist derzeit nicht in Sicht. Einig war man sich lediglich darüber, dass der Druck des internationalen Steuerwettbewerbs als solcher kein rechtfertigender Grund sein könne, die tradierten Gleichheiten des deutschen Steuersystems aufzubrechen.

Der Vortrag über die Besteuerung von Kapitalerträgen gab einen Hinweis darauf, dass das deutsche Außensteuerrecht möglicherweise nicht im erforderlichen Umfang dem europäischen Recht entsprechen könnte.

Allgemeine Übereinstimmung bestand darin, dass auf den Gebieten der Ehegatten- und Familienbesteuerung sowie der Besteuerung von Altersbezügen eine Reform vordringlich sei. Über die Ausgestaltung im Einzelnen bestanden allerdings teilweise divergierende Ansichten.

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., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), 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 Dr. *Bettina Lieber* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat: Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach* (Vorsitzender); Prof. Dr. *Dieter Birk;* Prof. Dr. *Werner Doralt;* Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Peter Fischer;* Prof. Dr. *Gisela Frick,* MdB; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll;* Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas;* Prof. Dr. *Paul Kirchhof*, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht; Prof. Dr. *Joachim Lang;* Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber;* Prof. Dr. *Jens-Peter Meincke; Rudolf Mellinghoff,* Richter des Bundesverfassungsgerichts; *Friedrich Merz,* MdB; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka;* Präsident des Verfassungsgerichtshofs und des Finanzgerichts Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer;* Prof. Dr. *Wolfram Reiß;* 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;* Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht;* Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik;* Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer;* Verleger *Karl-Peter Winters.*

Ehrenmitglied

Klaus Tipke, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

Mitglieder

Achatz, Markus J., Dr., Universitätsprofessor, Graz
Adamik, Andrea, Dr., Richterin, Cottbus
Alarcón, Garcia Gloria, Dr., Universitätsprofessorin, Murcia, Spanien
Albers, Jürgen, Senatsrat, Bremen
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
Alsheimer, Constantin H., Dr., Kronberg
Altehoefer, Klaus, Oberfinanzpräsident, Bonn
Altweger, Ernst Georg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freising
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V., Berlin
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
Bahlau, Petra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Cottbus
Baldamus, Ernst-August, M. Litt., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Berlin
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, Dr., Richter am Finanzgericht, 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
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hameln
Becker, Joachim, Dr., Privatdozent, Berlin

Becker, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Düsseldorf
Beckerath, Hans-Jochem von, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beckmann, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Beiser, Reinhold, Dr., Universitätsprofessor, 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
Bihr, Dietrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
Bilsdorfer, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Binninger, Thomas, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, 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, Ottfried, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Blanke, Heinz, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Ratingen
Blaurock, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Freiburg
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bock, Michael, Erster Stadtrat und Kämmerer, Bad Hersfeld
Bödecker, Carsten, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
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
Campen, Karin, Rechtsanwältin, Schwalmtal
Carl, Ulrich, Assessor, Wasserliesch
Cegielka, Gerrit, Rechtsanwalt, Bremen
Chrysant-Piltz, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Königswinter
Claßen, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Clauss, Ingmar, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
Clemens, Martin, Dipl.-Kaufmann, Hennef
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
Dehnen, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Deininger, Rainer, Rechtsanwalt, Landsberg/Lech
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, 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, Fachanwalt für Steuerrecht, 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 a. D., Rechtsanwalt, 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.-Volkswirt, Berlin
Dostmann, Dieter K., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draken, Raimund, Doktorand, Krefeld

Drenseck, Walter, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Droscha, Anatol, Rechtsanwalt, 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, Kleinmachnow
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
Eisch, Klaus, Rechtsanwalt, Fürth
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Elicker, Michael, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Saarbrücken
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

Esskandavi, 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 a. D., Köln
Feddersen, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Frankfurt/Main
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Fehn, Bernd Josef, Dr., Regierungsdirektor, Köln
Feldhausen, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
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., Professor, Vorsitzender 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
Frye, Bernhard, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Erfurt
Fumi, Horst-Dieter, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn

Gaier, Richard, Dr., Steuerberater, Beeideter Wirtschaftsprüfer, Wien
Gagić, Brankica, Dr., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Novi Sad, Jugoslawien
Gassner, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Beeideter 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, Notariatsassesor, 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
Gimmler, Karl-Heinz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Höhr-Grenzhausen
Glauflügel, 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
Götz, Hellmut, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Gosch, Dietmar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Gottwald, Dieter, Rechtsanwalt, Forchheim
Goutier, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main
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, Richterin am Bundesfinanzhof, München

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
Helm, Thorsten, Dr., Rechtsanwalt, Heidelberg
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, Westfälische Wilhelmsuniversität, Münster
Herbener, Ralf, Rechtsanwalt, Köln
Herbert, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Herlinghaus, Andreas, Dr., Richter am Finanzgericht, Wachtberg-Villiprott
Hermanns, Tillmann, Dipl.-Kaufmann, 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 Assistentin, 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
Höpfl, Volker, Rechtsanwalt, Hamburg
Hofer, Hannes, F., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Hoffmann, Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
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
Hohaus, Benedikt, Dr., Rechtsanwalt, Pöllath + Partner, Hallbergmoos
Hoiningen, Annette von, Freiin, Pulheim
Holler, Guido, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Holzaepfel, Peter, Dipl.-Kaufmann, 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
Hüsgen, Thomas, Rechtsanwalt, Essen
Hüttemann, Rainer, Dr., Professor, Osnabrück
Hufen-Batzke, Birgit, Regierungsrätin, Krefeld
Hufnagel, Erich, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Eppelheim
Husmann, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim

Ismer, Roland, Stade
Ivens, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht a. D., Pinneberg

Jachmann, Monika, Dr., Universitätsprofessorin, Jena
Jacobi, Matthias, Regierungsdirektor, Stuttgart
Jacobi, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Köln
Jahndorf, Christian, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Münster
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 a. D., Münster
Jonas, Bernd, Rechtsanwalt, Steuerabteilung der Krupp AG, Essen

Juchum, Gerhard, Ministerialdirektor, Leiter der Steuerabteilung Bundesministerium der Finanzen, Berlin
Jülicher, Marc, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Jung, Marcel, lic. iur. et lic. oec. HSG, Rechtsanwalt, Steuerberater, Zürich
Jungmann, Dieter, Rechtsanwalt, Köln

Käferle, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fellbach
Kästner, Karin, Dr., M.C.L., Attorney-at-Law (New York), Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt
Kage, Uwe, Rechtsanwalt, Heidelberg
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
Kaminski, Bert, Dr., Universität Hamburg
Kaneko, Hiroshi, Universitätsprofessor, Faculty of Law, Bunkyo-Ku, Tokio
Kanzler, Hans-Joachim, Dr., Professor, 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.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Krefeld
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Kempf, Tillmann, Rechtsanwalt, Mannheim
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
Kleyboldt, Ernst-Otto, Rechtsanwalt, Herne
Klotz, Simone, Richterin am Finanzgericht, Leipzig
Kloubert, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
Kloyer, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, München
Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund
Kneilmann, Judith, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Hannover
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
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., Universitätsprofessor, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bielefeld
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
Krings, Rolf, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Köln
Kroppen, Heinz-Klaus, Dr., LL. M., Prokurist, Meerbusch

Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor (em.), Hamburg
Kube, Hanno, Dr., LL. M., Wissenschaftlicher Assistent, Heidelberg
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, Dipl.-Finanzwirtin, Langenfeld
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, Wirtschaftsprüfer, Köln
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/Dalsu, Südkorea
Lehner, Moris M., Dr., Professor, München
Lehr, Helmut, Dipl.-Finanzwirt., Steuerberater, Appenheim
Leiber, Kurt, Dr., Ltd. Ministerialrat, Krefeld
Leibner, Wolfgang, Dr., M. R. F., Rechtsanwalt, Langenhagen
Leisner, Anna, Dr., München
Leiss, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Köln
Lemaire, Norbert, Dr., Richter, Köln
Lemaitre, Claus, Dipl.-Kaufmann, 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
Lorenz, Stefan, Düsseldorf
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
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 des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Menze, Heinrich Franz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Schwalmbach/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, Gräfelfing
Michalek-Riehl, Dietmar, Richter am Finanzgericht, Zwingenberg
Mihm, Asmus, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
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, Frankfurt/Main
Montag, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, e.on AG, Düsseldorf
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. Haufe Verlag, Freiburg im Breisgau
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen
Müller-Eiselt, Klaus Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Müller-Franken, Sebastian, Dr., Passau
Müller-Machens, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn
Müller-Osten, Helmut Lanzo, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Forchheim/Franken

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

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
Nieskens, Hans, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Nordkirchen
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
Ogris, Edith, Dr., Rechtsanwältin, Recklinghausen
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
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 und des Finanzgerichts, 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
Pickelmann, Peter, Dipl.-Finanzwirt, Erlangen
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köngswinter
Pilz, Katja, Rechtsanwältin, Offenburg
Pinkernell, Reimar, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Plate, Horst G., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Falkenburg
Plehwe, Thomas von, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Plücker, Helmut, Präsident des Finanzgerichts, Düsseldorf
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
Prokisch, Rainer, Dr., Professor, Maastricht
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden
Puhl, 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, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, 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
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
Rauser, 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
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, *Derks,* Reginald A., mr., Leiden
Ritter, Wolfgang, Professor, Frankenthal/Pfalz
Röchling'sche Treuhandgesellschaft mbH, Mannheim
Roderburg, Georg, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Köln
Rodi, Michael, Dr., M. A., Professor, Greifswald
Roeder, Günter, Rechtsanwalt, BASF, Zentralabteilung Steuern und Zölle, Ludwigshafen

Röhl, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf
Römer, Sigrun, Rechtsanwältin, Flensburg
Röver, Ruprecht, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Rohrmann, Jörn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
Roland, Detlef, Dr., Präsident der Bundesfinanzakademie, Brühl
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, Vorsitzende 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
Ruegenberg, Guido, Dr., 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
Schauhoff, Stephan, Dr. jur., Rechtsanwalt, Bonn
Schaumburg, Harald, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Schaumburg, Heide, Dr., Vizepräsidentin des Finanzgerichts, Köln
Scheel, Peter, Dr., Leitender Regierungsdirektor a. D., Dortmund
Scheffler, Wolfram, Dr., Dipl.-Kaufmann, Universitätsprofessor, Nürnberg

Scheidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Augsburg
Schellmann, Gottfried, Mag., Steuerberater, Mödling, Österreich
Schiffer, K. Jan, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Schilli-Frank, Dagmar, Ltd. Regierungsdirektorin, Essen
Schilt, Rainer, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Sondershausen
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
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
Schmitt, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, München
Schmittlinger, Claudia, Rechtsanwältin, Düsseldorf
Schmitz, Christoph, Regierungsdirektor, Mönchengladbach
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schmitz, Ralf, Dr., Rechtsanwalt, Brühl
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Bernd, Dr., Professor, Mönchengladbach
Schneider, Norbert, Dr., Rechtsreferendar, Köln
Schneider, Stefan, Richter am Finanzgericht, 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
Schraufl, Martin, LL. M., Rechtsanwalt, München
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
Schüppen, Matthias, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Professor, Universitätsdozent für Abgabenrecht, Steuerberater, Beeideter Buchprüfer, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schulte, Wilfried, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Essen
Schulte-Mimberg, Udo, Wachtberg
Schultheis, 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
Schwab, Hans-Jörg, Dr. iur., Rechtsanwalt, Balingen
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
Sedlaczek, 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

Serwe, Reinhard, Regierungsdirektor, Hohen Neuendorf
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, Erftstadt
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, Mueller, 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
Stahlschmidt, 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
Steinhauff, 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, Günther, Dr. rer. pol., Hochschullehrer, Hamburg
Strunk, Roy, Oberregierungsrat, Denzlingen
Studt, Stefan, Regierungsdirektor, 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
Suhrbier-Hahn, Ute, Dipl.-Finanzwirtin, Arnstadt
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Swerting, Martin, Richter am Finanzgericht, Köln

Takacs, Peter, Mag. Dr., Wien
Take, Michael, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Heikendorf
Taniguchi, Setsuo, Dr., Professor, Faculty of Law, Higashinada-ku, Okamoto
Tanski, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Professor, Berlin
Tanzer, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Targan, Norbert, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Wirtschaftstreuhänder, 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
Thielo, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Thumfart, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd

Tiedchen, Susanne, Dr., Richterin am Finanzgericht, Berlin
Tittelbach, Hans-Arno, Beamter, Hamburg
Tonner, Norbert, Dr., Professor, Steuerberater, Ratingen
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Traxel, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Leipzig
Treiber, Andreas, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Plankstadt
Trommler, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
Trossen, Nils, Dr., Regierungsrat, Köln
Trzaskalik, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz

Uelner, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., Rechtsanwalt, Sankt Augustin
Ufer, Heinz-Hermann, Rechtsanwalt, Gelsenkirchen
Ullmann, Lothar, Dipl.-Kaufmann, 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.-Finanzwirt, Rechtsreferendar, Gießen
Viehöfer, Jürgen, Regierungsdirektor, Stolberg
Villis, Roland, Castrop-Rauxel
Viskorf, Hermann-Ulrich, Richter am Bundesfinanzhof, München
Völker, Dietmar, Rechtsanwalt, Hamburg
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Universitätsprofessor (em.), Starnberg
Volb, Helmut, Lehrbeauftragter der FH für Verwaltung, Berlin
Vorwold, Gerhard, Dr., Professor, Münster
Voss, Reimer, Präsident des Finanzgerichts a. D., Wohltorf

Wachter, Thomas, Notarassessor, München
Wacker, Roland, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wagner, Klaus Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Langenfeld
Wagner, Martin, Rechtsanwalt, Stuttgart
Wallenhorst, Rolf, Dr., Professor, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Volkach-Escherndorf
Wallis, Georg von, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
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
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
Wernsmann, Rainer, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Münster
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, Wirtschaftstreuhänder, 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., München
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 Steuerrecht, 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, Oldenburg

Zacherl, Peter, Dr., Finanzpolitischer Referent, Wien
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
Zezschwitz, 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

Abgabenbelastung 384, 391
Abgeltungswirkung 276 ff.
Abschreibungsvergünstigungen 402
Abschreibungsverluste 355
Abzinsung, Bewertung von Rückstellungen 326
Accural basis 313, 325
All over limitation 253
Alleinerziehende 439
Altersbezüge 80 f., 464 ff.
– Definition 479 ff.
– Einfachheit der Besteuerung 497
– Europatauglichkeit der Besteuerungsreform 498
– Gleichheit der Besteuerung 495
– Reform der Besteuerung 495 ff.
– Übergangsrecht, gerechtes 500
– voll nachgelagerte Besteuerung 80, 84 ff., 192, 467, 486 f.
Altersentlastungsbetrag
– Abzug, Gesamtbetrag der Einkünfte 378 f.
– Ehegatten 380
– Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Zuordnung 379
– Verlustbegründung 379
Altersvorsorge 464 ff., s. auch Altersbezüge
– biometrisches Risiko 481
– Durchführungswege 464
– Eigenleistungen, Bezifferung 499 f.
Annexsteuern 53, 123 ff., 133
Anpassungsfähigkeit, internationale der nationalen Steuerordnungen 70 ff., 87, 145, 149
Anrechnungsverfahren, Körperschaftsteuer 60, 98 f., 111 f., 181, 194, 197, 299
– ausländische Körperschaftsteuer 69 ff., 271 ff., 285 ff.
Anschaffungswertprinzip 315
Anteilseigner, Entlastung 94 ff.
Arbeitgeberversorgungssystem 469 f.
– Aufteilung, Ertragsanteilbesteuerung, steuerbare sonstige Einkünfteanteile 470
Arbeitnehmer, Besteuerung 220
Auslandsdividenden, Besteuerung 261
Auslandsinvestitionen, Behinderung 261
Auszahlungsabzugsverfahren 112

Bagatellbetrag positiver Einkünfte 334
– bei Ehegatten 335
Bareis-Kommission, Altersvorsorge 497
Basket-System 96
Beamtenpensionen 84, 475 f.
– Versorgungsniveau von Beamten 496
Belastung von Einkommen, synthetische 50, 54, 60, 129
Belastungserfolg, Gleichheit im 17, 20
Belastungsgrund 9 f.
– Gleichheit der Besteuerung 17, 20
– Struktur 23
– Typisierung 20
– verfassungsrechtliche Gestaltungsprinzipien 20 ff.
Bemessungsgrundlage
– Bildung 23
– gleichheitliche 17, 401
– Rechtsformabhängigkeit 189

Beschränkungsverbot, europarechtliches 229 f.
Besteuerungsgleichheit s. Gleichheit der Besteuerung
Besteuerungstatbestand s. Tatbestand der Besteuerung
Bestimmtheitsgebot 20, 311, 369, 377
Betriebliche Altersversorgung 87, 485, 487
Betriebsausgabenabzugsverbot, pauschales 260 ff.
Betriebstätten-Diskriminierungsverbot 240 f.
Betriebsteuer s. Unternehmensteuer
Bilanzrichtlinien, europäische 306
Boxen-Modell, niederländisches 51, 72, 74, 144 f.
Brühler Empfehlungen 69 f., 94, 102, 104, 106 f., 302, 307
„Buschzulage", Steuerbefreiung des § 3 Nr. 12 EStG 396, 401

Carry forward, carry back 251
Comprehensive Income Tax 77, 131

Definitivbelastungssystem, körperschaftsteuerliches 63, 90 f., 96 f.
Demokratie 33 f., 39 f., 42, 44, 137, 141
Direkte Steueranrechnung, Zinsen 250 ff.
Direktversicherungen 475, 485
Direktzusagen 475, 486
Diskriminierung, verdeckte, verschleierte 255, 428
Diskriminierungsverbote
– abkommensrechtliche 238 ff., 271
– EG-Vertrag 68 f., 227 ff., 288, 293 ff., 428
– EWR-Abkommen 233, 259 f.
Dividendenabzugsystem 194
Dividendenbesteuerung 260 ff.
Doppelbesteuerungsabkommen 238, 279 ff., 287 ff.
Dual Income Tax 51, 72, 74, 115, 144 f.
Dualismus Einkommen-/Körperschaftsteuer 61 ff., 167 ff., 173, 213

EG-Vertrag
– Diskriminierungsverbote 68 f., 227 ff., 288, 293 ff., 428
– Grundfreiheiten 227 ff., 286 f., 291, 498
Ehe und Familie, Besteuerung 417 ff., s. auch Ehegattensplitting, s. auch Ehegattenveranlagung, s. auch Familienbesteuerung
– Begriff 420 f.
– Bevölkerungspolitik 434
– Diskriminierungsverbot 423
– Ehe versus Familie, Lenkung und Verteilungsgerechtigkeit 433
– europarechtliche Vorgaben 428 f.
– gescheiterte Ehe s. Ehe, gescheiterte
– intakte Ehe 435 ff.
– Lebenszeitprinzip 422, 437
– Leistungsfähigkeitsgrundsatz 423 ff.
– Privilegierungsgebot 423
– Reform 437
– Verfassungsrecht 420 ff.
– Zivil- und Sozialrecht 429 ff.
Ehe, gescheiterte 435, 441 f.
– begrenztes Realsplitting 122, 441 f., 517
– Unterhaltshöchstbetrag 441 f.
Ehegattensplitting 18, 116 f., 392, 429, 435 ff., 508, 513
– Alleinerziehenden-Entscheidung, BVerfG 439
– gescheiterte Ehe, begrenztes Realsplitting 441 f.
– Splittingvorteil 436 f., 509

Ehegattenveranlagung
– getrennte, besondere Veranlagung 435
– Haushaltsbesteuerung 435 ff.
– Individualbesteuerung 435, 438
– Zusammenveranlagung s. dort, s. auch Ehegattensplitting
Ehegatten-Verlustausgleich 335 ff.
– Bagatellbetrag positiver Einkünfte 335
– horizontaler Verlustausgleich 336, 339
– Summe positiver Einkünfte 339
– Verlustzurechnung beim anderen Ehegatten, Obergrenze 337 ff.
– weitere eigene Einkunftsminderung 342
– zusätzliche Verlustübertragung i.H. des nicht verbrauchten Bagatellbetrags 347
– Zusammenveranlagung von Ehegatten, Verstoß gegen 354
Eigenheimzulagengesetz 390
Eigenkapitalfinanzierung 253
Eigenleistungen zur Altersvorsorge, Bezifferung 499 f.
Eigenständigkeit des EStG 26 ff., 164
Eigentümerfreiheit 35 ff., 41
Eigentumsgarantie 29 ff., 34, 135 f., 142, 308, 312, 427 f., s. auch Freiheitsrechte
Einheit der Rechtsordnung 176
Einheitsbewertung 396
Einheitsbilanz 305, 412
Einheitswertbeschlüsse 37
Einkommensteuer
– Gesamtaufkommen 331
– Gesetzesgebundenheit 4 f.
– globale 124
– Rechtfertigung 14 ff.
– System s. System der Einkommensteuer
Einkünfte
– aus aktiver Tätigkeit 332
– landwirtschaftliche 403
– aus nicht selbständiger Tätigkeit 118
– aus passiver Tätigkeit 332
– aus selbständiger Tätigkeit 118
– Summe, negative, positive 353, 407
Einkünftekorrektur § 1 AStG 246 ff.
Einkunftsarten
– Aufsplitterung 73, 378
– Gleichbehandlung s. Synthetisches Einkommensteuersystem
Einmalbesteuerung 92, 201
Einmann-GmbH 99, 112, 180
Einzelunternehmer 189 f., 212
Erdrosselung durch Besteuerung 31 f., 39, 42, 135, 137 f., 142, 397
Erfolgstatbestand des Vermögenszuwachses 23 f.
Ertragsanteilbesteuerung 85 ff., 467, 470 f., 473, 476, 488 f.
– Multiplikatoreffekt 488
Erweiterte beschränkte Steuerpflicht 258 ff.
Erwerbsgrundlage
– Erfolgstatbestand des Vermögenszuwachses 23 f.
– Handlungs-/Nutzungstatbestand 23 f.
– Zustandstatbestand 24
EuGH
– Gilly 429
– Gschwind 429
– Schumacker 428
Europäische Bilanzrichtlinien 306
Europarecht 52, 68 ff., 227, 389, 498, s. auch EG-Vertrag
– Primäres/sekundäres Gemeinschaftsrecht und DBA 279
EWR-Abkommen
– Diskriminierungsverbote 233, 259 f.
– Grundfreiheiten 233 f.

Existenzminimum 21 f., 37, 78, 97, 121, 425, 512 f., s. auch Nettoprinzip, privates
– Altersvorsorge 501 f.
– Familienexistenzminimum 121, 426 ff., 431, 449

Fair Value-Bewertung 316
Familienbesteuerung s. auch Ehe und Familie, s. auch Kindesunterhalt
– familiäre Einkommensverteilung 120 ff.
– Familienexistenzminimum 121, 426 ff., 431, 449
– Familienrealsplitting s. dort
– Familiensplitting 457 ff., 513
– Haushaltsfreibetrag 456
– Kinderbetreuungs- und Erziehungskosten s. dort
– Kindergeld als Steuervergütung 445
– Kindergrundfreibetrag 122, 453 ff.
– Kinderlastenausgleich 444 f.
– Optionsmodell, Familienleistungsausgleich s. dort
– Reform 447 ff.
Familienleistungsausgleich, Optionsmodell 392, 445 ff., 448, 450
Familien-Realsplitting 122 f., 457 ff., 508
Finanzierung des Staates 11 ff.
– des freiheitlichen Staates 12 ff., 34
Finanzierungsähnliche Vorgänge, Zinsbesteuerung 256
Finanzverfassung 173, 207
Fiskalausgleich, EU-Staaten 274, 286 f.
Fiskalzwecknorm 88, 92, 386, 423
Folgerichtigkeitsgebot 21 ff., 308, 310, 384, 400, 408
Formenmißbrauch, staatlicher 32, 39 f., 136, 138
Freiheitliche/-schonende Besteuerung 13 f., 29 ff.
Freiheitlicher Staat 12 ff.
Freiheitsrechte 13 ff., 29 ff., 140
– Formenmißbrauch, Schutz vor staatlichem 32, 39 f.
– Handlungsspielraum des Abgabengesetzgebers 32
– und Lenkungsnormen 386, 397, 414 f.
– und Rechtsformneutralität 171 ff.
Freiheitsteuer 12
Fremdkapitalfinanzierung 253
Fusionsrichtlinie 235

Gegenwartsteuer 17 f.
Gesellschafter-Fremdfinanzierung 253
Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers 167, 385, 391
Gestaltungsgleichheit, wirtschaftliche und Lenkungsnormen 397 ff., 414 f.
Gestaltungsmöglichkeiten, steuermindernde/ -vermeidende 25 f.
Gestaltungsprinzipien, verfassungsrechtliche 20 ff., 30, 38, 45, 47, 167
Gewerbesteuer 123, 125 f.
– pauschale Anrechnung § 35 EStG 89, 103 f., 124, 182 ff., 210, 214
– und Rechtsformneutralität 174
Gewerbliche Einkünfte, Tarifbegünstigung 390, 403
Gewinnbegriff, Relativität 309
Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich 310, 313
Gilly-Urteil, EuGH 429
Gläubigerschutz 325, 406
Gleichgeschlechtliche Gemeinschaft s. Lebenspartnerschaft
Gleichheit der Besteuerung 16 ff., 384, s. auch Gleichheitssatz

– Altersbezüge 478 f., 495
– Belastungserfolg 17, 20
– Belastungsgrund 17, 20
– Bemessungsgrundlage 17
– internationales Steuerrecht 231 f., 237
– Unternehmensbesteuerung 101 ff., 155 ff., s. auch Rechtsformneutralität
Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) 16 f., 43, 55, 101, 140, 377
– Gestaltungsgleichheit 17, 400
– und internationales Steuerrecht, Diskriminierungsverbot 236 ff., 287 ff., 292, 294 f.
– und Lenkungsnormen 386, 398 ff., 414 f.
– als Gebot der Rechtsformneutralität 101, 166, 291, 294 ff.
– Statusgleichheit 17
Globalsteuern 124, 126 f.
GoStB 314 f.
Grundfreiheiten
– EG-Vertrag 227 ff., 286 f., 291, 498
– EWR-Abkommen 233 f.
Grundrechtsschutz 9 ff., 38 ff.
Grundrechtsträger 18 f., 59
Grundsätze ordnungsgemäßer Steuerbilanzierung (GoStB) 314 f.
Gschwind-Urteil, EuGH 429

Halbeinkünfteverfahren 94 ff., 132, 181, 187, 195, 413 ff.
Halbteilungsgrundsatz 16, 30, 45, 115 f., 138 ff., 142, 505
Handlungstatbestand, Nutzung der Erwerbsgrundlage 23 f.
Haushaltsfreibetrag 456
Hinterbliebenenrente 483
Hinzurechnungsbesteuerung 226, 265 ff.
Horizontaler Verlustausgleich 333
– unter Ehegatten 336
Hybridizität der Einkommensteuer 82 f.

IAS 306, 316, 323, 325, 327
Immaterielle Wirtschaftsgüter 316 f., 411
Imparitätsprinzip 317, 406, 413
Indirekte Steueranrechnung, Dividenden 263, 269 ff.
Individualbesteuerung 6, 18, 440 f.
Inhabersteuer 106 ff., 113
International Accounting Standards 306, 316 f., 320
– accural basis, periodengerechte Erfolgsermittlung 313, 325
– außerplanmäßige Abschreibungen 323
– Fair Value-Bewertung 316
– IAS 306, 316, 323, 325, 327
– immaterielle Vermögenswerte 316 f.
– Realisationsprinzip 327
– Rückstellungen 322
– US-GAAP 306
– Verläßlichkeit 325
– Vorsichtsprinzip (prudence) 325
Internationale Rechnungslegung s. International Accounting Standards
Internationales Steuerrecht 68 ff., 105, 225 ff.
Internationalisierung der Einkommensbesteuerung 50 ff., 144 f., 225, 409
Internationalität der Einkommensbesteuerung 68 ff.
Intertemporale Korrespondenz 477, 494, 497
– EU-Ebene 478
Investitionsbesteuerung 55, 73 ff., 83 ff., 146 f.

Investitionseinkommensteuer 63, 106 ff., 113
– globale 108 f., 132
Investitionshilfe-Urteil 31
Ist-Einkommensbesteuerung, Durchbrechung durch Hinzurechnung 268

Juristische Person 6
– Grundrechtsfähigkeit 18, 58, 151
– steuerliche Leistungsfähigkeit 58 ff.

Kapitalertragbesteuerung, Europäisches und internationales Steuerrecht 225 ff.
Kapitalgesellschaften
– eigene Leistungsfähigkeit 195
– vermögensverwaltende 184
Kapitalverkehrsfreiheit 70, 227 ff., 233 f., 251, 275, 283
Kilometerpauschale 392, 397
Kinderbetreuungs- und Erziehungskosten 18, 452 ff., 506 ff., 515, 517 f.
Kindergeld als Steuervergütung 445
Kindergrundfreibetrag 122, 453 ff.
Kinderlastenausgleich 444 f.
Kindesunterhalt
– Düsseldorfer Tabelle 451, 508, 514
– eigene Einkünfte und Bezüge 449, 452
– und Familienrealsplitting 461
Kirchensteuer 123 ff.
Kohärenz 248, 262, 268, 284, 287
Kommunale Realsteuern 127 ff.
Konfiskation 31 f., 39, 42, 135 ff.
Konstitutionalisierung des Steuerrechts 44 ff.
Konstitutionelle Begrenzung der Steuerbelastung 43 f.
Konsumierbarkeit des Einkommens, Besteuerung 115 ff.
Konsumleistungsfähigkeit 78 f., 131
Konsumorientierte Besteuerung 63, 66, 74 ff., 131 f., 220, 388
– Sparbereinigung s. dort
– Zinsbereinigung s. dort
Kopfsteuer 12
Körperschaftsteuersystem 63, 90 ff., 102, 209
– Anrechnungverfahren s. dort

Land- und Forstwirte
– Alterssicherung 491
– Freibetragabzug, Gesamtbetrag der Einkünfte 378 f.
Landes- und Funktionsholding 266
Landwirtschaftliche Einkünfte 403
Lastenverteilung, gerechte 384, 391
Lebenspartnerschaft 122, 421, 442
– Gesetzentwurf 122, 429
– PACS (pacte civile de solidarité), Frankreich 443
Lebensversicherung
– privilegierte Sparform 468, 497
– nicht steuerbarer Zufluss eigenen Vermögens 468
Leberpfennig- Entscheidung 397 ff.
Leibrente 467
– Ansparphase 467
– korrespondierende Nachversteuerung 467
Leistungsfähigkeit
– gesteigerte bestimmter Rechtsformen 176
– der Kapitalgesellschaft, eigene 61, 195
– objektive 59 ff., 79, 117 ff., 170
– objektive von Unternehmen 59 ff., 113 f., 129, 177, 413
– subjektive 78, 117, 120 ff., 129, 177
Leistungsfähigkeitsprinzip 36, 40 ff., 47, 55 ff., 129, 164, 167
– Ehegatten- und Familienbesteuerung 423 ff.

– internationales Steuerrecht 69, 236 f., 268, 273, 278, 290
– Konkretisierungsbedürftigkeit 57, 309
– Lenkungsnormen 377, 384, 413
– Periodizitätsprinzip 63 ff.
– und Steuerbilanzrecht 308 ff.
– Totalitätsprinzip 61 ff., 130
– Universalitätsprinzip 61 ff., 130
– Verlustausgleich, Verstoß gegen das – 363 ff.
Leistungsfähigkeitssubjekt 58 ff., 65
Leistungsvergütung 99, 112, 185, 189, 196
Lenkungsnormen im EStG 383 ff.
– außerfiskalische Ziele 396
– Begriff 385 ff.
– Freiheits- und Gleichheitsrechte 386, 397 ff., 414 f.
– Gegenlenkung 394
– Gemeinschaftsrecht 389
– Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen 395
– gezielt belastende 392 ff.
– Kindergrundfreibetrag 455
– Lenkungswirkungen 385 f.
– Lenkungszwecke 385 f.
– Missbrauchsabwehr 394
– mittelbare Einwirkung, Verhaltensanreiz 388
– Rückwirkung 403
– Sachgerechtigkeit, Angemessenheit, Zumutbarkeit 399 ff., 404
– Sozialzwecknorm 386 ff.
– Subventionsnormen 390 f.
– ungezielt belastende/ begünstigende 393
– Vertrauensschutz 398, 403 f.
– „Vorzeichnung“, Klarheit, Bestimmtheit des Zwecks 396
– Wirtschaftslenkung 397 f., 414 f.
Markt
– Markteinkommen 14 ff., 61 ff., 117 ff., 130
– Markterfolg, steuerliche Teilhabe 14 ff., 36, 139
– Marktteilnahme 36, 41
Markteinkommenstheorie 61, 242, 484, 493, 510, 518
Maßgeblichkeitsgrundsatz 114 f., 301 ff., 406, 410 f.
– Ausnahmen, ungeschriebene 304
– Grundaussage 303
– Steuervorbehalte 303
Meistbegünstigungsgebot, DBA 282
Mindestbesteuerung aktiver Einkünfte 332, 334, 357, 366, 376, 378
Mutter/Tochter-Richtlinie 69, 234, 270 f.

Nachgelagerte Besteuerung 79 ff., 83 ff., 147
– partiell – von Unternehmensgewinnen 80, 87 ff.
– voll – von Alterseinkünften 80, 84 ff., 192, 467, 486 f.
Nettoprinzip, objektives 119 f., 278, 324, 363 f., 453, 515
– einkünfteübergreifendes 364
– Nettoeinkünfte 363
Nettoprinzip, privates, subjektives 78, 120 ff., 417 f., 503, s. auch Existenzminimum
– Familiennettoprinzip 120, 435
Neutralität der Besteuerung 101, 157, s. auch Rechtsformneutralität, s. auch Wettbewerbsneutralität
Niederlassungsfreiheit 70, 227 f., 233, 255, 261, 266, 271 f., 277, 283 f.
Niedrigsteuersystem
– für investierte Einkommen 53, 63 f., 68 f., 71 ff., 84, 102, 107, 130 f.

– körperschaft-/inhabersteuerliches 119
Nutzungstatbestand der Erwerbsgrundlage 23 f.
Nutzungsüberlassung, unentgeltliche 247

Objektivierung s. Verläßlichkeitsprinzip
Ökologische Steuerreform 383 f.
Optimierungsgebote 180
Optionsmodell
– Familienleistungsausgleich 329, 445 ff., 448, 450
– Personenunternehmen für Körperschaftsteuer 104 f., 215
Ordre public 393
Organschaft 91 ff.

Paritätsprinzip 407
Parteien, steuerliche Subvention von 22
Pensionsfonds, betriebliche 464, 485 ff.
– EU-Bestrebungen 464
Pensionskassen 475
Pensionszusagen 191 f.
Per country limitation 250 f., 291
Periodengewinn 113, 309
Periodisierung, Gewinnermittlung, periodengerechte Erfolgsermittlung 310, 313, 325 f.
– Rückstellungen 319
Periodizität der Einkommensbesteuerung 63 ff., 130
– überperiodische gleichmäßige Besteuerung 65 f., 88, 102, 113, 118, 131 f.
Personalsteuer 40
Personenunternehmen 54, 59 f., 89, 99 f., 109 ff., 129
– Diskriminierung/Privilegierung durch Steuersenkungsgesetz 101 f.
– Option für Körperschaftsteuer 102, 104 f., 215
– im US-amerikanischen Recht 152
Petersberger Steuervorschläge 85, 332, 497
Pluralität der Einkommensbesteuerung 53 ff.
Progressive Besteuerung 15, 21 f., 23 f., 82, 115 f.
Proportionalsteuersatz 66 f.
Publikumskapitalgesellschaft 98 f.

Quellenprinzip
– internationales 86 f., 93
– körperschaftsteuerliches 90 ff.

Realisationsprinzip 315, 327 f., 406 ff.
Realsteuern, kommunale 127 ff.
Rechtsbegriffe
– Eigenständigkeit des EStG gegenüber Zivilrecht 26 f.
– Relativität 27
Rechtsformabhängige Besteuerung, Belastungsunterschied 54, 174 ff.
– verfassungsrechtliche Rechtfertigung, Willkürverbot, sog. neue Formel 175
Rechtsformgerechtigkeit 168, 180, 193
Rechtsformneutralität 60, 98, 101, 155 ff., 291 ff., 299 f.
– ökonomisches Postulat 157
– Rechtsprechung BVerfG und BFH 162 ff.
– verfassungsrechtliches Postulat 162
Rechtsformwahl und Unternehmenssteuerreform 2000/Steuersenkungsgesetz 181 ff.
Rechtssicherheitsgebot 312, 368, 408
Rechtsstaatsprinzip 308, 311, 368 f.

– Bestimmtheitsgebot 20, 311, 369
– Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 311
– Übermaßverbot 115, 312
Redistribution 180
Regelsteuerbelastung bei Rechtsformwahl 25
Rente aus gesetzlichen Sozialversicherungen 84, 469, 474
– Auszahlung Versicherungssumme, zeitlich gestreckte 471
– Dynamisierung 489, 492, 510
– Eigenanteil an der Alterssicherungsfinanzierung 491
– einkommensrelevante Komponenten 488 ff., 510
– Ertragsanteilbesteuerung 488 f.
– Globaläquivalenz 482
– Halbteilungsgrundsatz 505
– Individualäquivalenz 482
– Leistungsäquivalenz 482
– nachgelagerte Korrespondenz 482
– Nachversteuerung steuerfrei belassenen Ansparens 482, 494, 511
– Nettorentenniveau 496
– private Versicherungs(leib)renten, Vergleichbarkeit 490
– Reform 488 ff.
– Transfereinkommen 489
– Umverteilung, versicherungstechnische 490
– versicherungsfremde Leistungen, Transfereinkünfte 492 f., 510 f.
– Versicherungsprinzip 481 ff., 489 f., 509
– Wertsteigerung von Privatvermögen 489
– Zinsen in der Ansparphase 489, 491
– Zinsen in der Auszahlungsphase 489 f.
– Zwangssparprozeß 507, 509
Rente, bedarfsorientierte 483
Rentenformel, belastungsäquivalente, vorgelagerte Korrespondenz 479
Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht 467 ff., s. auch Lebensversicherung
– Verrentung der Versicherungssumme 468
– Zinsen aus der Ansparphase 468
Rentenversicherungsleistungen
– Nichtsteuerbarkeit „nach der äußeren Form der Wiederkehr“ 471
– Nichtsteuerbarkeit der Vermögensumschichtung 471
– zeitlich gestreckte Auszahlung der Versicherungssumme 471
Rückstellungen 319 ff., 405
– Abzinsung 326
– Bewertung 326 ff.
– Schätzmaßstab 326
Rückwirkung
Rückwirkungsverbot von Gesetzen, Verlustausgleich 358 ff.
– echte (retroaktive), Rückbewirkung von Rechtsfolgen 359 ff.
– unechte (retrospektive), tatbestandliche Rückanknüpfung 359, 362
Ruhegelder 469

Sachgerechtigkeit gesetzgeberischer Maßnahmen 399 ff., 404
Saldierung, Vor- und Nachteilsnormen 104, 211, 213
Schachtelprivileg 91 ff., 95 f., 102, 105, 107, 110 f., 199, 210
Schankerlaubnissteuer-Beschluß 31
Schätzungslandwirte 403
Schedulisierung der Zinsbesteuerung 53, 144 f.
Scheingewinnbesteuerung 202

Schiffsbausubvention 403
Schumacker-Urteil, EuGH 428
Schwarzwaldklinik-Entscheidung 164, 291, 294, 296, 298, 300
Selbständige, Benachteiligung Vorsorgeaufwendungen 504, 516
Shareholder relief 63, 94 ff., 198
Solidaritätszuschlag 123 ff.
Soll-Einkommen, Besteuerung 365
Sollertragsteuer 12
Sonderbetriebsvermögen 192
Sonderbilanz 191 f.
Sondertarifierung, einkommensteuerrechtliche 102, 106 f.
Source-country-intitlement 274
Sozialversicherungsrente s. Rente aus gesetzlichen Sozialversicherungen
Sozialzwecknorm 88, 178, 188, 386 ff., 455
Sparbereinigung der Einkünfte 79 f., 131, 480
Sparbuch, Altersvorsorge 466 f.
– Anspar-/Auszahlungsphase 466
Sparerfreibetrag 467
Spreizung Körperschaftsteuer-/ Einkommensteuersatz 87, 90 f., 103 f., 132, 150, 181 ff., 209, 211
Staatsangehörigkeit, Diskriminierungsverbot 288, 293 f.
– abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot 239
– der EU, EWR und EG-Diskriminierungsverbot 231 f.
Staatsaufgaben 34, 44
Staatsausgaben s. Finanzierung des Staates
Staatsverfassung und Steuerzugriff 11 ff.
Steuerbilanzprinzipien 58, 113 ff., 133, 308 ff.
Steuerbilanzrecht 109, 301 ff., s. auch Steuerbilanzprinzipien
– eigenständiges 114, 307, 406, 408
– Reform 302 ff.
Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 330 ff.
Steuergerechtigkeit 28, 180
– Steuergerechtigkeitslücke 29 f.
– überperiodische 65, 79
Steuergrundrecht 45
Steuerjuristische Betrachtungsweise 27 f.
Steuerlast, überperiodischer Anstieg 66 f., 131
Steuersatz
– Durchschnittssteuersatz der Einkommensteuer 186
– Spitzensatz der Einkommensteuer, Absenkung 185 f.
Steuersenkungsgesetz s. Unternehmenssteuerreform 2000
Steuersubvention s. Subvention
Steuersystematische Grundlagen 9 ff., 23 f.
Steuertarif s. Steuersatz
Steuervereinfachung 376
Steuervergünstigungen, s. auch Subvention
– grundrechtsgeleitete 392
Steuerzugriff und Staatsverfassung 11 ff.
Subsidiaritätsprinzip 427
Subvention, steuerliche 22, 25, 390 f.
– Gesamtsteueraufkommen, Anteil am 391
– „progressive“ 402
Subventionsbericht 390 f.
Subventionsnormen 390 f.
Summe der Einkünfte, negative, positive 353, 407
Synthetisches Einkommensteuersystem 50, 54, 60, 129
System der Einkommensteuer 9 ff., 23 f.

– Prinzipienpluralität 57
– synthetisches 50, 54, 60, 129
– Systemmängel des EStG, Gestaltungsmöglichkeiten 25
– Systemverwerfungen 24
Systemgerechtigkeit der Rechtsordnung 427

Tarifbegünstigung gewerblicher Einkünfte 403
Tatbestand der Besteuerung
– Erfolgstatbestand des Vermögenszuwachses 23 f.
– Handlungs-/Nutzungstatbestand der Erwerbsgrundlage 23 f.
– Zustandstatbestand der Erwerbsgrundlage 24
Tax accounting, USA 410
Teilanrechnung 95 ff., 132, 198
Teilhabersteuer 217 f.
Teilwertabschreibung 201, 203, 311, 318, 322 ff., 408, 416
Thesaurierung
– Sondertarifierung 102, 106 f.
– Thesaurierungsneutralität 111, 187
– Zinsvorteil 171, 187
Tochtergesellschaften, EU/Drittstaaten 269
Totalgewinn 113, 309
Totalitätsprinzip 61 ff., 130
Transparenzprinzip 97 f., 107, 132, 169, 217
Trennungsprinzip 97, 132, 176
Typisierung, Rechtsformanknüpfung 179

Übermaßverbot 115, 312, 408
Überwälzung direkter Steuern 160
Umverteilungsteuer 12
Umverteilungstheorie 15
Universalitätsprinzip 61 ff., 130
Unterhalt
– Ehegatten 122, 441 f.
– Kindesunterhalt s. dort
Unternehmensabhängigkeits-Diskriminierungsverbot 242
Unternehmensbesteuerung und Rechtsformneutralität s. dort
Unternehmensgewinne, Besteuerung
– ausgeschüttete/entnommene 187, 194 ff.
– einbehaltene s. Thesaurierung
– Ermittlung 189
– partiell nachgelagerte Besteuerung 87 ff., 90 ff.
– Rechtsformneutralität s. dort
– Transferneutralität 171
– aus Veräußerungen von/Beteiligungen an Unternehmen 199
Unternehmensschonung, Prinzip der 314, 321, 406, 408
Unternehmensschuldner-Diskriminierungsverbot 241 f.
Unternehmenssteuerreform 2000/ Steuersenkungsgesetz 101, 181 ff., 302
Unternehmensteuer/Betriebsteuer 60, 159, 217 ff., 289, 297
– globale kommunale 124 ff.
Unternehmerlohn 190
Unterstützungskassen 475

Veräußerungsgewinnbesteuerung 83, 104, 118 f., 181
Veräußerungsgewinne, private 393 f.
Veräußerungsprivileg 91 ff., 102, 107, 111, 199, 210
Verbindlichkeitsrückstellungen 319
Verdeckte Gewinnausschüttung 255
Vereinigungsfreiheit 171
Verfassungsrechtliche Gestaltungsprinzipien 20 ff., 30, 38, 45
Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung 9 ff.

Verfassungsrechtsprechung zur Besteuerung
– neuere 37
– traditionelle 31 f., 141
Verhältnismäßigkeit der Besteuerung 11 f., 16 f., 139, 142, 149, 367
Verläßlichkeitsprinzip (Objektivierung) 313, 321 f., 408
– Quantifizierbarkeit 322
Verlustabzug 324, 376 f.
– Gesamtbetrag der Einkünfte 377
Verlustabzugsbeschränkungen 334, 373
Verlustausgleich § 2 Abs. 3 EStG 330 ff., s. auch Ehegatten-Verlustausgleich
– Bestimmtheitsgebot, Verstoß gegen 369
– Gesetzestechnik und -systematik 352 ff.
– horizontaler Verlustausgleich 333
– Leistungsfähigkeitsprinzip, Verstoß gegen 363 ff.
– Rückwirkungsverbot, Verstoß gegen s. dort
– Verhältnis zu § 2b EStG, Verrechnungskreis 373 f.
– Verhältnis zu § 10d EStG, Verlustvortrag, Verlustrücktrag 376
– Verhältnis zu §§ 24a und 13 Abs. 3 EStG 379
– vertikaler Verlustausgleich 333
– Widerspruchsfreiheit, Verstoß gegen 368
– Zweck des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG 335
Verlustausgleichsbeschränkungen 242 ff., 334, 373
Verluste, Berücksichtigung bei der Gewinnermittlung 324
Verlustrückstellungen 318 f., 406 ff.
Verlustrücktrag 65, 91, 376
Verlustverrechnung 91, 100, 120, 193
Verlustvortrag 65, 91, 120, 376
Verlustzuweisungsmodelle, Steuerersparnis 245 f.
Vermögensteuer-Entscheidung 30 f., 38
Verschonungssubvention 361
Versicherungsprinzip 471, 478
– Rente aus gesetzlichen Sozialversicherungen s. dort
Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder 485
Versorgungswerke, berufsständische 490
Versorgungszusage, betriebliche s. Direktzusage
Verteilungsgerechtigkeit, EU 274
Vertikaler Verlustausgleich 333
Vertrauensschutz 398, 403 f.
Vorbelastung, definitive 90, 94 ff.
Vorsichtsprinzip 115, 314 f., 324 f., 412
Vorsorgeaufwendungen 82, 85, 501 ff.
– Arbeitgeberanteil, steuerfreier 504
– disponible Einkünfteverwendung 502, 508, 511
– Existenzminimum 501 ff.
– durch Höchstbeträge 502
– indisponibles Einkommen 501
– Selbständige, Benachteiligung 504, 516
– Sonderausgaben-Höchstbeträge 503 f., 516
– unvermeidbare private Aufwendungen 501

Wahlrechte, Handelsrecht 304, 411
Welteinkommensprinzip 68, 226, 242, 290
Wertaufholungen 323
Wesentlichkeitsgrenze, Gewinne aus Kapitalbeteiligungsveräußerungen 204

Wettbewerb der Steuersysteme, internationaler 70 ff., 87, 129, 144 f., 148
Wettbewerbsneutralität 157 f., 164, 177, 293
Widerspruchsfreiheit, Gebot der 21 ff., 208, 368
Willkürschranke gegen Diskriminierung, verschleierte Beschränkung 230
Willkürverbot 366
Wirtschaftliche Betrachtungsweise 28, 313, 319
Witwen- und Waisenrente 493

Zahlväter 432
Zeitwerte, Steuerbilanz 316
Zinsbereinigung 79, 81 ff., 131
Zinsbesteuerung von Kapitalerträgen 242 ff.
Zivilrecht, Verhältnis zum EStG 26 f., 164
Zuflussprinzip 474 ff.
Zusammenveranlagung von Ehegatten
– Betreuungs- und Erziehungsbedarf 436
– mit Splittingtarif s. Ehegattensplitting
– Verstoß durch § 2 Abs. 3 EStG 354
Zustandstatbestand der Erwerbsgrundlage 24
Zwischengesellschaft, ausländische 265
Zwischenholding 254