

Jürgen Pelka (Hrsg.)
Unternehmenssteuerreform

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG
Sonderband

Unternehmens- steuerreform

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Dr. Jürgen Pelka

Rechtsanwalt und Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
Köln

2001

ojs
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung:
Verf., DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. ...

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Unternehmenssteuerreform / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Jürgen Pelka. – Köln: O. Schmidt, 2001 (Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.; Sonderband)
ISBN 3-504-62026-9

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: Boyens Offset, Heide

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

Vorwort

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V. befaßt sich auf ihrer diesjährigen Jahrestagung in Hamburg im Herbst 2001 mit Fragen der Unternehmensbesteuerung. Die „Perspektiven der Unternehmensbesteuerung“, so das Motto der Hamburger Jahrestagung, haben durch die in diesem Jahr in Kraft getretene Unternehmenssteuerreform eine besondere Aktualität gewonnen.

Die Arbeitsgruppe Steuerreform der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. hat sich in den vergangenen Jahren grundlegend mit diesen Fragen befaßt und dazu in vielen Sitzungen interessante Diskussionsbeiträge erarbeitet.

Die Ergebnisse dieser Arbeiten wurden am 24.3.2001 auf einem Symposium in Köln vorgestellt, zu dem alle Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. und weitere Gäste eingeladen worden sind. Dieser Einladung sind sehr viele Mitglieder gefolgt, so daß die Referate vor einem breiten Fachpublikum diskutiert werden konnten. Dabei hatten nicht nur die Beiträge der Referenten und Mitglieder des Arbeitskreises ein hohes Niveau. Auch die Diskussionsbeiträge vieler Symposiumsteilnehmer zeigten interessante Aspekte der Unternehmenssteuerreform auf.

Es ist daher besonders dankenswert, daß sich der Verlag dazu entschlossen hat, die Ergebnisse des Symposiums mit diesem Werk zu publizieren. Damit sind die Beiträge und Referate des Symposiums zur Unternehmenssteuerreform nicht nur eine Diskussionsgrundlage für die Hamburger Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Die Überlegungen der Referenten und Teilnehmer sind nunmehr auch einem breiten Fachpublikum zugänglich und fördern damit die Diskussion zu den vielfältigen Fragen, die die Unternehmensteuerreform aufgeworfen hat.

Ich danke allen Referenten für ihre Mitwirkung an diesem Werk und insbesondere auch dafür, daß die dazu notwendigen Arbeiten innerhalb des vorgegebenen engen zeitlichen Rahmens erledigt werden konnten. Besonderen Dank schulde ich Frau Rechtsanwältin Claudia Laub und Frau Noémi Papp für ihren engagierten Einsatz bei der Betreuung dieses Werks.

Köln, im Juli 2001

Dr. Jürgen Pelka

Inhalt *

Seite

<i>Dr. Jürgen Pelka, Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln</i>	
Symposium Unternehmenssteuerreform	1

Dr. Johanna Hey, Universität Köln

Reform des Körperschaftsteuersystems	5
I. Einleitung	5
II. Eigenschaften des Anrechnungssystems	6
III. Das Halbeinkünfteverfahren	7
IV. Rechtfertigung des Systemwechsels	13
V. Zwischenergebnis	17
VI. Alternative: Pauschales Teilanrechnungsverfahren	17
VII. Folgerichtigkeit der Ausgestaltung des neuen Körperschaftsteuersystems ..	19
VIII. Ausblick	23

Dr. Frank Balmes, Rechtsanwalt, Köln

Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung	25
I. Einleitung	25
II. Dualismus der Unternehmensbesteuerung	26
III. Besteuerung der Unternehmensgewinne nach dem Steuersenkungsgesetz ..	28
IV. Rechtsformgerechtigkeit aus steuersystematischer Sicht	32
V. Rechtsformgerechtigkeit aus verfassungsrechtlicher Sicht	33
VI. Rechtfertigungsversuche einer nicht rechtsformgerechten Besteuerung	35
VII. Fazit und Ergebnis	36

Heinz-Gerd Horlemann, Herzogenaurach

„Dreiecksgeschäfte“ mit der Gewerbesteuer	
– § 35 EStG i. d. F. des StSenkG	39
I. Einführung	39
II. Sinn und Zweck der Regelung	41
III. Abschaffung der Gewerbesteuer und Fazit	47
Anhang: Abbildungen	49

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Christian Dorenkamp, Berlin</i>	
Spreizung zwischen Körperschaftsteuer- und Spitzensatz der Einkommensteuer	61
I. Einleitung	61
II. Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen	63
III. StSenkG - Partielle Verwirklichung des nachgelagerten Korrespondenzprinzips?	75
IV. Zusammenfassung	83
Diskussion	84
<i>Dr. Hans-Georg Raber, Rechtsanwalt, Wolfsburg</i>	
Europarechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform in Deutschland	103
I. Europatauglichkeit als Reformmotiv	103
II. Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren	104
III. Halbeinkünfteverfahren	107
IV. Kapitalertragsteuer im Halbeinkünfteverfahren	108
V. Ausreichende steuerliche Vorbelastung der Dividenden	109
VI. Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit Beteiligungen	112
VII. Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8 a KStG	114
VIII. Verlustberücksichtigung über die Grenze	116
IX. Zusammenfassung	119
<i>Prof. Dr. Franz Wassermeyer, Vors. Richter am BFH, München</i>	
Außensteuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform	121
I. Einführung	121
II. Ungleichbehandlungen in konkreten Beispielfällen	122
III. Konsequenzen aus den Ungleichbehandlungen	124
IV. Die steuerliche Vorbelastung von Dividenden	124
V. Überlegungen zur Krisenbewältigung	126

Rolfjosef Hamacher, Rechtsanwalt, Frechen

Veräußerungsgewinnbesteuerung nach dem KStG und EStG	129
I. Einleitung	129
II. Unternehmensbereich	130
III. Private Veräußerungsgewinne	135
IV. Konklusion	143
Diskussion	145

Dr. Jürgen Pelka, Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln

Resümee	163
I. Überblick	163
II. Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer	164
III. Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung	165
IV. Pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer	167
V. Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen	168
VI. Europarechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform	170
VII. Außensteuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform	171
VIII. Veräußerungsgewinnbesteuerung nach dem KStG und EStG	172
IX. Fazit	173

Sachregister	175
--------------------	-----

Symposium Unternehmenssteuerreform

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*
Köln

Meine sehr verehrten Damen und Herren,

ich begrüße Sie sehr herzlich zu unserem heutigen Symposium, das sich mit Fragen der Unternehmenssteuerreform befassen wird.

Wie Ihnen Herr Prof. Kirchhof in seiner Begrüßung schon in Erinnerung gerufen hat, wird sich auch die diesjährige Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Hamburg mit Fragen der Unternehmenssteuerreform beschäftigen. Unser heutiges Symposium bietet daher einen guten Einstieg in dieses Thema.

Der Vorstand der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. hat mich im Einvernehmen mit dem wissenschaftlichen Beirat Anfang 1999 gebeten, die Leitung und Organisation einer Arbeitsgruppe zur Steuerreform zu übernehmen. Dies geschah zu einem Zeitpunkt, zu dem eigentlich noch niemand damit rechnen konnte, daß eine der grundlegendsten Änderungen des deutschen Steuerrechts schon sobald in Kraft treten wird. Insoweit haben wir Glück gehabt, daß sich unsere Arbeitsgruppe so schnell mit einem so spannenden Thema beschäftigen konnte.

In immerhin 13 Sitzungen haben sich, wenn auch nicht immer alle aber doch die meisten Mitglieder der Arbeitsgruppe zusammengefunden, um über Fragen der Steuerreform zu diskutieren.

Bei Beginn unserer Arbeit war uns noch nicht ganz klar, wo wir den Schwerpunkt unserer Untersuchung setzen sollten. Die sich abzeichnende Diskussion und die Entwürfe zur Unternehmenssteuerreform haben uns aber dann doch sehr klar unseren Weg vorgezeigt¹.

Das Interesse der Mitglieder unserer Arbeitsgruppe an diesem Thema hat zu beachtlichen Arbeiten geführt. Nahezu zu jeder Sitzung unserer Arbeitsgruppe haben einzelne Mitglieder umfangreiche schriftliche Ausarbeitungen zu einzelnen Fragen der Unternehmenssteuerreform vorlegen können, die Grundlage unserer Diskussion geworden sind.

Wir haben daher auch sehr bald darüber nachgedacht, in welcher Weise diese schönen Arbeiten über unseren Kreis hinaus bekannt gemacht werden können. Dabei war uns eines sehr schnell klar geworden: Es konnte und kann nicht Ziel

¹ Siehe dazu *Pelka* (Hrsg.), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, DStJG 23 (2000) und *Lang*, *Europa- und verfassungsrechtliche Maßstäbe für eine Besteuerung der Unternehmen*, Schriftenreihe „Rechtsstaat in der Bewährung“, Bd. 35, 2000.

unserer Arbeitsgruppe sein, inhaltliche Beschlüsse zu einzelnen oder vielen Fragen der Unternehmenssteuerreform zu fassen und diese, mit welcher Billigung auch immer, als Beschlüsse der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft zu publizieren.

Wir sind eine wissenschaftliche Gesellschaft². Wissenschaft verlangt offene Diskussionen und Austausch von Meinungen, nicht aber Mehrheitsbeschlüsse über vermeintlich richtige oder falsche Lösungen. Abgesehen davon gibt es vermutlich kaum einen Punkt, zu dem wir oder auch Sie eine vollständige inhaltliche Übereinstimmung haben.

Es gibt genügend Gremien, an denen viele von Ihnen auch mitarbeiten, die politische oder inhaltliche Aussagen zu bestimmten Rechtsgebieten erarbeiten und publizieren und dazu auch interne Abstimmungen durchführen müssen.

Die Arbeit der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft ist nicht durch solche Maßnahmen gekennzeichnet. Wir diskutieren in unseren Gremien und insbesondere in unseren Jahresarbeits tagungen steuerrechtliche Fragen in guter wissenschaftlicher Manier, fassen aber aus wohlwogenen Gründen keine Beschlüsse zur steuerpolitischen Forderungen oder steuerrechtlichen Überlegungen.

Auch unsere Arbeitsgruppe konnte und wollte damit nicht bestimmte inhaltliche Aussagen erarbeiten und diese als gesetzespolitische Forderungen postulieren. Was wir tun können und tun wollen ist die wissenschaftliche Diskussion voranzubringen.

Im Einvernehmen mit dem wissenschaftlichen Beirat und dem Vorstand unserer Gesellschaft haben wir daher beschlossen, Ihnen die Ergebnisse unserer Arbeit im Rahmen unseres heutigen Symposiums vorzutragen.

Dabei sind die Referenten des heutigen Tages insbesondere diejenigen Mitglieder unserer Arbeitsgruppe, die sich mit den verschiedenen interessanten Fragen der Unternehmenssteuerreform in beachtlichen schriftlichen Beiträgen beschäftigt haben. Diese Mitglieder unserer Arbeitsgruppe werden Ihnen daher heute ihre Überlegungen zu verschiedenen Fragen der Unternehmenssteuerreform vortragen und diese mit Ihnen diskutieren. Die für heute Nachmittag vorgesehene Podiumsdiskussion unter der Leitung unseres früheren Vorsitzenden, Herrn Prof. Lang, wird auch Ihnen Gelegenheit geben, diese Diskussion aktiv zu gestalten.

Lassen Sie mich nun kurz einige Gedanken zu den inhaltlichen Fragen unseres Symposiums vortragen. Die jetzt vorliegende Unternehmenssteuerreform stellt eine der durchgreifendsten Änderungen unseres Steuerrechts in den letzten Jahrzehnten dar³.

In seiner Bedeutung ist dieses Reformgesetz der vor Jahrzehnten beschlossenen Umsatzsteuerreform und der damaligen Körperschaftsteuerreform gleichzuset-

² Lang, 25 Jahre DSJG, NJW 2000, 497.

³ Hierzu Lang, Perspektiven der Unternehmenssteuerreform, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe, Heft 66, Anhang Nr. 1; ders., GmbHR 2000, S. 453; ders. in Pelka, DSJG 23 (2000) S. 1; Homburg, StbG 2001, 8; Crezelius, DB 2001, 221.

zen. Anders als diese beiden genannten Reformgesetze hat der Gesetzgeber zur Verabschiedung der jetzigen Unternehmenssteuerreform sehr wenig Zeit gehabt. Daß dies überhaupt gelingen konnte, liegt wohl auch an der engagierten Vorarbeit der Mitglieder der Brühler Kommission, an der ebenfalls einige Mitglieder unserer Gesellschaft mitgewirkt haben⁴.

Daß das Gesetz zur Unternehmenssteuerreform auch politisch so umstritten war, daß mit seiner rechtzeitigen Verabschiedung eigentlich keiner gerechnet hat, ist Ihnen allen bekannt⁵. Auch diese politische Umstrittenheit mag dazu geführt haben, daß dieses Steuerreformgesetz eine Reihe von Unzweckmäßigkeiten und Widersprüchlichkeiten enthält⁶. Anschaulich wird dies auch dadurch belegt, daß das Reformgesetz schon vor seinem Inkrafttreten durch zwei Ergänzungsgesetze geändert und korrigiert werden mußte⁷. Die Notwendigkeit weiterer Änderungsgesetze, insbesondere im Bereich des Umwandlungssteuerrechts und des Außensteuerrechts, steht jetzt schon fest⁸. Bei allen in der Kürze der Zeit wohl nicht oder schwer zu vermeidenden Fehler soll aber doch nicht verkannt werden, daß der Gesetzgeber mit diesem Gesetz eine sehr komplizierte Materie aufgegriffen und in vielen Bereichen unbestritten auch gute Lösungen gefunden hat.

Die signifikante Senkung des Körperschaftsteuersatzes wird sicherlich von den meisten Fachleuten begrüßt werden⁹. Die Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren hat dagegen nicht nur politische Kritiker erfahren, sondern ist auch unter steuersystematischen Erwägungen und Gerechtigkeitserwägungen diskussionsbedürftig¹⁰.

Die Unternehmenssteuerreform ist zunächst und in ersten Linie eine Reform zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften. Daß dies gerade wegen des internationalen Steuerwettbewerbs von großer Bedeutung ist, werden auch die Kritiker der Unternehmenssteuerreform nicht in Zweifel ziehen¹¹.

Leider ist dabei die Entlastung der Einzelunternehmer und der Personengesellschaften nicht so deutlich ausgefallen. Das ist, vielleicht haushaltspolitisch verständlich, aber gleichwohl steuersystematisch schade¹². Der vom Gesetzgeber gefundene Weg, Einzelfirmen und Personengesellschaften einkommensteuer-

4 Brühler Empfehlungen, FN 3; hierzu Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, Komm. z. KStG, 196, Erg.-Lfg. Sept. 99, Einf. KSt., Rn. 192.

5 Kritisch zum Gesetzgebungsverfahren: Kirchhof, FAZ v. 24.7.2000, S. 17; ders., StbG 2000, S. 552.

6 Seifried, DStR 2001, 240; Crezelius, DB 2001, 221.

7 Zur abschließenden Steuergesetzgebung des Jahres 2000: Stubrmann, NJW 2001, 705.

8 Bericht des BMF v. 8.5.2001 zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts.

9 Siehe aber auch Bareis, StuW 2000, 133 ff.; Pezzer, StuW 2000, 144 ff.; van Lisbaut, StuW 2000, 182 ff.

10 Haase/Arnolds, FR 2000, 485; Schneeloch/Trockels-Brand, DStR 2000, 907; Hey, a.a.O., Rn. 199.

11 Lang, GmbHHR 2000, 453; Hey, a.a.O., Rn. 191, 166.

12 Rogall, DStR 2001, S. 586.

lich durch eine pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer zu entlasten, mag steuerpolitisch verständlich sein. Steuersystematisch, vielleicht auch verfassungsrechtlich unbedenklich ist diese Lösung ganz sicherlich nicht¹³.

Diese Fragen werden uns nicht nur heute, sondern auch in den nächsten Monaten und Jahren noch weiter beschäftigen müssen¹⁴.

In unseren heutigen Vorträgen wollen wir allerdings nicht nur das jetzt vorliegende Gesetz zur Unternehmenssteuerreform diskutieren und würdigen. Die Referenten und Mitglieder unserer Arbeitsgruppe wollen Ihnen auch alternative Konzepte einer Unternehmenssteuerreform vorstellen¹⁵.

Sie werden auch mit kritischen Anmerkungen an dem vorliegenden Gesetz nicht sparen. Das wird Ihnen Stoff zur Diskussion geben und für Sie alle hoffentlich den heutigen Tag spannend machen.

Ich will nun zum Ende meiner Einführung kommen. Ihr zahlreiches Erscheinen zu unserer heutigen Veranstaltung belegt anschaulich, daß auch solche Aktivitäten unserer Gesellschaft sinnvoll sind. Ich bin daher optimistisch, daß der Vorstand und der wissenschaftliche Beirat auch künftig die Initiativen zu solchen Arbeitskreisen unterstützen werden.

13 *Siegel*, BB 2001, 701; *Paus*, NWB, F 5, S. 1467.

14 Zu den Zweifelsfragen des StSenkG zusammenfassend: *Seifried*, DStR 2001, 240; zu den dogmatischen Grundstrukturen: *Crezelius*, DB 2001, 221.

15 Siehe *Hey*, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 210.

Reform des Körperschaftsteuersystems

Dr. Johanna Hey
Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Eigenschaften des AnrechnungssystemsIII. Das Halbeinkünfteverfahren<ul style="list-style-type: none">1. Steuersystematische Einordnung2. Eigenschaften des Halbeinkünfteverfahrens<ul style="list-style-type: none">a) Vorzüge des Halbeinkünfteverfahrens gegenüber dem Anrechnungssystemb) Nachteile<ul style="list-style-type: none">aa) Verstoß gegen die Gebote horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeitbb) Verstoß gegen die Gebote der Finanzierungs-, Verwendungs- und RechtsformneutralitätIV. Rechtfertigung des Systemwechsels<ul style="list-style-type: none">1. Verfassungsrechtliche Vorgaben oder Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers?2. Rechtfertigung der Belastungs- | <ul style="list-style-type: none">wirkungen des Halbeinkünfteverfahrens?V. ZwischenergebnisVI. Alternative: Pauschales TeilanrechnungsverfahrenVII. Folgerichtigkeit der Ausgestaltung des neuen Körperschaftsteuersystems?<ul style="list-style-type: none">1. Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens2. Beteiligungsertragsbefreiung auf der Ebene der Körperschaft3. Halbbzug als notwendige Konsequenz von Halbeinkünftebesteuerung?4. Verzicht auf die Aufzeichnung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung als Folge der Rückkehr zu einem klassischen Körperschaftsteuersystem5. Ergänzungsfunktion der KapitalertragsteuerVIII. Ausblick |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

I. Einleitung

Die Körperschaftsteuerreform ist umgesetzt, das Anrechnungsverfahren abgeschafft. Macht es dennoch Sinn, jetzt noch über die *Reform* des Körperschaftsteuersystems zu diskutieren? Sollte man sich nicht vielmehr mit dem neuen status quo abfinden und sich der Aufarbeitung der Detailfragen zuwenden?

In der Tat scheint es nicht weiterführend, dem nicht ausgeschöpften Reformpotential des abgeschafften Anrechnungsverfahrens nachzutrauern¹. Legitim ist je-

¹ Siehe als eine Art letztes Aufbäumen den Aufruf von 78 Professoren, initiiert von *Tb. Siegel*, „Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen!“, BB 2000, 1269 f. Zu den Reformmöglichkeiten, vgl. *F. Wrede* in Herrmann/Heuer/Raupach, Vor § 27 Anm. 7 (zur Vereinfachung); *J. Hey* in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG Anm. 217 (zur Ausdehnung auf EU-Sachverhalte).

doch die Frage, ob das Halbeinkünfteverfahren in der Lage ist, die Kritik am Anrechnungsverfahren auszuräumen und um welchen Preis. Denn das Halbeinkünfteverfahren ist kein unverrückbares Dogma. 24 Jahre Körperschaftsteuerliches Vollarrechnungsverfahren² – vielleicht ein später Beweis seiner Qualitäten – sollten nicht darüber hinwegtäuschen, daß das Körperschaftsteuersystem international zu einer der flexibelsten Regelungsmaterien des Steuerrechts gehört. Die Erfahrungen des Auslands belegen, daß gerade hybride Systeme, zu denen auch das Halbeinkünfteverfahren gehört, einem häufigen, oftmals kurz aufeinander folgenden Wechsel unterliegen³, so daß mit dem Halbeinkünfteverfahren durchaus nicht das letzte Wort gesprochen sein muß.

Um den Erfolg der Körperschaftsteuerreform beurteilen zu können, muß ausgehend von Schwächen und Stärken des alten Systems die Frage beantwortet werden, ob das Halbeinkünfteverfahren die Probleme des Anrechnungsverfahrens löst, ohne zugleich neue möglicherweise noch gravierendere Probleme aufzuwerfen. Zwar ist angezweifelt worden, ob altes und neues System das verfassungsrechtlich relevante Vergleichspaar bilden⁴. Und in der Tat gibt es keine Systembindung in dem Sinne, daß der Gesetzgeber von Verfassungen wegen gehindert wäre, sich einem neuen Körperschaftsteuersystem zuzuwenden, soweit dieses seinerseits verfassungskonform ist⁵. Im Hinblick darauf, daß das Anrechnungsverfahren Dividendeneinkünfte in das Konzept der synthetischen Einkommensteuer integriert und damit gleichheitssatzkonform besteuert hat, steht der Vergleich von Halbeinkünfte- und Anrechnungsverfahren aber verkürzend für die Frage, ob das Halbeinkünfteverfahren den Anforderungen gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht.

II. Eigenschaften des Anrechnungssystems

Die Eigenschaften des Anrechnungsverfahrens sind hinlänglich bekannt⁶, so daß sie hier nur in Stichworten wiedergegeben werden sollen:

Die Besteuerung von Dividendeneinkünften im Anrechnungsverfahren entspricht der vertikalen und horizontalen Steuergerechtigkeit. Sie verwirklicht das Konzept der synthetischen Einkommensteuer. Das Anrechnungsverfahren ist finanzierungs- und rechtsformneutral, letzteres allerdings nur im Hinblick auf den ausgeschütteten Gewinn, sowie verwendungsneutral unter der Prämisse eines dem Einkommensteuerspitzenatz entsprechenden Thesaurierungssteuersatzes⁷.

2 Eingeführt durch KStReformG v. 31. 8. 1976, BGBl. I, 2597.

3 Nachweis der ausländischen Körperschaftsteuersystemreformen bei *J. Sigloch*, *StuW* 2000, 160, 175.

4 *D. Birk*, *StuW* 2000, 328, 334.

5 *St. Huster*, Rechte und Ziele, Berlin 1993, S. 391; *H. Maurer*, *HStR* III § 60 S. 247.

6 S. etwa Brühler Empfehlungen, *BMF-Schriftenreihe* Heft 66 (1999), S. 43 ff.

7 *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, S. 323 f.

Die Nachteile, die den Gesetzgeber zur Abschaffung des Anrechnungsverfahrens bewegen haben⁸, waren seine Beschränkung auf nationale Sachverhalte, die Kompliziertheit und Mißbrauchsanfälligkeit sowie – sicherlich nicht zuletzt – die durch die Anrechnung verursachten Steuermindereinnahmen.

III. Das Halbeinkünfteverfahren

1. Steuersystematische Einordnung

Das Halbeinkünfteverfahren ist ein klassisches Körperschaftsteuersystem mit definitiver Körperschaftsteuer. Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerebene werden formal getrennt⁹. Die Körperschaftsteuer hat nicht länger die Eigenschaft einer Vorauszahlung¹⁰ auf die Einkommensteuer. Auf der Ebene des Anteilseigners wird die körperschaftsteuerliche Vorbelastung durch Freistellung der Hälfte der Dividende berücksichtigt (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG). Dieser pauschale, auf die Anteilseignerebene beschränkte Entlastungsmechanismus zeichnet das Halbeinkünfteverfahren als sog. Shareholder-Relief-System¹¹ aus. Nicht sehr treffend ist hingegen – mögen die Belastungswirkungen damit auch annähernd charakterisiert sein – die Bezeichnung als „pauschales Anrechnungsverfahren“¹². Die Körperschaftsteuer wird nun einmal nicht, auch nicht pauschal angerechnet.

Zwar kommt es damit anders als in integrierten Körperschaftsteuersystemen zu einer Verselbständigung der Körperschaftsteuer. Dennoch ist der niedrige Körperschaftsteuersatz im Halbeinkünfteverfahren nicht nur Maßnahme zur Förderung vermehrter Thesaurierung, sondern zugleich *Systembestandteil* der Dividendenbelastung. Grundidee des neuen Systems ist es, durch zweimalige niedrige Besteuerung ein Belastungsergebnis zu erzielen, das annähernd den Belastungswirkungen des Anrechnungsverfahrens entspricht¹³. Erst die Kombination aus der niedrigen Körperschaftsteuer von 25% und der halben Einkommensteuer führt zu der vom Gesetzgeber intendierten weitgehenden Vermei-

8 Maßgeblich beeinflusst von den Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 48 f.

9 G. Crezelius, DB 2001, 221, 224: Der Gesetzgeber sei dem Leitbild der Theorie vom „Unternehmen an sich“ gefolgt; begründet von Haussmann, Vom Aktienwesen und Aktienrecht, 1928 S. 27 ff.; ähnlich Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 15. Aufl., 1969, 1. Bd. S. 485; zur Theorie des Unternehmens an sich ausführlich Greif, Körperschaftsteuerreform und Anrechnungsverfahren, 1976 S. 64 ff.

10 Zur Funktion der Körperschaftsteuer als materielle Vorauszahlung auf die Einkommensteuer im Anrechnungsverfahren s. J. Pezzer, DStJG 20 (1997), S. 5, 15 f.; A. Raupach, DStJG 20 (1997), S. 21; ähnlich BFH v. 2. 10. 1981, BStBl. II 1982, S. 8, 10; BFH v. 9. 2. 1982, BStBl. II 1982, S. 401, 402.

11 Als Sammelbegriff für Entlastungssysteme mit ermäßigter Einkommensbesteuerung, s. hierzu J. Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG Anm. 10.

12 H.-J. v. Beckerath in Kirchhof, EStG KompaktKommentar, § 20 Rz. 41.

13 So auch H.-J. v. Beckerath in Kirchhof, EStG KompaktKommentar, § 3 Rz. 112.

dung der Doppelbelastung in „pauschaler Form“¹⁴. Salopp gesagt soll „zweimal halb einmal voll“ ergeben, ein Gedanke, der übrigens in den USA schon Anfang der 90er Jahre als „integration through double taxation“¹⁵ diskutiert wurde.

Diese Abhängigkeit des Entlastungsmechanismus vom Einkommensteuertarif macht zugleich die größere Tarifflexibilität, die mit der Abkehr vom Anrechnungssystem angestrebt wurde, zunichte¹⁶. Zwar muß in Zukunft der Körperschaftsteuersatz nicht mehr dem Einkommensteuerspitzensatz entsprechen. Es entstehen aber neue Abhängigkeiten. Versteht man nämlich das Halbeinkünfteverfahren als ein Verfahren, das – wenigstens im oberen Einkommensteuertarifbereich – annäherungsweise zu den gleichen Belastungseffekten führen soll wie das Anrechnungsverfahren, so bedarf es eines bestimmten Verhältnisses von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz. Bei noch stärker sinkenden Körperschaftsteuersätzen käme es zu einer immer deutlicheren Begünstigung von Anteilseignern im oberen Tarifbereich der Einkommensteuer. Andererseits hätte bei einem Einkommensteuerspitzensatz von 42% (ab 2005) schon ein Körperschaftsteuersatz von 27% Mehrbelastungen aller Anteilseigner zur Folge. Lösen läßt sich das Problem allerdings, indem man bei einer Veränderung der Steuersätze entsprechend dem Steuersatzverhältnis auch den freigestellten Dividendenteil erhöht oder reduziert¹⁷.

2. Eigenschaften des Halbeinkünfteverfahrens

a) Vorzüge des Halbeinkünfteverfahrens gegenüber dem Anrechnungssystem

Das Halbeinkünfteverfahren ist in der Lage, eine Reihe der am Anrechnungsverfahren kritisierten Mängel zu beseitigen:

aa) In seiner Grundkonzeption ist es technisch einfach, was allerdings nicht unbedingt bedeutet, daß es weniger streitanfällig¹⁸ ist als das Anrechnungsverfahren, das trotz der komplizierten Gliederungsrechnung wenig Anlaß zu Finanzgerichtsprozessen gegeben hat. Streitanfällig wird im Halbeinkünfteverfahren insbesondere die Aufwandszuordnung nach § 3c Abs. 2 EStG sein¹⁹, wobei sich

14 BT-Drucks 14/2683, S. 94.

15 Vgl. G. Yin, Tax Law Review Bd. 47 (1992), S. 480 ff.; s. hierzu ausführlich J. Hey (Fn. 7), S. 229-234.

16 I. van Lisbaut, FR 1999, 938, 942, dessen Teilsatzverfahren die Flexibilität wieder herstellen würde.

17 Siehe den Vorschlag von Chr. Dorenkamp, in diesem Band, S. 77.

18 Kritisch bezüglich der Vereinfachungswirkung auch R. Maiterth, FR 2000, 507 ff.; H.-J. Pezzer, StuW 2000, 144, 145; J. Schiffers, GmbH 2000, 205. Jede Schematisierung bedarf an den „Scharnierstellen“ zum übrigen Steuerrecht streitanfälliger und komplizierter Abgrenzungsregeln, so F.-Chr. Zeidler in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 955, 962; zur Mißbrauchsanfälligkeit durch das auch im Halbeinkünfteverfahren virulente Problem des Dividendenstripping s. Wagner/Wenger, BB 2001, 386, 388 f.

19 I. van Lisbaut, StuW 2000, 182, 195 f.

dieses Problem auf einfache, zudem steuersystematisch sowie verfassungs- und europarechtlich gebotene Weise²⁰ lösen ließe: Durch die Streichung von § 3c Abs. 2 EStG²¹.

Systemimmanent ist dem Halbeinkünfteverfahren hingegen der Streit um die verdeckte Gewinnausschüttung²², da Dividendenzahlungen gegenüber Leistungsvergütungen anders als zuvor im Anrechnungsverfahren nicht nur im Rahmen der Gewerbesteuer zu Mehrbelastungen führen, sondern in vielen Fällen auch im Rahmen der Einkommensteuer. Der Streit um die Qualifikation von Leistungsvergütungen, der schon in der Vergangenheit die Körperschaftsteuer-senate ausgelastet hat²³, wird also an Gewicht eher noch zu nehmen.

bb) Der größte Vorteil des Halbeinkünfteverfahrens ist, daß es europarechtskonform²⁴ ist, weil es in- und ausländische Beteiligungserträge gleich behandelt. Zwar kann es im Hinblick auf § 34c Abs. 1 EStG dazu kommen, daß außer der ausländischen Körperschaftsteuer auch Teile der im Ausland erhobenen Kapitalertragsteuer definitiv werden²⁵. Indes ist die limitierte Anrechnung kein spezielles Problem des Halbeinkünfteverfahrens, sondern wird höchstens durch dieses verschärft, weil aufgrund der im Halbeinkünfteverfahren verringerten inländischen Einkommensteuer auf Dividenden die Gefahr eines Anrechnungsüberhangs wächst.

Auch was die Behandlung ausländischer Anteilseigner anbetrifft, entspricht das Halbeinkünfteverfahren den Vorgaben des EG-Vertrages. Für eine Halbierung der Kapitalertragsteuer auf an EU-Ausländer gezahlte Dividenden besteht kein Bedürfnis. Eine Diskriminierung ist insoweit schon deshalb zu verneinen, weil sich auch die Kapitalertragsteuer für an inländische Anteilseigner gezahlte Beteiligungserträge nach der vollen Dividende bemißt. Hinzu kommt, daß die weitere Einkommensbesteuerung der Dividende und damit die Anrechnung der Kapitalertragsteuer – ob diese nun voll oder halb erhoben wird – Sache des Wohnsitzstaates²⁶ ist und von Deutschland als Quellenstaat ohnehin nicht beeinflußt werden kann.

20 Grundlegend *W. Schön*, FR 2001, 381 ff.

21 Hierzu ausführlicher unten Abschnitt VII. 2..

22 Hierzu *J. Hey*, GmbHR 2001, 1 ff.; *S. Seeger*, StuB 2000, 667 ff.

23 *M. Streck*, KStG-Kommentar, 5. Aufl., München 1997, § 8 Anm. 61; *Bablau*, DSz 1986, 576.

24 *Spengel/Müller*, IStR 2000, 257, 258; ferner hierzu ausführlich in diesem Band *H. G. Raber*, S. 108.

25 Hierzu in diesem Band *F. Wassermeyer*, S. 124.

26 *O. Thömmes* in *N. Herzig* (Hrsg.), Körperschaftsteuerguthaben bei grenzüberschreitenden Kooperationen, Köln 1996, S. 13, 35; *N. Herzig*, StuW 1990, 22, 30; *Wiss. Beirat beim BMF*, Heft 65, 1999, S. 53; *W. Schön*, in *Gedächtnisschrift für B. Knobbe-Keuk*, Köln 1997, S. 743, 775; *J. Hey* (Fn. 7), S. 167; a.A. *G. Saß*, DB 1993, 113, 117; *ders.*, DStJG 19 (1996) S. 31, 41; *J. Brinkmann*, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996, S. 118.

cc) Darüber hinaus ist das Halbeinkünfteverfahren ergiebig und trägt damit wesentlich zur Finanzierung des niedrigen Körperschaftsteuersatzes bei²⁷. Zwar kommt es zu einem Verzicht auf Aufkommen im oberen Bereich des Einkommensteuertarifs. Dieser Effekt ist aber, jedenfalls nach der Absenkung des Einkommensteuerspitzensatzes im Jahr 2005, zu vernachlässigen. Mehreinnahmen entstehen insbesondere im Anwendungsbereich des Sparerfreibetrags. Konsequenter wäre allerdings die Abschaffung des Sparerfreibetrags oder seine Begrenzung auf Zinseinkünfte gewesen²⁸.

b) Nachteile

Diesen positiven Eigenschaften stehen eine Reihe negativer gegenüber:

aa) Verstoß gegen die Gebote horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit

Das Halbeinkünfteverfahren verstößt gegen die Prinzipien der synthetischen Einkommensteuer, weil Beteiligungserträge in Zukunft anders besteuert werden als gleich hohe Einkünfte einer anderen Einkunftsart. Schedulär wirkt das Halbeinkünfteverfahren nicht nur wegen der hälftigen Freistellung (Sondertarifwirkung), sondern auch aufgrund der Abzugsbeschränkung für Werbungskosten und Betriebsausgaben in § 3c Abs. 2 EStG. Das Halbeinkünfteverfahren führt nicht nur zu einer Sonderbesteuerung einer einzelnen Einkunftsart²⁹, sondern differenziert innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen zwischen Beteiligungserträgen und Zinseinkünften. Dies ist zwar zunächst eine zwingende Folge der unterschiedlichen Vorbelastung mit Körperschaftsteuer, bedingt aber aufgrund der mangelnden Exaktheit des Entlastungsmechanismus Ungleichbehandlungen, die sich gerade nicht mit der unterschiedlichen Vorbelastung rechtfertigen lassen. Durch die Anwendung auf Veräußerungseinkünfte und im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen zieht sich diese Differenzierung auch durch andere Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2, 7 EStG).

Das Halbeinkünfteverfahren verstößt nicht nur gegen das Gebot der Besteuerung nach der objektiven, sondern auch der subjektiven Leistungsfähigkeit. Wegen der definitiven Sockelbelastung mit Körperschaftsteuer ist eine Freistellung des Existenzminimums³⁰ nicht möglich.

Schließlich verzerrt das Halbeinkünfteverfahren die Wirkungen des progressiven Tarifs und verletzt damit das Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit. Je geringer der individuelle Einkommensteuersatz, desto größer ist die Mehrbelastung von Beteiligungserträgen durch das Halbeinkünfteverfahren. Dem steht die Be-

27 BT-Drucks. 14/2863, S. 101, gab die Mehreinnahmen aufgrund der Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren mit rd. 5 Mrd. DM an.

28 Hierbei handelt es sich um eine bereits seit Einführung des Sparerfreibetrages erhobene Forderung, s. etwa J. Lang in Tipke/Lang, § 9 Rz. 563.

29 W. Schön, FR 2001, 381, 387 f.

30 Zur Notwendigkeit der Freistellung des Existenzminimums bei ausgeschütteten Unternehmensgewinnen J. Englisch, DStZ 1997, 778, 780.

günstigung von Dividendeneinkünften von Anteilseignern mit Einkommensteuersätzen über 40% gegenüber. Im Jahr 2001 beträgt der maximale Vorteil 5,3 Prozentpunkte. Allerdings wird das Minderbelastungsproblem gegenüber dem Mehrbelastungsproblem zunehmend zurücktreten. Im Tarif 2005 schmilzt der maximale Tarifvorteil bei dem dann geltenden Einkommensteuerspitzensatz von 42% auf 1,25 Prozentpunkte zusammen. An der verzerrenden Wirkung des Halbeinkünfteverfahrens ändert dies nichts, denn die Mehrbelastung nimmt umgekehrt proportional zum progressiven Einkommensteuertarif ab, bis sie im Punkt 40% null beträgt. Selbst wenn man dem Gesetzgeber in Tariffragen – um eine solche handelt es sich bei der progressionsverzerrenden Wirkung des Halbeinkünfteverfahrens – einen besonders großen Gestaltungsspielraum einräumt³¹, so lassen sich Sondertarife schwerlich für eine einzelne Untereinkunftsart rechtfertigen³².

Abbildung 1: Belastungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens im Verhältnis zum regulären EStTarif

I. Ebene der Kapitalgesellschaft								
1. Gewinn vor KSt.		100						
2. KSt.		25						
II. Ebene des Anteilseigners								
3. Persönlicher EStSatz	0%	15%	20%	30%	40%	45%	48,5%	
4. Dividendeneinkünfte	75	75	75	75	75	75	75	
5. Bemessungsgrundlage ESt. ($\frac{1}{2}$ Dividendeneinkünfte)	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	
6. Einkommensteuerschuld	0	5,6	7,5	11,25	15	16,9	18,2	
III. Steuerlast								
7. Steuer insgesamt	25	30,6	32,5	36,25	40	41,9	43,2	
8. Nettodividende	75	69,4	67,5	63,75	60	58,1	56,8	
9. Effektiver Steuersatz	25%	30,6%	32,5%	36,25%	40%	41,9%	43,2%	
10. Mehr-/Minderbelastung im Verh. zur regulären EStBelastung $((9-3) \div 3)$		104%	62,5%	20,8%	0%	-6,9%	-10,9%	

bb) Verstoß gegen die Gebote der Finanzierungs-, Verwendungs- und Rechtsformneutralität

Mit diesen Ungleichbehandlungen korrespondiert die *fehlende Entscheidungsneutralität* des Halbeinkünfteverfahrens³³. Das Halbeinkünfteverfahren ist weder finanzierungs-, noch verwendungs- oder rechtsformneutral.

31 BVerfG v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 271 (Zinsbesteuerung); *Birk/Barth* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rz. 460.

32 *R. Wernsmann*, NJW 2000, 2078, 2080.

33 Vgl. etwa *W. Wagner*, StuW 2000, 109, 119; *J. Sigloch*, StuW 2000, 160, 171 ff. Zum Verhältnis zwischen Besteuerungsgleichheit und Entscheidungsneutralität *J. Hey* in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 37; *P. Kirchhof*, HStR IV, 1990, § 88 Rz. 126.

(1) **Verzerrung der Finanzierungsentscheidung:** Das Halbeinkünfteverfahren verzerrt die Finanzierungsentscheidung anders als das Anrechnungsverfahren nicht nur im Hinblick auf die Gewerbesteuer, sondern auch im Hinblick auf die Einkommensteuer³⁴. Blendet man die Gewerbesteuer aus, dann ergeben sich aus der Fremdfinanzierung Vorteile, soweit der individuelle Einkommensteuersatz unter 40% liegt, Nachteile, wenn er über 40% liegt. Gleichzeitig verschiebt sich die Entscheidung aber für alle Anteilseigner mit Einkommensteuersatz über 25% zugunsten der Eigenfinanzierung, wenn man die durch Thesaurierung erzielbaren Zinseffekte mitberücksichtigt. Diese müssen allerdings groß genug sein, um eine spätere Mehrbelastung durch das Halbeinkünfteverfahren zu kompensieren³⁵. Eine weitere Verzerrung – zugunsten der Fremdfinanzierung – ergibt sich aus § 3c EStG³⁶.

(2) **Verzerrung der Verwendungsentscheidung (Einsperreffekt):** Die Verzerrung der Entscheidung zwischen Einbehaltung und Ausschüttung hat zwei Ursachen: Zum einen die Steuersatzspreizung³⁷, zum anderen das Hinzutreten der (halben) Einkommensteuer bei Ausschüttung. Tarifspreizungen entfalten auch im Anrechnungsverfahren einen Einsperreffekt, allerdings nur aus der Sicht solcher Anteilseigner, deren individueller Einkommensteuersatz oberhalb der Thesaurierungsbelastung liegt. Demgegenüber bewirkt das Halbeinkünfteverfahren einen Einsperreffekt für alle Anteilseigner, deren Einkommensteuersatz größer null ist³⁸.

(3) **Verzerrung der Rechtsformentscheidung:** Das Halbeinkünfteverfahren verzerrt zudem – unabhängig von anderen rechtsformabhängigen Belastungsunterschieden³⁹ – die Rechtsformentscheidung, weil entnommene Gewinne eines

34 Bei Aufteilung des Fremdfinanzierungsvorteils in einen Unternehmens- und einen Einkommensteuereffekt, zeigt sich daß die Fremdfinanzierung im Anrechnungsverfahren nur einen Unternehmenssteuereffekt hatte (Gewerbesteuerersparnis zu zumindest 50%), daß im Halbeinkünfteverfahren jedoch für alle Anteilseigner unter 40% auch ein Einkommensteuereffekt hinzutritt, s. hierzu A. Schüler, DStR 2000, 1531, 1536; ausführliche Analyse der Vor- und Nachteilhaftigkeit der Fremd- bzw. Eigenkapitalfinanzierung bei W. Scheffler, BB 2000, 2441 ff.

35 Daß lange Thesaurierungsperioden erforderlich sind, um spätere Mehrbelastungen zu kompensieren, belegt F. Tischer, FR 2000, 1009 ff.

36 Hierzu Utescher/Blaufus, DStR 2000, 1581, 1584 ff.; J. Schiffers, GmbHR 2000, 205, 207; N. Herzig, WPg. 2001, 253, 254.

37 Hierzu als Element nachgelagerter Besteuerung in diesem Band Chr. Dorenkamp, S. 75.

38 Eine allokatonsverzerrende Wirkung kann aber vermieden werden, wenn sichergestellt wird, daß das Halbeinkünfteverfahren erst bei konsumtiver Verwendung eingreift. Dies setzt allerdings voraus, daß die Körperschaftsteuer im Sinne einer Investitionseinkommensteuer auf alle investierten Einkünfte erstreckt wird, hierzu ausführlich Chr. Dorenkamp, in diesem Band S. 79.

39 Zu diesen vgl. etwa Kessler/Teufel, DStR 2000, 1836 ff.; J. Schiffers, GmbHR 2000, 205 ff.; J. Hey, DStJG 24 (2001), S. 181 ff., und in diesem Band F. Balmes, S. 29.

Personenunternehmens und ausgeschüttete Gewinne einer Kapitalgesellschaft ungleich behandelt werden.

IV. Rechtfertigung des Systemwechsels

1. Verfassungsrechtliche Vorgaben oder Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers?

Damit stellt sich die Frage, ob die Entscheidung für das Halbeinkünfteverfahren trotz dieses eher negativen Befundes gerechtfertigt werden kann. Vorfrage jedes Rechtfertigungsbemühens ist es zu klären, welchen Anforderungen die Entscheidung des Gesetzgebers für das Halbeinkünfteverfahren unterliegt. Handelt es sich bei dem Verhältnis zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer um eine eigenständige Gestaltungsentscheidung, vergleichbar der Einführung einer neuen Steuer, dann hätte der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts größtmögliche Gestaltungsfreiheit. Ist das Verhältnis zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer hingegen durch die Belastungsentscheidung für eine gleichmäßige Erfassung von Einkommen im Rahmen einer synthetischen Einkommensteuer determiniert, dann würde der Gesetzgeber den Geboten der Folgerichtigkeit und Systemkonsequenz unterliegen.

Der Gesetzgeber des KStG 1977 ging davon aus, daß die Einführung des Anrechnungsverfahrens kein Gebot des Leistungsfähigkeitsprinzips war, sondern sah hierin eine im Rahmen seiner gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit liegende Maßnahme zur Förderung einer breiteren Streuung des Aktienbesitzes⁴⁰. In diesem Sinne hat kürzlich auch *Dieter Birk* vor allzu großer Verfassungsseeligkeit gewarnt⁴¹. Der Gesetzgeber habe bei der Besteuerung von Unternehmen die Wahl zwischen rechtlicher und wirtschaftlicher Betrachtungsweise und sei daher nicht gehindert, an die zivilrechtlichen Vorgaben anknüpfend Kapitalgesellschaften und natürliche Personen unterschiedlich zu besteuern. Tue er dies, so sei er auch frei, bei der Dividendenbesteuerung die Vorbelastung zu berücksichtigen oder zu vernachlässigen. Demnach hält *Birk* das Anrechnungsverfahren unter dem Aspekt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht für zwingend. Einzig die Freiheitsrechte sollen dem Ausmaß der Doppelbelastung Grenzen setzen. Auch ein ungemildert klassisches System wäre demnach – wenn ich *Birk* richtig verstehe – nicht gleichheitssatzwidrig.

Wenn man jedoch auf die gleichmäßige Besteuerung nach der *wirtschaftlichen* Leistungsfähigkeit abstellt, fällt es schwer, die Anknüpfung an die Zivilrechtsform als zulässigen Ausdruck gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit zu interpretieren. Körperschaftsteuer und Einkommensteuer können nicht als zwei vonein-

40 Ausdrücklich in Abkehr von der im Schrifttum vertretenen These, es handle sich um ein Gebot des Leistungsfähigkeitsprinzips, BT-Drucks. 7/1470, S. 326.

41 *D. Birk*, *StuW* 2000, 328, 334 f.

ander unabhängige Systeme verstanden werden, sondern müssen als zwei Steuern auf dasselbe Einkommen untereinander abgestimmt sein⁴². Die Körperschaftsteuer ist Bestandteil eines einheitlichen Systems der Einkommensbesteuerung. Damit muß die Besteuerung von Dividendeneinkünften der Besteuerung anderweitiger Einkünfte so weit wie möglich angeglichen werden. Deshalb besteht sehr wohl ein Bedürfnis, die Ungleichbehandlung von Dividendeneinkünften gegenüber anderweitigen Einkünften zu rechtfertigen.

2. Rechtfertigung der Belastungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens?

In der Vergangenheit ist zur Rechtfertigung einer separaten Besteuerung von Körperschaft und Anteilseignern häufig auf die These von der eigenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der juristischen Person⁴³ sowie auf das Äquivalenzprinzip⁴⁴ abgestellt worden. Beide Argumente taugen jedoch nicht zur Rechtfertigung der Belastungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens⁴⁵. Die These von der eigenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der juristischen Person ist schon ökonomisch nicht haltbar. Die juristische Person existiert nicht um ihrer selbst willen, sondern ist Instrument zur Verfolgung der wirtschaftlichen Interessen natürlicher Personen. Das Äquivalenzprinzip läßt sich nicht auf Kapitalgesellschaften beschränken, wäre aber, auch auf alle Unternehmen ausgedehnt, ungeeignet, am Einkommen anknüpfende Mehrbelastungen zu rechtfertigen. Ohnehin eignet sich der Rückgriff auf diese altgedienten Argumentationsfiguren nicht, um die Belastungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens zu rechtfertigen, das ja gar nicht stets, sondern nur in den unteren Einkommensteuertarifregionen zu Mehrbelastungen des ausgeschütteten Gewinns führt.

Ebensowenig trägt der Versuch einer Rechtfertigung entlang der Unterscheidung zwischen Kapital- und Arbeitseinkünften. Derartige Unterscheidungen finden sich zwar seit Beginn der 90er Jahre – übrigens in bewußter Abkehr vom Prinzip synthetischer Einkommensteuer – in den skandinavischen Staaten⁴⁶, wo allerdings genau entgegengesetzt zum Halbeinkünfteverfahren Kapitaleinkünfte gegenüber Arbeitseinkünften begünstigt werden⁴⁷. Rationale Gründe lassen sich für eine derartige Unterscheidung jedoch nicht finden. Zwar mögen

42 Als Frage aufgeworfen, aber im Ergebnis offengelassen von *W. Schön*, FR 2001, 381, 387.

43 Hierzu ausführlich *J. Hey* (Fn. 7), S. 245 ff.

44 Äquivalenztheoretisch begründet etwa *K. Tipke*, StRO Bd. II, Köln 1993, S. 1028 f., die Rechtfertigung einer separaten klassischen Unternehmensteuer.

45 Ablehnend z.B. *M. Reich*, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Zürich 2000, S. 32 f.

46 *T. Viberkenttä*, IStR 1994, 414 ff.; *ders.* in *Jacobs/Spengel* (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996, S. 117; *L. Mutén* in *Mutén/Sørensen/Hagen* u.a. (Hrsg.), Towards a Dual Income Tax?, London 1996, S. 7 ff.

47 Dies entspricht einer Cash-Flow-Betrachtung, s. *F. Wagner*, StuW 2000, 431, 434 ff.

Dividenden „müheles“ erwirtschaftet sein, doch derartige Differenzierungen werfen mehr Widersprüche auf, als sie zu beseitigen in der Lage sind. Sie passen nicht in das Konzept der synthetischen Einkommensteuer, das gerade nicht nach der Art und Weise der Entstehung von Einkommen differenziert.

Eine theoretisch überzeugende Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung von Dividendeneinkünften läßt sich nicht finden. Deshalb gehen die Rechtfertigungsbemühungen auch zunehmend dahin, im Hinblick auf Ausweichmöglichkeiten das Ausmaß der Ungleichbehandlung in Frage zu stellen⁴⁸.

Das Halbeinkünfteverfahren führt im Einkommensteuertarif 2001 nur unterhalb von Einkommen von 75.000 bzw. bei Zusammenveranlagung von 150.000 DM zu Mehrbelastungen gegenüber dem regulären Einkommensteuertarif. Im Tarif 2005 verschieben sich diese Grenzen auf 95.000 DM bzw. 190.000 DM. Im Hinblick hierauf wird eingewandt, daß die meisten Anteilseigner über Einkommen oberhalb dieser Grenzen verfügten. Der Begriff des „Kleinaktionärs“ täusche⁴⁹. Auch der Kleinaktionär könne Großverdiener sein. Der gering verdienende Kleinaktionär stelle hingegen die zu vernachlässigende Ausnahme dar. Folglich lasse sich das Halbeinkünfteverfahren als zulässige Typisierung zur Berücksichtigung der Vorbelastung rechtfertigen.

Dies setzt allerdings voraus, daß es tatsächlich einen derartigen „typischen“ Beteiligungsfall gibt. Abgesehen davon, daß eine solche Sichtweise den status quo zementieren und einer weiteren Verbreitung des Aktienvermögens in der Bevölkerung entgegenstehen könnte, geht sie an den veränderten Realitäten der Vermögensbildung vorbei. Angesichts der zunehmend breiteren Streuung von Aktienbesitz können über die einkommensteuerliche Situation von Inhabern von Kapitalbeteiligungen keine typisierenden Aussagen getroffen werden. Neuere Zahlen legen nahe, daß die von den Mehrbelastungen durch das Halbeinkünfteverfahren betroffene Gruppe keine *quantité négligeable* ist⁵⁰.

Doch auch an den geringverdienenden Kleinaktionär wird gedacht. Ihm komme es nicht vorrangig auf die Dividende an, sondern auf die auch nach der Absenkung von § 17 EStG weiterhin steuerfrei zu realisierenden Kurssteigerungen⁵¹. Bestätigt wird die Bedeutung von Kurssteigerungen durch die Zusammensetzung der Rendite von Aktienfonds, an der Dividenden nur einen geringen Anteil haben.

48 S. hierzu ausführlich für das klassische System in der Schweiz *M. Reich* (Fn. 45), S. 42 ff.

49 In diesem Sinne *D. Birk*, *StuW* 2000, 328, 335.

50 Das Deutsche Aktieninstitut, *DAI-Factbook 2001*, Abb. 08.3-E-A+F, gibt an, daß die Zahl der Aktionäre an der Gesamtbevölkerung zwischen 1996 und 2000 von 6,0% auf 9,7% angestiegen ist. Dabei war das Wachstum am größten in der Einkommensklasse mit monatlichem Netto-Haushaltseinkommen zwischen 5.000 und 6.000 DM. Das Aktienkapital ist breit gestreut. Im Jahr 2000 verfügten 19,4% der Aktionäre über ein Netto-Jahreshaushaltseinkommen von maximal 60.000 DM, bzw. 31,6% maximal 96.000 DM.

51 Brühler Empfehlungen, *BMF-Schriftenreihe Heft 66* (1999), S. 52.

Dennoch ist der Hinweis auf die Möglichkeit der Erzielung steuerfreier Veräußerungsgewinne als Rechtfertigung von Mehrbelastungen des Halbeinkünfteverfahrens ungeeignet, schon deshalb weil die steuerliche Verschonung von Veräußerungsgewinnen in der jetzigen Form der auf unter 1% abgesenkten Wesentlichkeitsgrenze selbst dem Vorwurf der Gleichheitswidrigkeit ausgesetzt ist⁵². Zudem werden die Besteuerungsfolgen *inkongruenter Sachverhalte* verglichen. Eine Saldierung nimmt die Verzerrung der Entscheidung zwischen Behalten und Veräußern von Aktien in Kauf. Darüber hinaus ist die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne nicht mit den Belastungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens abgestimmt. Denn die Steuerfreiheit kommt gerade auch jenen Anteilseignern zugute, die vom Halbeinkünfteverfahren nicht *mehr*, sondern möglicherweise sogar *minder*belastet werden. Beteiligungen an börsennotierten Aktiengesellschaften betragen regelmäßig unter 1% und können damit unabhängig von der Höhe des zu versteuernden Einkommens, folglich auch von Anteilseignern mit hohem Einkommensteuersatz, die der Kompensation nicht bedürfen, steuerfrei veräußert werden. Umgekehrt läßt sich auch hinsichtlich personenbezogener Kapitalgesellschaften keine Kongruenz feststellen. Hier wird es wegen Erreichens der 1%-Grenze regelmäßig zu steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen kommen, und zwar sowohl für Klein- als auch für Großverdiener.

Aus ähnlichen Gründen läßt sich die Mehrbelastung auch nicht als Kompensation etwaiger Minderbelastungen in der Thesaurierungsphase rechtfertigen⁵³. Der niedrige Körperschaftsteuersatz begünstigt nur Anteilseigner mit persönlichem Einkommensteuersatz über 25%. Andererseits kommt es nur bis zu einem Einkommensteuersatz von 40% zu Mehrbelastungen durch das Halbeinkünfteverfahren, obwohl mit darüber liegenden individuellen Einkommensteuersätzen der Thesaurierungsvorteil weiter wächst. Die Kompensation erfolgt umgekehrt proportional zum Thesaurierungsvorteil. Je größer der Thesaurierungsvorteil, desto geringer die diesen kompensierende Mehrbelastung – das will nicht recht einleuchten.

Optimieren läßt sich die Steuerbelastung allerdings durch Leistungsvergütungen⁵⁴. Leistungsvergütungen unterliegen dem individuellen Einkommensteuersatz. Folglich kann einer Mehrbelastung durch das Halbeinkünfteverfahren ausgewichen werden. Dabei darf aber nicht vergessen werden, daß diese Möglichkeit keineswegs für alle Anteilseigner besteht, sondern nur für im Unternehmen mitarbeitende Anteilseigner. Sie beschränkt sich daher regelmäßig auf personenbezogene Kapitalgesellschaften und steht auch hier nicht allen Anteilseignern offen. Damit ist, lehnt man eine grundsätzlich unterschiedliche Belastung von Kapital- und Arbeitseinkommen ab, auch die Leistungsvergütungsoption nicht geeignet, den Mehrbelastungen durch das Halbeinkünfteverfahren die Brisanz zu nehmen.

52 Kritisch z.B. *H.-J. Kanzler*, FR 2000, 1245, 1253.

53 So aber *M. Reich* (Fn. 45), S. 44 f.

54 Hierzu in diesem Band *F. Balmes*, S. 27.

V. Zwischenergebnis

Am ehesten läßt sich das Halbeinkünfteverfahren als wirtschaftspolitische Entscheidung für ein europarechtskonformes und einfach zu handhabendes System rechtfertigen. Wenngleich auch das Anrechnungsverfahren europarechtskonform und einfacher hätte ausgestaltet werden können⁵⁵, so hätte zumindest die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bei Direktausschüttung aus dem Ausland nicht unerhebliche Schwierigkeiten bereitet. Ob hier pauschale Lösungen für Auslandsdividenden⁵⁶ in einem ansonsten weiterhin exakten Anrechnungssystem europarechtlich zulässig gewesen wären, ist insbesondere vor dem Hintergrund der neuesten EuGH-Rechtsprechung (Verkoojen⁵⁷/Baars⁵⁸/Metallgesellschaft⁵⁹) noch nicht abschließend beantwortet⁶⁰.

Allerdings hat der Gesetzgeber mit der Wahl des Halbeinkünfteverfahrens die verfassungsrechtlichen Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes verfehlt, weil es ihm nicht gelungen ist, einen schonenden Ausgleich zwischen den widerstreitenden Prinzipien der Europarechtstauglichkeit und Einfachheit auf der einen, der Gleichmäßigkeit und Neutralität auf der anderen Seite herzustellen. Das Halbeinkünfteverfahren behebt zwar die isolationistische und europarechtlich bedenkliche Diskriminierung von Auslandsverhalten, aber nur um den Preis der Aufgabe des Konzepts der synthetischen Einkommensteuer. Vor allem die tarifverzerrende Wirkung des Halbeinkünfteverfahrens⁶¹, das im unteren Tarifbereich zu erheblichen Mehrbelastungen, im Punkt 40% zu einer dem Einkommensteuertarifverlauf entsprechenden Belastung und darüber zu Begünstigungen führt, machen dieses System zu einer suboptimalen Lösung.

VI. Alternative: Pauschales Teilanrechnungsverfahren

Weniger verzerrend, gleichwohl europarechtskonform, einfach und ergiebig wäre ein pauschales Teilanrechnungssystem gewesen⁶², wie es beispielsweise in

55 Zweifelnd *H.-J. Pezzer*, *StuW* 2001, 144, 145 f.

56 Eine solche pauschale Lösung findet sich im italienischen Vollerrechnungsverfahren, in dem die auf Inlandsdividenden lastende Körperschaftsteuer exakt angerechnet, gegebenenfalls auch vergütet wird, für Auslandsdividenden hingegen eine pauschale Anrechnung in Höhe von 30% gewährt wird und eine Vergütung nicht vorgesehen ist, hierzu *G. Mayr*, *IWB Fach 5 Italien Gruppe 2* (1998) S. 413 ff.

57 *EuGH v. 13. 4. 2000 – Rs. C-251/98*, *FR* 2000, 573 ff.

58 *EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35/98*, *FR* 2000, 720 ff.

59 *EuGH v. 8. 3. 2001 – Rs. C-397/98*, *FR* 2001, 493 ff.

60 *H. G. Raber*, in diesem Band S. 106, hält auch vor dem Hintergrund der neueren *EuGH-Rechtsprechung*, eine Ausdehnung des Anrechnungsverfahrens auf ausländische Dividendeneinkünfte für nicht erforderlich, auch nicht in pauschaler Weise.

61 S. Abbildung 1.

62 *J. Hey*, *DStJG* 24 (2001), S. 194 ff.

Spanien und Portugal praktiziert wird⁶³. Dabei wird unabhängig von der tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer bei jeder Ausschüttung eine konstante Gutschrift gewährt. Die Beschränkung der Gutschrift auf einen Teil des nominalen Körperschaftsteuersatzes vermeidet Überkompensationen, verhindert aber auch - das ist die Kehrseite - eine exakt dem Einkommensteuertarif entsprechende Belastung. Wesentlicher Vorteil der pauschalen Teilanrechnung gegenüber dem Halbeinkünfteverfahren ist, daß die definitive Sockelbelastung mit Körperschaftsteuer reduziert wird⁶⁴, dadurch wird die unverhältnismäßig starke Mehrbelastung von Anteilseignern mit besonders niedrigem Einkommensteuersatz verhindert. Die Mehrbelastungen verteilen sich gleichmäßig über den gesamten Tarifverlauf.

Abbildung 2: Belastungswirkungen eines pauschalen Teilanrechnungssystems							
Beispiel: Körperschaftsteuersatz 25%, Anrechnungsquote: 20% der Bardividende unter der Annahme, daß eine Verrechnung der Gutschrift mit der auf anderweitige Einkünfte entfallenden ESt. möglich ist. (* Gutschrift beschränkt auf ESt. auf die Dividende)							
I. Ebene der Kapitalgesellschaft							
1. Gewinn vor Körperschaftsteuer		100					
2. Körperschaftsteuer		25					
II. Ebene des Anteilseigners							
3. Persönlicher Einkommensteuersatz		0%	10%	20%	30%	40%	48,5%
4. Bardividende (1-2)		75	75	75	75	75	75
5. Steuergutschrift (20% Bardividende)		15	15	15	15	15	15
6. Bruttodividende		90	90	90	90	90	90
7. Steuer des Anteilseigners auf die Bruttodividende (6 x 3)		0	9	18	27	36	43,65
8. Nettoeinkommensteuer (7-5)		0	-6	*0	3	12	21
III. Steuerlast							
9. Steuer insgesamt (2+8)		25	19	*25	28	37	46
10. Effektiver Steuersatz		25%	19%	*25%	28%	37%	46%
11. Mehrbelastung im Verhältnis zum individuellen EStSatz ((10-3) ÷ 3)			90%	*150%	40%	23%	15%
					11%		

63 Darstellung bei J. Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 382 und 418.

64 Dies gilt allerdings nur, wenn die Körperschaftsteuergutschrift auch vergütet, zumindest aber mit der Einkommensteuer auf andere Einkunftsarten verrechnet werden kann. Diese Möglichkeit besteht in Portugal und Spanien nicht, so daß die pauschale Teilanrechnung für alle Anteilseigner mit Einkommensteuersätzen bis zum Körperschaftsteuersatz die Wirkung eines Freistellungssystems hat.

VII. Folgerichtigkeit der Ausgestaltung des neuen Körperschaftsteuersystems?

Bescheidener als die soeben erörterte Frage nach der grundsätzlichen Rechtfertigung des Halbeinkünfteystems ist die Frage, ob der Gesetzgeber das gewählte System folgerichtig umgesetzt hat.

1. Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens

Dies ist zumindest für den in § 3 Nr. 40 EStG normierten sachlichen Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens zu bejahen. Während das Anrechnungsverfahren auf die Realisationsalternative Gewinnausschüttung beschränkt war, bezieht das Halbeinkünfteverfahren in § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a, b, c und j und S. 2 EStG konsequent als alternative Realisationsform die Anteilsveräußerung ein⁶⁵. Sieht man die Veräußerung als Totalausschüttung⁶⁶, so muß dasselbe Steuerregime Anwendung finden wie auf Dividendeneinkünfte.

Vom Ansatz her konsequent ist in diesem Zusammenhang auch die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze im Rahmen von § 17 EStG auf unter 1%. Sie trägt dem durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25% gegenüber dem alten Recht verschärften Nachbelastungsbedürfnis Rechnung, bleibt allerdings auf halbem Wege stehen. Denn das Nachbelastungsbedürfnis wird gerade in den Fällen nicht befriedigt, in denen Dividendenbezug und die Erwirtschaftung von Veräußerungsgewinnen wirklich gleichwertige Handlungsalternativen darstellen, nämlich in den Fällen der Beteiligung an börsennotierten Gesellschaften, die jederzeit veräußerbar sind. Hier werden die Beteiligungen regelmäßig unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze liegen, so daß sie weiterhin steuerfrei veräußert werden können, obwohl auch insoweit ein Nachbelastungsbedürfnis besteht. Damit ist die vollständige Aufgabe der Wesentlichkeitsgrenze ein Gebot nicht nur der gleichmäßigen Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, sondern auch der Folgerichtigkeit des neuen Körperschaftsteuersystems⁶⁷.

Wollte man sich entgegen der hier vertretenen Auffassung⁶⁸ die Möglichkeit der steuerfreien Veräußerung als Hintertür zur Rechtfertigung der Mehrbelastung von Anteilseignern mit geringen Einkünften offenhalten⁶⁹, müßte die Steuerfreiheit statt an Beteiligungs- an Einkommensgrenzen geknüpft werden. Es ließe sich dann aber fragen, warum nicht gleich ein entsprechender Entlastungsmechanismus auch im Rahmen der Dividendeneinkünfte vorgesehen wird.

65 G. Crezelius, DB 2001, 221, 226.

66 G. Crezelius, DB 2001, 221, 225.

67 Es ist auch die einzige Chance, des Problems des Dividendenstripping (hierzu *Wagner/Wenger*, BB 2001, 386, 388 f.) Herr zu werden.

68 S. oben Abschnitt IV. 2.

69 So die Brähler Empfehlungen (Fn. 6), S. 59, 61.

2. Beteiligungsertragsbefreiung auf der Ebene der Körperschaft

Die Körperschaftsteuerreform wäre unvollständig beschrieben, würde man nur das Halbeinkünfteverfahren erwähnen. Ebenso konsequent hat der Gesetzgeber auf Körperschaftsteuerebene ein Freistellungssystem geschaffen⁷⁰. Die Einführung eines Schachtelprivilegs für Dividendeneinkünfte war notwendige Folge der Rückkehr zu einem klassischen Körperschaftsteuersystem. Bei Einbeziehung körperschaftsteuerpflichtiger Anteilseigner in das Halbeinkünfteverfahren wäre es bei hintereinandergeschalteten Körperschaften zu einem Kaskadeneffekt multipler Mehrbelastungen gekommen. Der Gesetzgeber ist dabei sehr weitgegangen, indem er in § 8b KStG jede Form des Beteiligungsertrags von der Körperschaftsteuer freistellt, die Beteiligungsertragsbefreiung insbesondere auch ausländischen Beteiligungserträgen voraussetzungslos gewährt⁷¹.

Sieht man in der Kapitalgesellschaft nur eine rechtliche Fiktion, dann ist es konsequent, das Schachtelprivileg - wobei Privileg in diesem Zusammenhang der falsche Begriff ist - unabhängig von jedweder Mindestbeteiligungsgrenze zu gewähren. Nur mit den Zielen der technischen Vereinfachung läßt sich dann allerdings erklären, warum der Fiktionsgedanke an der Grenze zur natürlichen Person plötzlich halt macht⁷².

Nicht zwingend und mit dem erheblichen Folgeproblem des Ausschlusses der Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten verbunden, ist hingegen die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG⁷³.

3. Halbabzug als notwendige Konsequenz von Halbeinkünftebesteuerung?

Die Kombination des Halbeinkünfteverfahrens mit einer entsprechenden Abzugsbeschränkung für Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in § 3c Abs. 2 EStG entlarvt die Zwitterhaftigkeit des Halbeinkünfteverfahrens. Einerseits ist dieses als einheitliches Entlastungssystem konzipiert, in dem Körperschaftsteuere-

70 G. Crezelius, DB 2001, 221, 224 f.

71 In den meisten Staaten mit klassischen oder Teilentlastungssystemen ist das Schachtelprivileg - sowohl für in- als auch für ausländische Beteiligungserträge - an bestimmte Mindestbeteiligungen und Mindesthaltedauern gekoppelt, vgl. die Länderdarstellungen bei J. Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 231 ff. Auch § 9 KStG 1976, der die Besteuerung von Dividendenerträgen zwischen verbundenen Unternehmen vor der Einführung des Anrechnungsverfahrens regelte, war auf wesentliche Beteiligungen von 20% bzw. 25% beschränkt, s. W. Schön, FR 2001, 381, 385.

72 Dieser Bruch wird besonders deutlich im Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, abgedruckt als Beilage zu FR 11/2001, S. 22, wenn es um die Differenzierung zwischen § 3c Abs. 1 und § 3c Abs. 2 EStG geht.

73 Hierzu ausführlich E. Wenger, StuW 2000, 177 ff.; kritisch auch G. Crezelius, DB 2001, S. 221, 226; R. Märkle, WPg. 1999, 901, 904. Zu Detailproblemen s. R. Hamacher in diesem Band S. 130.

bene und Einkommensteuerebene zwar nicht mehr technisch miteinander verknüpft sind, dem aber der Gedanke einer steuerlichen Einmalbelastung durch aufeinander abgestimmte zweifache Niedrigbesteuerung zugrunde liegt. Folgt man dieser Einheitsbetrachtung, so liegen in Höhe der Hälfte des Beteiligungsertrages der Sache nach keine steuerfreien Einkünfte vor. Für die Anwendung von § 3c EStG ist folglich kein Raum. Dementsprechend muß § 3c Abs. 2 EStG als eine nicht mit dem objektiven Nettoprinzip zu vereinbarende Bruttobesteuerung gewertet werden⁷⁴. Andererseits verdeutlicht gerade eine Vorschrift wie § 3c Abs. 2 EStG, daß der Gesetzgeber des StSenkG zu einem klassischen System zurückgekehrt ist, in dem die Doppelbelastung Regelbelastung ist.

Dabei konterkariert § 3c Abs. 2 EStG eine der Zielsetzungen der Reform, die Eigenkapitalausstattung der Unternehmen zu stärken⁷⁵, weil es im Zweifel günstiger ist, die Finanzierung als Fremdfinanzierung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft anzusiedeln. Nimmt der Gesellschafter ein Darlehen auf, um eine Einlage in die GmbH zu finanzieren, ist nur die Hälfte der Darlehenskosten abzugsfähig. Nimmt hingegen die GmbH selbst das Darlehen auf, so können die Aufwendungen für das Darlehen in vollem Umfang abgezogen werden.

Schließlich ist auch die Differenzierung zwischen dem für Kapitalgesellschaften anwendbaren § 3c Abs. 1 EStG und § 3c Abs. 2 EStG nicht erklärlich⁷⁶. Einmal wird der Abzug nur versagt, wenn es tatsächlich zu (körperschaftsteuerfreien) Dividendeneinkünften kommt⁷⁷, das andere Mal gilt die Beschränkung unabhängig vom Zufluß (zur Hälfte) steuerfreier Einkünfte.

Die Arbeitsgruppe zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung hat die verzerrende Wirkung der Abzugsbeschränkungen erkannt, hält sie allerdings nur im Rahmen der Körperschaftsteuer für korrekturbedürftig⁷⁸. Die Anwendung von § 3c Abs. 1 EStG soll für Zwecke von § 8b KStG ausgeschlossen werden, an § 3c Abs. 2 EStG will man hingegen festhalten. Das weitere Schicksal von § 3c Abs. 2 EStG werde durch den uneingeschränkten Abzug auf der Ebene der Körperschaft nicht präjudiziert. Auch hier manifestiert sich, daß der Gesetzgeber die Fiktionsthese konsequent auf den Körperschaftsteuerbereich beschränkt, zwischen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuer hingegen von einer strikten Trennung von Steuersubjekt und -objekt ausgeht.

74 W. Schön, FR 2001, 381, 387, wirft dem Gesetzgeber einen Verstoß gegen die Gebote der System- und Folgerichtigkeit vor, weil er von seiner durch das Halbeinkünfteverfahren getroffenen Entscheidung für eine typisierende Normalbelastung abweiche.

75 Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 49 f.

76 Ebenso I. van Lishaut, StuW 2000, 182, 195.

77 Zu der Frage, ob die für Auslands Sachverhalte entwickelte Ballooning-Rechtsprechung jetzt auch auf Inlands Sachverhalte Anwendung finden wird Utescher/Blaufus, DStR 2000, 1581, 1582, 1585 f.; Eilers/Wienands, GmbHR 2000, 957, 962.

78 Bericht der Bundesreg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, abgedruckt als Beilage zu FR 11/2001, S. 22.

4. Verzicht auf die Aufzeichnung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung als Folge der Rückkehr zu einem klassischen Körperschaftsteuersystem

Folge der Rückkehr zum klassischen System ist, daß auf eine Aufzeichnung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung verzichtet wird. Die tatsächlich gezahlte Körperschaftsteuer spielt – nachdem auf das Erfordernis einer ausreichenden Vorbelastung verzichtet wurde – keine Rolle mehr. Damit werden Minderbelastungen, die sich ergeben können, wenn nicht voll mit Körperschaftsteuer vorbelastete Gewinne ausgeschüttet werden, etwa nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei erwirtschaftete Veräußerungsgewinne, bewußt in Kauf genommen. Systemwidrig durchbrochen wird dieses Prinzip durch § 10 Abs. 6 S. 2 Nr. 2 AStG, der bei bestimmten Auslandseinkünften den Nachweis einer ausreichenden Vorbelastung fordert⁷⁹.

5. Ergänzungsfunktion der Kapitalertragsteuer

Wenig Beachtung ist bisher der Ausgestaltung der Kapitalertragsteuer im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens gewidmet worden, obwohl sie aus meiner Sicht nur ungenügend an den Systemwechsel angepaßt worden ist.

Statt auf die halbe Dividende wird die Kapitalertragsteuer weiterhin auf die volle Dividende erhoben (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG), was seinen Grund wohl darin hat, daß Steuerausländer nicht in das Halbeinkünfteverfahren einbezogen werden sollten. Zwar wurde die Kapitalertragsteuer auf 20% gesenkt (§ 43a Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. EStG), da es bei Beibehaltung des Abzugs in Höhe von 25% zwangsläufig zu Übersicherungen gekommen wäre. Dennoch werden Übersicherungen bei allen Anteilseignern in Kauf genommen, deren Einkommensteuersatz unterhalb 40% liegt.

Gravierender ist, daß die Erhebung der Kapitalertragsteuer (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1b EStG) auf nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreite Dividenden zu einer Sicherung ohne Steueranspruch führt. Hier steht von vornherein fest, daß es zur Entstehung eines zu sichernden Steueranspruchs nicht kommen kann. Der Erstattungsanspruch wird zum Regelfall. Der Quellenabzug erhält die Funktion eines (zinslosen) Zwangsdarlehens⁸⁰. Trotzdem hat der Gesetzgeber am Kapitalertragsteuerabzug auf Schachteldividenden festgehalten. Damit fällt das neue Recht hinter die Ausgestaltung des Schachtelprivilegs vor 1977 zurück. Denn vor der Einführung des körperschaftsteuerlichen Vollarrechnungssystems verzichtete der Gesetzgeber gemäß § 9 Abs. 2 KStG 1976 auf die Erhebung von Kapitalertragsteuer auf Schachteldividenden⁸¹. Die einzige Begründung für die jetzige Gestaltung, daß auch schon zuvor steuerbefreite Ausschüttungen aus dem

79 S. hierzu in diesem Band *F. Wassermeyer*, S.125.

80 *W. Neyeres*, DStR 1993, 230 (zum Zinsabschlag in Verlustsituation des Empfängers).

81 Zur Rechtslage vor 1977 *Herrmann/Heuer*, 18. Auflage, Stand August 1976, § 9 Anm. 19.

EK 01 aus Praktikabilitätsgründen der Kapitalertragsteuer unterlagen, ist offensichtlich unzureichend, zumal das Problem jetzt ganz neue Dimensionen annimmt. Es wird neben § 3c Abs. 1 EStG zusätzlicher Grund für die Begründung körperschaftsteuerlicher Organschaften sein⁸². Unverhältnismäßig ist der Kapitalertragsteuerabzug auf steuerfreie Schachteldividenden auch deshalb, weil das Steuersenkungsgesetz – bemerkenswerter Weise anders als für Beteiligungserträge im Anwendungsbereich der Mutter-/Tochter-Richtlinie (s. § 43b EStG) – auch keine antragsgebundene Befreiungsmöglichkeit vorsieht.

VIII. Ausblick

Trotz der im Detail zum Teil konsequenten Ausgestaltung stellt das Halbeinkünfteverfahren einen Fremdkörper im System der progressiven synthetischen Einkommensteuer dar. Die Mehrbelastungen im unteren Tarifbereich bei gleichzeitiger – wenn auch geringer – Minderbelastung im oberen Tarifbereich sind aus meiner Sicht nicht zu rechtfertigen

Dabei ließe sich die Grundidee der zweimaligen niedrigen Besteuerung – alternativ zu dem oben angesprochenen Teilanrechnungsverfahren⁸³ – durchaus verbessern, etwa durch das von *Ingo Van Lishaut* vorgeschlagene Teilsatzverfahren⁸⁴, das in Abhängigkeit zum individuellen Steuersatz Teilsätze ermittelt, die die körperschaftsteuerliche Vorbelastung in einer exakt dem individuellen Einkommensteuersatz entsprechenden Weise ergänzen. In diese Richtung ging auch der eingangs erwähnte US-amerikanische Vorschlag der *integration trough double taxation*⁸⁵. Allerdings werfen derartige differenziertere, aber gleichwohl pauschale Entlastungstechniken ein Schlaglicht auf unseren komplexen linear-progressiven Einkommensteuer-Formeltarif. Je einfacher der Einkommensteuertarif strukturiert ist, desto einfacher wäre es, die Belastung durch einige wenige Teilsätze auch in den unteren Tarifebenen den individuellen Einkommensteuerverhältnissen anzupassen. Das Ausland hat auch deshalb weniger Probleme mit pauschalen Entlastungsmethoden, weil sie sich in Einkommensteuertarife mit nur wenigen Tarifstufen leichter einfügen⁸⁶.

Nach alledem bleibt zu hoffen, daß das Halbeinkünfteverfahren in seiner jetzigen Form keine 24 Jahre überdauern wird.

82 *Jakobs/Wittmann*, GmbHR 2000, 1015, 1020.

83 S. oben Abschnitt VI.

84 *I. van Lishaut*, FR 1999, 938 f.

85 S. Fn. 15. Daß das von *Yin* vorgeschlagene Modell trotzdem sehr einfach ist, liegt an der deutlich einfacheren Einkommensteuertarifstruktur der USA.

86 S. aber auch den Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, hrsg. von *Paul Kirchhof* u.a., Heidelberg 2001, der, obwohl eines seiner Hauptanliegen die Vereinfachung des Einkommensteuerrechts ist, weiterhin am linear-progressiven Formeltarif föesthält (§ 16 des Entwurfs).

Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung

Rechtsanwalt Dr. *Frank Balmes*
Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| I. Einleitung | 3. Belastungsvergleich |
| II. Dualismus der Unternehmensbesteuerung | IV. Rechtsformgerechtigkeit aus steuer-systematischer Sicht |
| 1. Zurechnung von Gewinnen auf Gesellschaftsebene | V. Rechtsformgerechtigkeit aus verfas-sungsrechtlicher Sicht |
| 2. Lock-In-Effekt für Verluste | 1. Auffassungen innerhalb der Ar-beitsgruppe für Unternehmens-steuerrecht |
| 3. Leistungsvergütungen | 2. Auffassungen der höchstrichterli-chen Rechtsprechung |
| 4. Gewerbesteuer | 3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip |
| 5. Erb- und Schenkungsteuer | 4. Freiheitsrechte und Rechtsform-neutralität |
| III. Besteuerung der Unternehmens-gewinne nach dem Steuersenkungs-gesetz | VI. Rechtfertigungsversuche einer nicht rechtsformgerechten Besteuerung |
| 1. Thesaurierungsfall | VII. Fazit und Ergebnis |
| a) Kapitalgesellschaft | |
| b) Personenunternehmer | |
| 2. Ausschüttungsfälle | |
| a) Kapitalgesellschaft | |
| b) Personenunternehmer | |

I. Einleitung

Die DStJG befaßte sich im September 2000 mit den europa- und verfassungsrechtlichen Grenzen der Unternehmensbesteuerung¹. Umfassend referierte dort *Monika Jachmann* über die Besteuerung von Unternehmen als „Gleichheitsproblem“². Erst bei der letzten Jahrestagung in Heidelberg wurde das Thema „Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität“ ausführlich und richtungweisend von *Johanna Hey* bearbeitet. Auch dieses Jahr wird die DStJG das Thema nicht loslassen. *Susanne Sieker* wird bei der 25. Jahrestagung über die Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen berichten.

Diese Referate wurden und werden vor Deutschen **Steuerjuristischen** Gesellschaft gehalten. Meinem Sohn Paul las ich aus einem Kinderlexikon³ den Eintrag

1 *Pelka* (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000).

2 *Jachmann* in: DStJG 23 (2000), S. 9ff.

3 Aus: Mein großes Kinderlexikon. Von Norbert Landau, illustriert von Ludwig Winkler, Gondrom Verlag.

über das Stichwort „Jurist“ vor, der da lautete: „Richter, Rechtsanwälte und manche Beamte sind Juristen. Sie haben Rechtswissenschaft studiert und wissen daher, was in den Gesetzen steht, und wie man sie verstehen und anwenden muß.“ Würde man diese Beschreibung auf „Steuerjurist“ übertragen, so würde dies wie folgt lauten: Steuerjurist: Finanzrichter, Steueranwälte und manche Finanzbeamte sind Steuerjuristen. Sie haben Steuerrechtswissenschaft studiert und wissen daher, was in den Steuergesetzen steht und wie man Steuergesetze verstehen und anwenden muß.“ Das Thema Rechtsformneutralität der aktuellen Unternehmenssteuerreform zeigt exemplarisch, daß wir uns von diesem Anspruch wieder einmal mehr entfernt haben.

Dieses Referat soll lediglich Schlaglichter auf die Unternehmenssteuerreform unter dem Aspekt der Rechtsformneutralität werfen. Mehrmals wurde dieses Thema in der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuerreform aufgegriffen und kontrovers diskutiert, es entstand ein Gutachten über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Tarifspreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz⁴. Als eines der Primärziele, die die Brühler Kommission fokussieren sollte, galt die Schaffung einer rechtsformneutralen Besteuerung. Noch in der Gesetzesbegründung zum Steuersenkungsgesetz⁵ heißt es, „eine sachgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei nur dann gewährleistet, wenn die Belastungsunterschiede zwischen den Unternehmensformen lediglich dadurch bedingt sind, daß die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einer bestimmten Unternehmensform anders ist“⁶. Klaus Tipke formuliert dies so: „Besteuerung nach der Unternehmensform ist mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar.“⁷

II. Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Aus dem Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer⁸ und dem damit einhergehenden Trennungs- und Durchgriffsprinzip⁹ folgt eine rechtsformabhängige Besteuerung¹⁰ mit bedeutenden Konsequenzen, über die ein kurzer Überblick gewährt werden soll:

4 Balmes/Hey/Raber, Verfassungsmäßigkeit der Tarifspreizung zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuerspitzensatz, 2000

5 V. 23.10.2000, BGBl. I 1433.

6 BT-Drucks. 14/2683, 14.

7 Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, S. 1030.

8 Pezzer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., § 11 Rz. 71.

9 Seer, StuW 1993, 115, 117.

10 Vgl. Schiffers, GmbHR 2000, 389, 390; ders., GmbHR 200, 1005, 1015; Hey, DStJG 24 (2001), S. 155 ff; Herzig, WpG 2001, 253; Kobbé-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 2f; Lang, StuW 1989, 6ff; Tipke, NJW 1980, 1079 ff; Reiß, DStR 1999, 2011, 2012; Sigloch, StuW 2000, 160, 171; Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9, 18; Grass, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992.

1. Zurechnung von Gewinnen auf Gesellschaftsebene

Gewinnbeteiligungen bei einer Personengesellschaft als transparente Gesellschaft sind unabhängig davon, ob sie einbehalten oder den Gesellschaftern überwiesen werden, im Jahr ihrer Entstehung voll steuerpflichtig. Die Spitzenbelastung für gewerbliche Einkünfte (Tarifermäßigung inkl. GewSt) lag bis zum Veranlagungszeitraum 2000 bei ca. 52,5%¹¹.

Gewinnbeteiligungen bei einer Kapitalgesellschaft als intransparente Gesellschaft werden dem Anteilseigner erst bei Gewinnausschüttung zugerechnet.

Die Steuerbelastung für thesaurierte Gewinne betrug in VZ 2000 (inkl. GewSt) aufgerundet ebenfalls 52,5 %, bei Vollausschüttung ergab sich eine kumulierte Spitzenbelastung für Gesellschafter und Gesellschaft von 59%¹².

Nach bisherigem Recht war – infolge der Tarifermäßigung für gewerbliche Einkünfte – die Vollausschüttung der Personengesellschaft um 6,5 Prozentpunkte günstiger.

2. Lock-In-Effekt für Verluste

Verluste werden dem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft nicht zugerechnet, sondern können nur von der Kapitalgesellschaft selbst im Wege des Verlustabzugs verrechnet werden (§ 8 Abs. 1 KStG iVm § 10 d EStG, Ausnahme Organschaft¹³). Verluste einer Personengesellschaft werden den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet und können nach dem mittlerweile ausgetrockneten Prinzip der synthetischen Einkommensteuer grundsätzlich mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

3. Leistungsvergütungen

Leistungsvergütungen der Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter werden steuerlich anerkannt. Mit diesem Instrument versucht die Beratungspraxis die im Vergleich zur Personengesellschaft höhere Ausschüttungsbelastung zu reduzieren, während die Finanzverwaltung über die verdeckte Gewinnausschüttung die Steuerausfälle wieder zu kompensieren versucht¹⁴.

Leistungsvergütungen der Personengesellschaft werden hingegen bei bestimmten schuldrechtlichen Beziehungen zum Gesellschafter als gewerbliche Einkünfte qualifiziert. Das der Gesellschaft zur Nutzung überlassene Privatvermögen des Gesellschafters wird zum Betriebsvermögen des Gesellschafters, wodurch stille Reserven steuerverstrickt werden, während bei Kapitalgesellschaf-

11 § 32c EStG 43% zzgl. GewSt bei unterstelltem Gewerbesteuerhebesatz von 400.

12 Vgl. *Pelka*, *StuW* 2000, 389, 390.

13 Vgl. hierzu *Faulhaber*, *INF* 2000, 609.

14 *Schiffers*, *GmbHR* 2000, 1005, 1012; *ders.*, *GmbH-StB* 2000, 242, 243.

ten die Qualifikation als Privatvermögen nicht tangiert wird. Dieser Rechtsformvorteil wird allerdings durch das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung eingeschränkt. Schließlich ist noch auf die unterschiedliche Behandlung der Pensionszusage hinzuweisen, die auch Belastungsunterschiede bei der Gewerbesteuer nach sich zieht.

4. Gewerbesteuer

Nur bei Personengesellschaften wird ein Staffeltarif mit Freibeträgen gewährt, bei Kapitalgesellschaften nicht.

5. Erb- und Schenkungsteuer

Schließlich wird die Kapitalgesellschaft bei der Erb- und Schenkungsteuer benachteiligt. Von erheblicher Bedeutung sind dabei unterschiedliche Bewertungsvorschriften, die im Regelfall dazuführen, daß die Personengesellschaft nur mit ihrem Steuerbilanzwert, die Kapitalgesellschaft aber zusätzlich auch mit ihrem Ertragswert bewertet wird¹⁵. Bei einer „Verlust-GmbH“ kann allerdings infolge von Bewertungsabschlägen eine günstigere Bewertung erfolgen, als bei einer „Verlust GmbH & Co. KG“¹⁶.

III. Besteuerung der Unternehmensgewinne nach dem Steuersenkungsgesetz

1. Thesaurierungsfall

a) Kapitalgesellschaft

§ 23 Abs. 1 KStG sieht vor, daß der Körperschaftsteuersatz auf 25 % gesenkt wird. Zuzüglich der Gewerbesteuer – unterstellter Hebesatz 400% - ergibt sich so eine Gesamtbelastung des thesaurierten Gewinns bei der Körperschaft in Höhe von 37,5%. Der thesaurierte Gewinn der Körperschaft wird damit als Folge der Steuerreform um 15 Prozentpunkte geringer besteuert¹⁷.

b) Personenunternehmer

Personenunternehmer werden ab 1.1.2001 in der Weise entlastet, daß gemäß § 35 EStG eine pauschalierte Ermäßigung der Einkommensteuer um die Gewerbe-

15 §12 Abs. 5 ErbStG; §§ 12 Abs. 2 ErbStG, 11 Abs. 2 BewG iVm 95 ff ErbStR (sog. Stuttgarter Verfahren).

16 Vgl. auch Pelka, StuW 2000, 389, 390 f

17 Wie oben, Pelka, StuW 2000, 389, 390 f

steuer möglich wird¹⁸. Das Ziel dieser Ermäßigung liegt darin, die zusätzliche Belastung gewerblicher Einkünfte von Personenunternehmern mit Gewerbesteuer zu beseitigen. Die Gewerbesteuer wirkt sich danach bei der Bemessung der Einkommensteuer zweifach aus: Zum einen ist sie weiterhin Betriebsausgabe, so daß die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer gemindert wird. Zum anderen ermäßigt sich die Einkommensteuer um das 1,8-fache des Gewerbesteuermeßbetrages. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 350% werden dem Einkommensteuerspitzensatz unterliegende gewerbliche Einkünfte insgesamt mit 48,5% bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% mit 49,6% besteuert¹⁹. Diese Belastung entspricht annähernd dem Einkommenshöchststeuersatz anderer Einkunftsarten, die im Jahr 2002 mit maximal 48,5% (§ 32 a EStG) besteuert werden.

2. Ausschüttungsfälle

a) Kapitalgesellschaft

Auch bei Ausschüttung der Gewinne bleibt die Belastung der Kapitalgesellschaft mit 25% Körperschaftsteuer definitiv. Gemäß § 3 Nr. 40 EStG ist die Hälfte der Dividende beim Anteilseigner steuerfrei, die andere Hälfte ist steuerpflichtig. Zusammengefaßt ergibt das Halbeinkünfteverfahren auf Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter eine steuerliche Gesamtbelastung mit Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer (Hebesatz 400%) und Einkommensteuer von rund 52,66%²⁰.

Wird ein Kapitalgesellschaftsanteil veräußert, so ist dies für die natürliche Person entweder steuerfrei (unter 1%) oder unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren. Für eine Kapitalgesellschaft stellt § 8b Abs. 2 KStG - unter einschränkenden Voraussetzungen für einbringungsgeborene Anteile - den Veräußerungsgewinn völlig steuerfrei. Für den Erwerber ist der Kauf eines GmbH-Anteils mangels Abschreibbarkeit nicht empfehlenswert²¹.

b) Personenunternehmer

Bei der Belastung von Gewinnen der Personenunternehmer wird nicht zwischen Ausschüttung und Thesaurierung differenziert. Die Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft sind unabhängig davon, ob sie einbehal-

18 Vgl. dazu *Diener/Schulte* in *Erle/Sauter*, Reform der Unternehmensbesteuerung, § 35 EStG und der hier folgende Beitrag von *Horlemann* mwN.

19 *Pelka*, *StuW* 2000, 389, 391, Tab 1 in FN 17

20 *Pelka*, aaO, Tab 2, Fn. 18; zu ähnlichen Berechnungen, *Herzig*, *WpG* 2001, 253, 256, 257, als *Graphiken*; *Schiffers*, *GmbH* 2001, 1005 t.

21 *Herzig*, *WpG* 2001, 253, 263.

ten werden oder den Gesellschaftern zufließen, in vollem Umfang im Jahr ihrer Entstehung mit dem Einkommensteuersatz zu versteuern.

Werden Mitunternehmeranteile durch eine natürliche Person veräußert, so unterliegt der Veräußerungsgewinn der Vergünstigung des § 34 EStG. Von praktischer Bedeutung ist dabei allerdings nur die Steuerfreistellung des § 34 Abs. 3 EStG, die nur unter bestimmten Voraussetzungen in nur einem bestimmten Umfang gewährt wird²². Der Erwerber zieht den Kauf eines Mitunternehmer-Anteils vor, weil er zu Abschreibungsvolumen führt²³.

3. Belastungsvergleich

Die hier angestellten Belastungsvergleiche lassen sich tabellarisch wie folgt zusammenfassen:

Entwicklung der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften bis 2005 bei Leistungsvergütungen (Geschäftsführergehalt)

	2002	2003	2005
<i>Spitzensteuersatz</i>	48,50%	47%	42%
Ebene der Kapitalgesellschaft			
Gewinn (ohne GF-Gehalt)	100,00	100,00	100,00
GF-Gehalt	-35,00	-35,00	-35,00
Gewinn vor Steuern	65,00	65,00	65,00
GewSt 400%	-10,83	-10,83	-10,83
Gewinn nach GewSt	54,17	54,17	54,17
KSt 25%	-13,55	-13,55	-13,55
Gewinn nach KSt u. GewSt	40,62	40,62	40,62
Steuerbelastung auf Ebene der KapG	24,38	24,38	24,38
Ebene des Gesellschafter-GF			
Ausschüttung	40,62	40,62	40,62
Einkünfte nach § 20; § 3 Nr. 40 EStG (Halbeinkünfteverf.)	20,31	20,31	20,31
GF-Gehalt	35,00	35,00	35,00
zu versteuerndes Einkommen	55,31	55,31	55,31
ESt	-26,83	-25,99	-23,23
Einkommen nach Steuern	48,79	49,62	52,39
Gesamtbelastung für Gesellschaft und Gesellschafter	51,21	50,37	47,61

²² Einmal im Leben, 55. Lebensjahr vollendet, Gewinne bis zu 10 Mio. DM.

²³ Herzig, WpG 2001, 253, 263.

Zusammenfassendes Ergebnis	2002	2003	2005
<i>Spitzensteuersatz</i>	48,50%	47%	42%
Steuerbelastung bei Personengesellschaften	49,58	48,33	44,16
Steuerbelastung bei Kapitalgesellschaften			
-Thesaurierung	37,50	37,50	37,50
-Ausschüttung (incl. ESt Gesellschafter)	52,66	51,19	50,63
Minderbelastung der KapG gegenüber PersG bei Thesaurierung	12,08	10,83	6,66
Mehrbelastung der KapG gegenüber PersG bei Ausschüttung	-3,08	-2,86	-6,47
Steuerbelastung bei Leistungsvergütungen			
-Kapitalgesellschaft (incl. ESt Gesellschafter)	51,21	50,37	47,61
-Personengesellschaft	49,58	48,33	44,16
Mehrbelastung der KapG gegenüber PersG bei Leistungsvergütungen	-1,63	-2,04	-3,45

Die Besteuerung des gewerblichen Personenunternehmers wird im Vergleich zum Veranlagungszeitraum 2000 wesentlich sinken. Die Belastungsunterschiede sind im Thesaurierungsfall sehr hoch. Im Veranlagungszeitraum 2002 wird die Kapitalgesellschaft 12 Prozentpunkte bessergestellt als bisher, im Veranlagungszeitraum 2005 noch nahezu 7 Prozentpunkte. Umgekehrt wird die Personengesellschaft bei Ausschüttung bessergestellt, die sich für den Anteilseigner der Kapitalgesellschaft als Falle entpuppen kann. Es ist eine Besserstellung von 3 Prozentpunkten bis zu 6,5 Prozentpunkten im Veranlagungszeitraum 2005 festzustellen. Dieses Ergebnis relativiert sich bei Berücksichtigung von Leistungsvergütungen: fast 2 Prozentpunkte 2002 und 2003, 3,5 Prozentpunkte 2005. Insgesamt würde ich diese Belastungsunterschiede – auch im Hinblick auf die Besteuerung im Veranlagungszeitraum 2005 – nicht als „marginal“ bezeichnen²⁴.

Die eingangs geschilderten Belastungsunterschiede sind nicht etwa in Folge der Unternehmenssteuerreform – wie beabsichtigt – beseitigt, sondern verstärkt worden. Das Ziel der Unternehmenssteuerreform wurde verfehlt²⁵.

Für die Beratungspraxis existieren schon mehrere Rechtsformvergleichstabellen, nach denen man den „Break even“ des Besteuerungsvorteils der GmbH ab-

24 A.A.: Pelka, StuW 2000, 389, 392.

25 Schiffers, GmbH-StB 2000, 242, 253; ders., GmbHR 2000, 1005; Kirchhof, Stbg 2000, 552; Schön, Stbg 2000, 1, 5; Schön, StuW 2000, 151, 152 f.; Reiß, DStR 1999, 2011; Pezzer, StuW 2000, 144, 147f.; Andreas Schmidt, GmbH-StB 2001, 22; Sigloch, StuW 2000, 160; Hey, DStJG 24 (2001) S. 155 ff.; a.A.: Watrin, DStZ 1999, 239; Birk, StuW 2000, 336; Pelka, StuW 2000, 389, 391.

lesen kann, denn sogar im Thesaurierungsfall ist die Personengesellschaft mit niedrigen Einkünften günstiger²⁶. Im Ergebnis ist nach der Einführung der Gewerbesteueranrechnung die Personengesellschaft die tendenziell steuerlich günstigere Rechtsform, da sich der Thesaurierungsvorteil der GmbH – unter der Berücksichtigung, daß irgendwann einmal eine Ausschüttung stattfinden wird – erst bei Thesaurierungszeiträumen von 10–25 Jahren lohnt²⁷, das heißt: Bei einer späteren Ausschüttung holt die hohe Besteuerung den Zinsvorteil infolge der zunächst gesparten Steuer in der Regel wieder ein.

Durch den niedrigen Körperschaftsteuersatz von 25% bot das KStG zunächst in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes eine Überkompensation der ursprünglichen Besteuerungsnachteile gegenüber der Personenunternehmen an²⁸. Infolge der pauschalen Gewerbesteueranrechnung – dazu der nächste Vortrag – wurde dies wiederum überkompensiert, was zu der hier aufgezeigten Verstärkung der rechtsformbedingten Belastungsunterschiede führte. Dies wird von *Pelka*²⁹ als „unbefriedigend“, von *Lang*³⁰, *Kirchhof*³¹, *Tipke*³², *Pezzler*³³, *Schön*³⁴ als rechtlich angreifbar qualifiziert.

Sehr kritisch äußert sich auch *Herzig* in einem Beitrag (Die Wirtschaftsprüfung, Heft 5, 2001) insbesondere zur fehlenden Rechtsformneutralität im Rahmen des Unternehmenskaufes nach den Vorschriften des Steuersenkungsgesetzes. Dort werden Tabellen und Grafiken dargestellt, die umfassend die deutliche Verschärfung der Rechtsformabhängigkeit der periodischen und aperiodischen Besteuerung nachweisen³⁵.

IV. Rechtsformgerechtigkeit aus steuersystematischer Sicht

Bisher wurde m.E. lediglich die verfassungsrechtliche Dimension der Rechtsformneutralität bzw. der Rechtsformgerechtigkeit der Unternehmensbesteuerung betrachtet. § 8 Abs. 1 KStG verweist für die Gewinnermittlung auf das Einkommensteuergesetz. Allgemein wird die Körperschaftsteuer als eine Einkommensteuer der Körperschaft qualifiziert. Es fragt sich, ob aus steuersystematischer Sicht das Einkommen dieser beiden Unternehmensträger so unterschiedlich behandelt werden darf. Das Steuersenkungsgesetz manifestiert zu-

26 *Herzig*, WpG 2001, 253, 267; *Schiffers*, GmbHR 2000, 1011 f.

27 *Tischer*, FR 2000, 1009, 1013.

28 *Kirchhof*, Stbg 2000, 552, 556; *ders.*, DStR 2001, V.

29 A.a.O., S. 398.

30 GmbHR 2000, 453.

31 Stbg 2000, 552, 556.

32 Die Steuerrechtsordnung, S.1030f.

33 StW 2000, 144, 149.

34 StW 2000, 151, 152.

35 *Herzig*, WpG 2001, 253, 263.

dem diese Belastungsunterschiede. Ein Ansatzpunkt könnte hier die Systemkonsistenz der Steuerrechtsordnung sein. Solche Verweisungen in ein anderes Gesetz sind eines der wichtigsten gesetzgebungstechnischen Mittel, das Ineinandergreifen der Vorschriften der Gesamtrechts(steu)erordnung sichtbar zu machen³⁶; sie dienen damit der Systembildung.

Es sind viele Friktionen zu beklagen, beispielsweise wird die Veräußerung eines GmbH-Anteils (mind. 1 %) in jedem Fall dem Halbeinkünfteverfahren unterzogen, wobei § 3 c EStG den Betriebsausgabenabzug halbiert. Dies gilt zwar für die Veräußerung eines Personenunternehmens nicht. Allerdings ist die Steuervergünstigung nach § 34 EStG wesentlich restriktiver als das Halbeinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG. Für die Kapitalgesellschaft kann in unbeschränkter Höhe und unbeschränkter Häufigkeit der Steuervorteil genutzt werden, für die Personengesellschaft nur einmal und dies auch nur unter bestimmten Voraussetzungen.

V. Rechtsformgerechtigkeit aus verfassungsrechtlicher Sicht

1. Auffassungen innerhalb der Arbeitsgruppe für Unternehmenssteuerrecht

- a) Nach überwiegender Ansicht der Mitglieder der Arbeitsgruppe ist die Rechtsformneutralität aus Art. 3 GG (Leistungsfähigkeitsprinzip) abzuleiten und allein schon die Steuersatzspreizung verfassungswidrig (Gutachten *Balmes/Hey/Raber*).
- b) Die Gegenansicht erkennt weder einfachrechtlich noch verfassungsrechtlich ein Gebot der Rechtsformneutralität an³⁷.

2. Auffassungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung

Das Bundesverfassungsgericht hat Ende letzten Jahres den Grundsatz der rechtsformneutralen Besteuerung – wenn auch nur im Hinblick auf die Umsatz- und Gewerbesteuer – in der sog. Schwarzwaldklinik-Entscheidung höchstrichterlich etabliert³⁸. Es hat ausgeführt, daß die Rechtsform kein geeigneter Anknüpfungspunkt unterschiedlicher Steuerlasten sei, die Rechtsform eines wirtschaftlichen Unternehmens rechtfertige keine Belastungsunterschiede.

Äußerungen des Bundesfinanzhofes zur Frage der Rechtmäßigkeit einer rechtsformabhängigen Besteuerung sind nicht einheitlich. Noch in einer Entscheidung vom 14.12.1994³⁹ entdeckt er keine Vergleichbarkeit von Personenunternehmen

36 *Karpen*, Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik, 1970, S. 13.

37 *Pelka*, *StuW* 2000, 389, 393 ff; so auch *Watrin*, *DStZ* 1999, 238, 241; *Birk*, *StuW* 2000, 333.

38 *BVerfGE* 101, 151, 156f.; *BVerfG*, *DB* 2000, 28 dazu auch *Kirchhof*, *StbG* 2000, 552, 556.

39 *BStBl.* 1995, 329, 330.

und Kapitalgesellschaften, stört sich also – wie schon am 4.11.1958⁴⁰ – an der fehlenden Rechtsformneutralität nicht. Andere Entscheidungen sind bemüht rechtsformabhängige Belastungsunterschiede im Wege der Rechtsfortbildung zu glätten⁴¹. In dem Vorlagebeschluß vom 24.2.1999⁴² lehnt der 10. Senat die These der mangelnden Vergleichbarkeit der Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften aufgrund der Rechtsform ausdrücklich ab und bejaht ein Gebot rechtsformneutraler Besteuerung.

3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Wegen des begrenzten Umfanges werden zur grundrechtlichen Würdigung einer rechtsformneutralen Besteuerung nur Thesen formuliert. Die Arbeitsgruppe schloß sich – sofern die Mitglieder ein verfassungsrechtliches Gebot rechtsformneutraler Besteuerung anerkannten – den Forschungsergebnissen von *Johanna Hey*⁴³ vollständig an. Diese werden hier schlaglichtartig wiedergegeben:

- a) Rechtsformneutralität heißt **Rechtsformgerechtigkeit**, da einige rechtsformabhängige Besteuerungsunterschiede durchaus wegen der zivilrechtlichen und haftungsrechtlichen Unterschiede gerechtfertigt sind, so z.B. der Verlustausgleich auf Ebene der Personenunternehmer.
- b) Rechtsformgerechtigkeit heißt auch **Transferneutralität**: Es muß auf die Ebene der subjektiven Leistungsfähigkeit der Unternehmer, d.h. Anteilseigner und Personenunternehmer, abgestellt werden. Diese Steuerträger sind in ihrer subjektiven Leistungsfähigkeit gleich, werden allerdings bei gleich hohen unternehmerischen Gewinnen unterschiedlich belastet.

Würde man jeweils auf die objektive Leistungsfähigkeit der Unternehmen (Thesaurierungsfall) abstellen, ergäbe sich eine eklatante Ungleichbehandlung.

- c) Es ist mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu vereinbaren, lediglich auf die objektive Leistungsfähigkeit bei Kapitalgesellschaften und auf die subjektive Leistungsfähigkeit bei Personenunternehmen abzustellen.
- d) Rechtsformneutralität läßt sich nicht auf eine **Thesaurierungsneutralität** reduzieren. Vielmehr sind auch die am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen hinsichtlich ihrer am Unternehmen erwirtschafteten Erträge gleichzustellen. Im Sinne von Transferneutralität müssen deshalb auch die steuerlichen Folgen des Transfers von Gewinnen auf die außerbetriebliche

40 BStBl. III 1959, 50, 51.

41 GrS v. 25.2.1991, BStBl. 1991, 691, 702.

42 BStBl. 1999, 450, 463.

43 DStJG 24 (2001), S. 155 ff.

Konsumebene rechtsformneutral ausgestaltet sein⁴⁴. Dieser Transfer kann sowohl durch Ausschüttungen/Entnahmen, Leistungsvergütungen oder die Veräußerung von Unternehmensanteilen stattfinden.

4. Freiheitsrechte und Rechtsformneutralität

Paul Kirchhof weist zudem noch auf die **Vereinigungsfreiheit** des Art. 9 Abs. 1 GG hin, die ebenfalls freiheitsrechtliche Grundlage des Gebotes rechtsformneutraler Besteuerung sei⁴⁵. Das Steuerrecht dürfe nicht dem Steuerpflichtigen eine bestimmte Rechtsform aufzwingen, die negative Vereinigungsfreiheit soll es auch erlauben, als Einzelunternehmer tätig zu bleiben⁴⁶.

Paul Kirchhof sieht die Assoziationsfreiheit des Art. 9 GG dann als verletzt an, wenn durch die steuerliche Bevorzugung der Kapitalgesellschaft ein Impetus in diese Rechtsform ausgeübt werde⁴⁷. Der Status des Einzelunternehmers, der Mitunternehmerschaft, und der juristischen Personen (Art. 19 Abs. 3 GG) seien – beim Auftreten unter eigenem oder fremdem Namen in der individuellen, gemeinschaftlichen oder begrenzten Haftung, in der alleinigen oder abgestimmten Verantwortlichkeit, in der Personengebundenheit oder der personenunabhängigen Versteigerung des Wirtschaftsorganismus – so verschieden, daß die Entscheidung für die eine Organisationsform im Gegensatz zu der anderen Alternative stehe. Hier dürfe das Steuerrecht einen Statuswechsel nicht veranlassen; das Vertrauen auf die angebotene Organisationsform bleibe auf Dauer geschützt.

Nach *Pelka* sei der Gesetzgeber lediglich verpflichtet, überhaupt Rechtsformen zur Verfügung zu stellen, die den verschiedenen Typen von Vereinigungen angemessen sind und deren Wahl deshalb zumutbar ist⁴⁸. Danach sei ein Bestandsschutz einer bestimmten Rechtsform nicht konstituiert.

VI. Rechtfertigungsversuche einer nicht rechtsformgerechten Besteuerung

1. Die Ausweichmöglichkeiten des Umwandlungssteuergesetzes rechtfertigen die gleichheitswidrigen Benachteiligungen durch steuerneutrale Umwandlungen nicht. Dies wirkt sich lediglich auf die Intensität der Beeinträchtigungen aus, schließt aber nicht einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG⁴⁹ aus. *Birk*

44 So *Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG 24 (2001), S. 155 ff.; *Schön*, StuW 2000, 151, 152; *Lang*, Harzburger Steuerprotokoll 1999, 3347; *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 18; a. A. *Pelka*, StuW 2000, 389, 393ff.

45 StuW 2000, 221, 230.

46 Stgb 2000, 552, 556.

47 StuW 2000, 221, 230.

48 *Pelka*, StuW 2000, 392.

49 *Hey*, a.a.O.; *Reiß*, DStR 1999, 2011, 2017.

- setzt sich nicht mit der Auffassung *Kirchhofs* zur Vereinigungsfreiheit auseinander, wenn er diese Rechtslage als Rechtfertigung anerkennt⁵⁰.
2. Die bloße Aufzählung beliebiger Unterschiede der Besteuerung ist kein Legitimationsnachweis für unterschiedlich hohe Steuerlasten, ebenso wenig der Hinweis, daß die rechtsformbedingten Belastungsunterschiede seit eh und je bestehen⁵¹.
 3. Zivilrechtliche Unterschiede rechtfertigen nur dann eine unterschiedliche Belastung, wenn sie sich im unterschiedlich großen wirtschaftlichen Erfolg niederschlagen, denn nur daran knüpft die subjektive Leistungsfähigkeit an. Eine Trennung der objektiven Leistungsfähigkeit des Unternehmens und der subjektiven Leistungsfähigkeit des Unternehmers ist nicht zulässig, da sie im Einkommensteuerrecht mangels eigenständiger Unternehmensebene eine Einheit bilden⁵².
 4. Schließlich sind die Belastungsunterschiede nicht als Sozialzwecknorm zu rechtfertigen, weil der Gesetzgeber gerade keine klare Präferenz zugunsten einer Rechtsform oder einer Unternehmensgröße erkennen läßt, sondern ein Konglomerat von unterschiedlichen Besteuerungsfolgen, die sich einmal positiv und ein anderes mal negativ auf eine bestimmte Rechtsform auswirken⁵³. Eine „Überkreuzrechtfertigung“ – hier ein Vorteil des Personenunternehmens, dort ein Vorteil der Kapitalgesellschaft – entspricht nicht den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG.

VII. Fazit und Ergebnis

Die Unternehmenssteuerreform führt zur Entlastung unternehmerischer Gewinne. Sie wollte nicht nur die Europatauglichkeit – dazu der Beitrag von *Hans Georg Raber* – sondern auch die Rechtsformneutralität erreichen. Das Ziel einer rechtsformneutralen und –gerechten Besteuerung wurde ins Gegenteil verkehrt, die rückwärtsgerichtete Fahrt kann von den Mauern des Grundgesetzes gestoppt werden.

Die pauschale Gewerbesteueranrechnung – dazu der Beitrag von *Gerd Horlemann* – stellt sich unter dem hier referierten Aspekt als Looping dar. Die rechtsformabhängigen Besteuerungsunterschiede sind nicht nur marginal, sondern können zur verfassungswidrigen Ungleichbehandlung konkurrierender Unternehmen verschiedener Rechtsformen führen. Aus Art. 3 Abs. 1 GG läßt sich die

50 *Birk*, *StuW* 2000, 335.

51 *Pezzer*, *StuW* 2000, 148; es ist noch fraglich, ob eine rechtsformabhängige Besteuerung tatsächlich unerreichbar ist, so aber *Pelka*, *StuW* 2000, 389, 396.

52 *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, S. 1030ff; *Voß*, *ZRP* 2000, 253, 255.

53 So auch *Schön*, *StuW* 2000, 152; *Hey*, *DStJG* 24 (2001), S. 155 ff.

verfassungsrechtliche Forderung nach einer Rechtsformgerechtigkeit der Besteuerung ableiten. Möglicherweise kann dies flankierend aus der Vereinigungsfreiheit geschlossen werden. Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung der infolge des Steuersenkungsgesetzes wesentlich verschärften Rechtsformabhängigkeit scheint nur schwerlich möglich. Mit Spannung bleibt die weitere Entwicklung dieser steuersystematischen, finanzverfassungsrechtlichen und nicht nur steuerpolitischen Fragestellung zu beobachten.

„Dreiecksgeschäfte“ mit der Gewerbesteuer

§ 35 EStG i. d. F. des StSenkG

Heinz-Gerd Horlemann
Herzogenaurach

Inhaltsübersicht

- | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">I. Einführung<ul style="list-style-type: none">1. Inländische Steueroasen und die Sorgen der Finanzverwaltung2. Steuerbelastungsvergleiche und Rechtsformneutralität3. „Brühler Empfehlungen“ als GrundlageII. Sinn und Zweck der Regelung?<ul style="list-style-type: none">1. Inkongruenzen zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer2. Abweichungen | <ul style="list-style-type: none">3. Beispiele für fehlende Kompatibilität<ul style="list-style-type: none">a) Gewinne bei Betriebsveräußerungb) Organschaftc) Mitunternehmerd) KGaAe) Doppelstöckige PersonengesellschaftIII. Abschaffung der Gewerbesteuer und Fazit <p>Anhang: Abbildungen</p> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

I. Einführung

1. Inländische Steueroasen und die Sorgen der Finanzverwaltung

Die Gemeinde Norderfriedrichskoog in Schleswig-Holstein hat den Gewerbesteuer-Hebesatz auf 0% herabgesetzt¹ und sich damit den Standortvorteil schlechthin verschafft, den das Steuersenkungsgesetz den Kommunen einräumt (Abbildung 1): Die Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei Einkünften aus Gewerbebetrieb wird nämlich unabhängig von einer tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung gewährt, die Kommunen sind aber über den Einkommen- und Umsatzsteuerschlüssel beteiligt,² wenn sich Unternehmen in ihrem Gebiet niederlassen.

Die einzige Sorge der Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang ist wohl die Überprüfung von möglicherweise entstehenden Briefkastenfirmen,³ wie sie bisher nur vom Ausland her bekannt und gefürchtet sind.

¹ Vgl. *Hilbertz*, Steuersparmodell der Gemeinde Norderfriedrichskoog, NWB Nr. 45/00 S. 4079 [Meinungen, Stellungnahmen].

² Vgl. z. B. *Wendt* in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, 21. Aufl., Lfg. Rf. 3 [Stand: Febr. 2001], §35 EStG Anm. R 5.

³ Vgl. OFD Münster, VfG. vom 12. 9. 2000 G 1467 – 3 – St 12 – 34, DB 2000 S. 1939.

2. Steuerbelastungsvergleiche und Rechtsformneutralität

Im StSenkG⁴ hat die Legislative scheinbar Steuerbelastungsvergleiche überflüssig und gemeinsam mit dem Prinzip der Rechtsformneutralität zum integralen Bestandteil des Besteuerungssystems gemacht:

- Auf der einen Seite, sozusagen „vertikal“, durch das Halbeinkünfteverfahren, nach dem sich die endgültige Steuerbelastung als Kombination aus
 - definitiver Körperschaftsteuer in Höhe von 25% und
 - tariflicher Einkommensteuer – bei hälftiger Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage – ergibt und damit in summa etwa der Steuerbelastung anderer Einkünfte mit Einkommensteuer entsprechen soll.⁵
 Das frühere Anrechnungsverfahren stellte demgegenüber eine echte Verzahnung auf der Ebene der Einkommensteuer her und führte somit im Grundsatz für alle Einkunftsarten zu einer eindeutig gleichen Steuerbelastung entsprechend den dortigen Tarifvorschriften.⁶
- Auf der anderen Seite, sozusagen „horizontal“, im Vergleich von Körperschaften und Personenunternehmen:⁷
 - Körperschaften sollen mit dem definitiven Steuersatz von 25%⁸ und der definitiven Gewerbesteuer auf eine Gesamtbelastung von etwa 38,6% kommen.
 - Personenunternehmen sollen dagegen – zum Ausgleich für den progressiven Einkommensteuertarif – von der zusätzlichen Gewerbesteuerbelastung durch eine zwei Ebenen umfassende Entlastung von der Gewerbesteuer wieder entlastet werden und im Durchschnitt ebenfalls eine Steuerbelastung von 38,6% zu tragen haben.⁹

Das sind in meinen Augen klassische „Dreiecksgeschäfte“¹⁰ – vor allem hinsichtlich der Finanzverteilung auf die Gebietskörperschaften: Einkommensteuer + Gewerbesteuer – Gewerbesteuer einerseits und Körperschaftsteuer + Gewerbesteuer + Einkommensteuer auf die hälftige Bemessungsgrundlage andererseits.

4 Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl 2000 I S.1433, BStBl 2000 I S. 1428.

5 BT-Drs. 14/2683 S. 94.

6 Zur Verbreitung in Europa vgl. BT-Drs. 14/2816 S. 16 f. Nr. 25 f.

7 Ungeachtet des Umstands, daß damit die Gewerbesteuer zur Sonderbelastung für Körperschaften wird und diese damit gleichheitswidrig diskriminiert werden, vgl. Lang, Editorial, StuW 2001, 1 (2).

8 „Bei der Festlegung des Körperschaftsteuersatzes ... ist bereits berücksichtigt, daß die Gewinne der Kapitalgesellschaften grundsätzlich auch mit Gewerbesteuer belastet sind,“ BT-Drs. 14/2975 S. 1.

9 Bei einem Gewinn vor Steuern in Höhe von 500.000 DM; Quelle: www.bundesfinanzministerium.de/infos/auswiga.pdf S. 16, 17.

10 S. dazu Lingemann, Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft diskutiert die Unternehmensteuerreform, FR Nr. 7/2001 S. V.

3. „Brühler Empfehlungen“ als Grundlage

Eingeführt wurde § 35 EStG auf der Grundlage des Modells 3 der „Brühler Empfehlungen“;¹¹ hierzu stellte die Kommission folgende Grundsätze auf:

- Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften solle die Gewerbesteuer zur Hälfte auf die Einkommensteuer des Unternehmers oder der Mitunternehmer (Gesellschafter) angerechnet werden (häufige Teilanrechnung).
- Die Anrechnung solle bei der Festsetzung der Einkommensteuer mit einem standardisierten Gewerbesteuer-Hebesatz vorgenommen werden. Die Anrechnung sei nur in Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer zuzulassen (keine Steuererstattung).
- Die Anrechnung solle in pauschalierter Form bereits im Festsetzungsverfahren vorgenommen werden und als Tarifiermäßigung ausgestaltet sein (pauschalierte Anrechnung).
- Die durch die Neuregelung entbehrliche Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG sei abzuschaffen.

§ 35 EStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes nimmt dieses Modell der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung – von dieser selbst als Notlösung bezeichnet – auf und löst damit die alte Tarifkappung nach § 32c EStG ab.

Allerdings ist die Frage zeitlich sich überschneidender Anwendung beider Vorschriften für den Fall nicht geklärt, daß ein Steuerpflichtiger gewerbliche Einkünfte aus mehreren Betrieben bezieht, von denen mindestens einer ein abweichendes Wirtschaftsjahr hat. M. E. ist im Veranlagungszeitraum insgesamt § 35 EStG anzuwenden, wenn dessen Voraussetzungen für mindestens einen Betrieb vorliegen.¹²

II. Sinn und Zweck der Regelung?

Die Kernfrage allerdings ist: Ist es Sinn und Zweck der Regelung in § 35 EStG, daß

- Belastung durch Gewerbesteuer einerseits und
- Entlastung erster Stufe durch den Betriebsausgabenabzug sowie zweiter Stufe durch die Ermäßigung der Einkommensteuer andererseits

¹¹ BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999, S. 89 ff..

¹² So auch *Wendt*, a. a. O. (Fn. 2), Anm. R 2; a. A. *Neu*, Unternehmenssteuerreform 2001: Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, DStR 2000, 1933 (1934); der Regierungsentwurf für ein StÄndG 2001 sieht nunmehr die generelle Anwendung von § 35 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2001 vor (BR-Drs. 399/01 zu § 52 Abs. 50a, 44 EStG).

trotz ihrer pauschalen und typisierenden Ausgestaltung nahezu korrespondieren sollen? Und wenn ja: Wird dieses Ziel erreicht? Oder besser: Kann dieses Ziel überhaupt erreicht werden?

In der Begründung zu den Gesetzentwürfen findet sich hierzu ein Hinweis, weil – bei einem bestimmten Hebesatz – „der Unternehmer im Ergebnis durch die Anrechnung der Gewerbesteuer und den Betriebsausgabenabzug wirtschaftlich regelmäßig in vollem Umfang von der Gewerbesteuer entlastet wird“ (Abbildung 2).¹³ Ebenso hat der Finanzausschuß des Deutschen Bundestages die Gewerbesteuerbelastung zum maßgeblichen Kriterium für die Anwendbarkeit der Ermäßigungsregelung erklärt.¹⁴ Im Folgenden soll diese Aussage der Prüfungsmaßstab – quasi als Axiom – sein.

1. Inkongruenzen zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer

Hervorzuheben sind daher vor allem die zahllosen Inkongruenzen zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer,¹⁵ die geradezu zwangsläufig Widersprüche zu einem solchen Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung produzieren:

Grundsätzlich macht nämlich das Objektsteuerprinzip der Gewerbesteuer, das gerade nicht auf die persönliche Leistungsfähigkeit abstellt,¹⁶ eine sachgerechte Verknüpfung von Einkommen- und Gewerbesteuer unmöglich – abgesehen von einer direkten Anrechnung, deren Zulässigkeit in der Literatur aber aus Gründen des Verfassungsrechts kontrovers diskutiert wird.¹⁷ Bei der vom Gesetzgeber gewählten Grundkonstruktion einer Einkommensteuerermäßigung bei und wegen einer Gewerbesteuerbelastung müßte dagegen eine Abstimmung der einkommensteuerrechtlichen mit der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage erfolgen. Diese liegt zwar in einem ersten Schritt in § 7 GewStG mit seiner Anknüpfung an den Gewinn im Sinne der einkommen- bzw. Körperschaftsteuerlichen Vorschriften für den Erhebungszeitraum, der i. a. auch dem Veranlagungszeitraum entspricht, vor, aber eben nur in diesem ersten Schritt.

13 BT-Drs. 14/2683 S. 97; daß dies nur der Fall sein soll, wenn ansonsten eine Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer vorläge, wie *Thiel*, Die Ermäßigung der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte, *StuW* 2000 S. 413 (415), meint, ist den Materialien dagegen nicht zu entnehmen. Umgekehrt soll eine Ermäßigung allerdings nur erfolgen, wenn „die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte mit Gewerbesteuer belastet sind“, BT-Drs. 14/3366 S. 119.

14 BT-Drs. 14/3366 S. 119.

15 *Gosch* in Kirchhof (Hrsg.), *EStG*, Heidelberg 2001, § 35 Rn. 13; *Koretzki*, Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG, *DB* 2001 S. 333 (340 f.).

16 BFH-Beschluß vom 24. 2. 1999 X R 171/96, *BStBl* 1999 II S. 450, unter B. VI. m. w. N.

17 Vgl. z. B. *Hidien*, Steuerreform 2000 – Anmerkungen zum gewerbesteuerlichen Anrechnungsmodell, *BB* 2000, 485.

2. Abweichungen

Abweichungen ergeben sich einerseits vor allem durch die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften des Gewerbesteuerrechts.

Wenn beispielsweise Tatbestände gewerbesteuerrechtlicher Hinzurechnungen (Abbildung 3) – etwa für Dauerschuldzinsen, soweit nicht § 4 Abs. 4a EStG greift¹⁸ – den einkommensteuerrechtlichen Gewinn gemindert haben, entfällt insoweit auf die gewerblichen Einkünfte ein geringerer Anteil an der Einkommensteuer; dies kann zu Unterentlastungen führen, weil die tatsächliche Gewerbesteuerlast durch die Hinzurechnungen erhöht wurde. Bei gewerbesteuerrechtlichen Kürzungsbeträgen kann dagegen der umgekehrte Effekt eintreten.

Abweichungen ergeben sich andererseits aber auch durch die Spezialregelungen des § 35 EStG (Abbildung 4) selbst, nämlich

- aus dem auf das 1,8-fache des Gewerbesteuer-Meßbetrags begrenzten Anrechnungspotential¹⁹ und
- aus dem zweifach begrenzten Ermäßigungspotential bei der Einkommensteuer,
 - bis zu höchstens der insgesamt festzusetzenden Einkommensteuer, also ohne Steuervergütungsqualität und auch ohne Rücktrags- bzw. Vortragsmöglichkeit²⁰ und
 - bis zu höchstens der festzusetzenden Einkommensteuer, die auf die gewerblichen Einkünfte entfällt.²¹

Selbst durch die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer ergeben sich Wechselwirkungen auf das Ermäßigungspotential, da die Gewerbesteuer auch einkommensteuerrechtlich als Betriebsausgabe abziehbar bleibt, also den Anteil der gewerblichen Einkünfte an der Summe der Einkünfte ebenso verringert, wie das insgesamt resultierende Potential festzusetzender und damit ermäßigungsfähiger Einkommensteuer.

Der horizontale Ausgleich mit gewerblichen Verlusten (auch des Ehegatten) verringert ebenfalls sowohl den Anteil an den Gesamteinkünften als auch die festzusetzende und damit ermäßigungsfähige Einkommensteuer (Abbildung 5).²²

18 Vgl. OFD Münster, VfG. vom 22. 1. 2001 G 1422 – 79 – St 12 – 34, DB 2001, 304.

19 Die ungewichtete Grenze liegt bei 360% Gewerbesteuer-Hebesatz bei einem angenommenen Einkommensteuersatz von 50%, IFSt Heft Nr. 386 S. 28; *Wendt*, a. a. O. (Fn. 2), Anm. R 16.

20 *Wendt*, a. a. O. (Fn. 2), Anm. R 11.

21 Zur Frage des Erfordernisses einer Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer s. Fn. 13.

22 Zu der Diskussion, ob angesichts der Aussage in BT-Drs. 14/2683 S. 116, wonach bei mehreren Gewerbetrieben die „Ermäßigungen [für jeden Gewerbetrieb] getrennt zu ermitteln“ sind, Verluste einzelner gewerblicher Unternehmen insgesamt nicht den Ermäßigungsbetrag vermindern (so z. B. *Koretzkij*, a. a. O., Fn. 15, S. 343; *L. Schmidt/Glanegger*, EStG, 20. Aufl. 2001, § 35 Rz. 12), vgl. *Schaumburg* in *Schaumburg/Rödter*

Auch der vertikale Ausgleich mit negativen Einkünften des Steuerpflichtigen und seines Ehegatten verringert noch die insgesamt festzusetzende Einkommensteuer und damit das Ermäßigungspotential (Abbildung 6). Gleiches gilt für Abzüge bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Kinderfreibeträge) sowie vorgehende Tarifiermäßigungen.

Abgesehen davon ist auch die Frage eigentlich noch ungeklärt, ob der Anteil der gewerblichen Einkünfte an der Summe²³ der Einkünfte oder am zu versteuernden Einkommen²⁴ maßgeblich sein soll (Abbildung 7). M. E. ist der Anteil an der Summe der Einkünfte zu berechnen.²⁵

3. Beispiele für fehlende Kompatibilität

Nach dem bereits erwähnten, vermutlichen Sinn und Zweck der Regelung des § 35 EStG stechen m. E. folgende Beispielfälle der Inkompatibilität ins Auge:

a) Gewinne bei Betriebsveräußerung

Sind nur dem Grunde nach gewerbsteuerbelastete gewerbliche Einkünfte zu berücksichtigen oder – wie der Wortlaut glauben machen könnte – alle gewerblichen Einkünfte? Diese Frage ist m. E. nach dem Sinn und Zweck der Regelung zugunsten der ersten Alternative zu bejahen (Abbildung 8).²⁶

§ 35 Abs. 2 und 3 EStG (Abbildung 9) enthalten Regelungen zur Aufteilung des als Bemessungsgrundlage für die Berechnung nach Abs. 1 dienenden Gewerbesteuer-Hebesatzes, wenn diese nicht nur den auf den Steuerpflichtigen entfallenden Gewinn widerspiegelt.²⁷

(Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000, S. 353; *Thiel*, a. a. O. (Fn. 13), S. 419; *Förster*, Problembereiche der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG 2001, FR 2000 S. 866 (868 f. mit instruktivem Beispiel) sowie *Blümich/Danelsing*, EStG/KStG/GewStG, EL 69 (Febr. 2001), § 35 EStG Rz. 28 (mit Hinweis auf die in Abs. 2 Satz 2 getroffene Regelung bei Organschaften); ausführlich *Ritzer/Stangl*, Anwendungsprobleme der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte von Einzelunternehmen und Personengesellschaften nach § 35 EStG, INF 2000 S. 641 (645 f.).

23 Regierungs- bzw. Koalitionsentwurf in BT-Drs. 14/2683 S. 6.

24 Finanzausschuß des Deutschen Bundestages in BT-Drs. 14/3366 S. 119.

25 So auch *Gosch*, a. a. O. (Fn. 15), Rn. 14; *Schaumburg*, a. a. O. (Fn. 22), S. 351; a. A. *Koretzkij*, a. a. O. (Fn. 15), S. 342; *Thiel*, a. a. O. (Fn. 13), S. 419; ausführlich *Ritzer/Stangl*, a. a. O. (Fn. 22), S. 644 f.; *Förster*, a. a. O. (Fn. 22), S. 867 f.; zu dem Vorschlag, statt der hier unterstellten Durchschnitts- eine Differenzbetrachtung anzuwenden, vgl. *Siegel*, Plädoyer für eine systemkonforme Reform der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, BB 2001 S. 701.

26 So auch *Gosch*, a. a. O. (Fn. 15), Rn. 12; *Thiel*, a. a. O. (Fn. 13), S. 418; a. A. z. B. *Koretzkij*, a. a. O. (Fn. 15), S. 337.

27 *Wendt*, a. a. O. (Fn. 2), Anm. R 10.

b) Organschaft

Ist Organträger eine Kapitalgesellschaft, kommt § 35 EStG nicht zur Anwendung, weil bereits der günstigere Körperschaftsteuertarif angewandt wird. Ist dagegen eine natürliche Person oder eine Personengemeinschaft Organträger, der im Ergebnis der progressiven Einkommensteuer unterliegt, stellt sich die Frage nach der Kongruenz von gewerbesteuerlicher Belastung und einkommensteuerlicher Entlastung ganz deutlich.

- Liegen sowohl körper- als auch gewerbesteuerliche Organschaft vor (Abbildung 11), werden Gewinne sowohl gewerbe- als auch einkommensteuerlich auf der Ebene des Organträgers erfaßt; die Kongruenz von Be- und Entlastung (§ 35 Abs. 2 S. 4 EStG) kann daher grundsätzlich – abgesehen von dem möglicherweise beschränkten einkommensteuerlichen Ermäßigungspotential – erfüllt werden.
- Liegt nur gewerbesteuerliche Organschaft vor (Abbildung 10), werden zwar die Gewinne gewerbesteuerlich, nicht aber einkommensteuerlich dem Organträger zugerechnet; systembedingt kann es hier zu Überentlastungen kommen. § 35 Abs. 2 Sätze 1 – 3 EStG versuchen daher, den Konflikt zwischen günstigem Körperschaftsteuersatz und damit erwünschter Gewerbesteuerbelastung auf der einen Seite und progressivem Einkommensteuertarif und damit unerwünschter zusätzlicher Belastung mit Gewerbesteuer auf der anderen Seite zu entschärfen.²⁸
- Keine Lösung enthält das Gesetz m. E. für den Fall einer nur körperschaftsteuerlichen Organschaft (Abbildung 11), bei der die Gewinne des Organkreises also der progressiven Einkommensteuer unterliegen, die dem Organträger aber gewerbesteuerlich nicht zugerechnet, zumindest über die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG wieder neutralisiert worden sind.²⁹ Hier kann es folglich zu Unterentlastungen kommen, weil § 35 Abs. 2 EStG keine Regelung zur Einbeziehung des Gewerbesteuer-Meßbetrags der Organgesellschaften in die Bemessungsgrundlage für die Steuerermäßigung vorsieht.³⁰

c) Mitunternehmer

Bei Mitunternehmerschaften richtet sich der Anteil des Mitunternehmers „nach seinem Anteil am Gewinn ... nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnvertei-

²⁸ *Wendt*, a. a. O. (Fn. 2), Anm. R 20 ff..

²⁹ *Diener/Schulte* in *Erle/Sauter* (Hrsg.), *Reform der Unternehmensbesteuerung*, 2000, S. 127; *Gosch*, a. a. O. (Fn. 15), Rn. 30. *Schaumburg*, a. a. O. (Fn. 22), S. 355, will dagegen § 35 Abs. 2 S. 4 EStG auf diesen Fall entsprechend anwenden; das wäre zwar sachgerecht (a. A. L. *Schmidt/Glanegger*, a. a. O., Fn. 22, Rz. 45), ist angesichts des Gesetzeswortlauts jedoch zweifelhaft. Daher hält *Koretzkij*, Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG (2. Teil), DB 2001 S. 389 (393), eine entsprechende Gesetzesänderung für erforderlich.

³⁰ Ebenso *Thiel*, a. a. O. (Fn. 13), S. 420.

lungsschlüssels; Vorabgewinnanteile³¹ sind nicht zu berücksichtigen“ (§ 35 Abs. 3 S. 2 EStG; Abbildung 12). Wie ist hier der Begriff „Vorabgewinn“ zu verstehen?³²

Aus der Gesetzgebungshistorie schließt *Wendt* auf den Willen des Gesetzgebers, nicht nur steuerrechtliche Sondervergütungen, sondern alle gesellschaftsrechtlichen Vorabgewinne unberücksichtigt zu lassen.³³

Diese Lösung – sollte sie zutreffen – wäre m. E. jedoch im Sinne unserer Betrachtung mit dem Sinn und Zweck nicht zu vereinbaren: Zwar wird die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe zivilrechtlich im Grundsatz auch von allen Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel getragen; dies trifft jedoch schon dann nicht mehr zu, wenn etwa einem Gesellschafter von dem Reingewinn ein bestimmter Anteil vorweg zustehen soll. Dementsprechend erscheint mir folgender Ansatz systemgerecht:

- Gewinnbestandteile, die berücksichtigt werden, bevor die quotale Gewinnverteilung greift, sind als Vorabgewinne im Sinne dieser Regelung zu qualifizieren, d. h. bei gewinnunabhängigen Teilen des beim einzelnen Gesellschafter ankommenden Gewinns. Sie haben sich auf die Entlastung erster Stufe im Wege des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer bei diesen Gesellschaftern nicht abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ausgewirkt.
- Gewinnbestandteile, die bei Festlegung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels in die Quote eingehen, also gewinnabhängig sind, sind nicht Vorabgewinn, sondern Gewinnvoraus,³⁴ werden also für die Bestimmung des Mitunternehmeranteils am Gewerbesteuer-Meßbetrag berücksichtigt, weil sich in gleicher Weise auch die Verteilung der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe auswirkt.

Klassisches Beispiel für eine Lösung nach der ersten Alternative ist die Verzinsung des jeweiligen Kapitalkontos nach § 121 Abs. 1 S. 1 HGB. Dieser Gewinnbestandteil ändert sich nicht, wenn die Gewerbesteuer der Gesellschaft höher oder niedriger ausfällt. In dem Maße, in dem der Gesamtgewinnanteil des Ge-

31 Zu Recht mit grundsätzlicher Kritik hieran und vor allem an der Vorstellung, ggf. gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen treffen zu müssen (so etwa *Neu*, a. a. O., Fn. 12, S. 1936 f.), „um verfehlten steuerlichen Normen auszuweichen, anstatt daß das Steuerrecht durch adäquate Regelung an den wirtschaftlich verwirklichten Erfolg anknüpft“, s. *Reiß*, Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, *StuW* 2000 S. 399 (411 f.).

32 Vgl. zu den Zweifeln an diesem Begriff z. B. *Koretzkij*, a. a. O. (Fn. 29), S. 390 (Fn. 92 ebenda).

33 A. a. O. (Fn. 2), Anm. R 30.

34 Ohne diese Differenzierung dagegen *Gosch*, a. a. O. (Fn. 15), Rn. 37; vgl. zu dieser Problematik auch *Köplin/Niggemeier*, Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG, *NWB F.* 3 S. 11479 (11481, 11484).

sellschafters auf eine Verzinsung seines Kapitalkontos entfällt, nimmt der Gesellschafter deshalb an der Gewerbesteuerentlastung der ersten Stufe nicht teil. Dann aber hat sich auch die zweite Stufe der Gewerbesteuerentlastung insoweit nicht auszuwirken.³⁵

Dieses Ergebnis käme allerdings nur dann im Gesetz zum Ausdruck, wenn man den Begriff „Vorabgewinnanteil“ so interpretieren könnte, dass darunter Gewinnbestandteile fallen, deren Höhe sich nicht nach dem Gewinn bemisst, so dass sie den Anteil des Gesellschafters an der Gewerbesteuerbelastung nicht berühren, folglich auch zu recht ausgeklammert bleiben dürfen, wenn man die Steuerermäßigung als korrespondierende Regelung zur Gewerbesteuerbelastung versteht.

d) KGaA

Ähnliches gilt für die Regelungen zu persönlich haftenden Gesellschaftern von Kommanditgesellschaften auf Aktien, die zunächst einmal wie Mitunternehmer behandelt werden müssen,³⁶ damit ihnen überhaupt die Steuerermäßigung zugestanden werden kann; dennoch werden (gewinnunabhängige) Geschäftsführervergütungen in der beschlossenen Gesetzesfassung (entgegen dem Regierungsentwurf) ausdrücklich ausgenommen, obwohl sie durch ausdrückliche Hinzurechnungsregelung (§ 8 Nr. 4 GewStG) mit Gewerbesteuer belastet sind.

e) Doppelstöckige Personengesellschaft

Wie problematisch die Forderung nach einer Korrespondenz von Gewerbesteuererbe- und -entlastung ist, zeigt auch die Tatsache, dass § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG im Regierungs- bzw. Koalitionsentwurf noch nicht enthalten war, obwohl die Kürzung in § 9 Nr. 2 GewStG die Gewerbesteuerbelastung auf Ebene der Obergesellschaft eliminiert, der Gewinn der Untergesellschaft einkommensteuerlich jedoch bei der Obergesellschaft erfaßt wird.³⁷

III. Abschaffung der Gewerbesteuer und Fazit

Das Bundesverfassungsgericht hat soeben in zwei Nichtannahmebeschlüssen³⁸ zu verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Erhebung der Gewerbesteuer auf seine Entscheidung vom 25. 10. 1977 verwiesen,³⁹ mit der die Verfassungsmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Belastung bestimmter selbständiger Tätigkeiten

35 So wohl auch *Koretzki*, a. a. O. (Fn. 29), S. 390.

36 *Wendt*, a. a. O. (Fn. 2), Anm. R 13.

37 Vgl. BT-Drs. 14/3366 S. 119.

38 Vom 14. 2. 2001 2 BvR 1488/93, FR 2001 S. 367 (m. Anm. *Kanzler*), und 2 BvR 460/93.

39 1 BvR 15/75, BVerfGE 46 S. 224 (233 ff., 239 f.) = BStBl 1978 II S. 125.

festgestellt worden sei. *Lang* zieht daraus – wie ich meine zutreffend – den Schluß, daß das Bundesverfassungsgericht die Problematik einer möglichen Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer offenbar nicht mehr aufgreifen will.⁴⁰ Juristisch mag die Angelegenheit damit zunächst einmal erledigt sein.

Steuererhebung hat aber darüber hinaus – wie auch die Abgabenordnung mit ihrer wirtschaftlichen Betrachtungsweise anerkennt – mit Ökonomie und – man mag es manchmal kaum glauben, in welchem Ausmaß dies beispielsweise bei Standortentscheidungen von Unternehmern der Fall ist – sogar mit Psychologie zu tun. Sollte daher die rechtliche, insbesondere die verfassungsrechtliche, Fragestellung nunmehr zumindest für eine absehbare Zukunft als geklärt anzusehen sein, wäre es m. E. gerade jetzt an der Zeit, eine sachlich fundierte und offene rechtspolitische Diskussion über die Abschaffung der Gewerbesteuer (und deren Ersatz für die Gemeinden) voranzutreiben.

Die Ausgangslage erscheint mir dafür besonders geeignet, weil man sich ohnehin über die Finanzverteilung zwischen den Gebietskörperschaften⁴¹ – wiederum veranlaßt durch eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts –⁴² gerade jetzt Gedanken machen muss.⁴³ Hier bietet sich die Gelegenheit, nicht nur die drängendsten Probleme punktuell zu lösen, sondern eine Entflechtung der Finanzbeziehungen aller Ebenen systematisch zu prüfen.

Die offenbar für notwendig erachtete weitere Zersplitterung der synthetischen Einkommensbesteuerung⁴⁴ durch Sonderregelungen für einzelne Einkunftsarten (wie schon die zahllosen Verlusttöpfe, die mit der sog. Mindestbesteuerung im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eingeführt wurden, zeigen) und damit hin zu einer Schedulenbesteuerung, die die Gleichbehandlung der Einkunftsquellen zumindest verschleiert und die verfassungsrechtlichen Risiken erhöht,⁴⁵ ist dagegen nach meiner Auffassung abzulehnen.

Jedenfalls sind die Wirkungen der derzeitigen gesetzlichen Regelung mit den exemplarisch aufgezeigten Fragestellungen intransparent, viel zu kompliziert und vom Ergebnis her mehr als unbefriedigend – abgesehen von dem weiteren Umstand, daß § 35 EStG dem aus meiner Sicht wünschenswerten Ziel einer system-

40 Hbl vom 7. 3. 2001 S. 5.

41 Zu der Frage, ob Art. 106 GG ein System von Steuern und Steuerarten festlegen oder die Grundlage für die Verteilung der Steuermittel darstellen soll, vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 1088 ff.; *Schaumburg*, a. a. O. (Fn. 22), S. 348 m. w. N.. *Verf.* schließt sich der von *Tipke*, a. a. O., S. 1092 f., vertretenen Meinung an.

42 Urteil vom 11. 11. 1999 2 BvF 2, 3/98, 1, 2/99, HFR 2000 S. 37; dazu: *Kroll*, Das Bundesverfassungsgericht setzt „Maßstäbe“ – Wie geht es nun weiter im Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern?, *StuW* 2000 S. 45.

43 Vgl. Regierungsentwurf für ein Maßstäbengesetz vom 23. 2. 2001, BR-Drs. 161/01.

44 *Diener/Schulte*, a. a. O. (Fn. 29), S. 119.

45 BFH-Beschluß vom 24. 2. 1999 X R 171/96, a. a. O. (Fn. 16); *Wendt*, a. a. O. (Fn. 2), Anm. R 5.

immanenten (partiell)⁴⁶ nachgelagerten Unternehmensbesteuerung zuwiderläuft und außerdem den Gleichheitssatz verletzt, wie *Lang* auf unserer Jahrestagung 2000 eindrucksvoll belegt hat.⁴⁷

Anhang: Abbildungen

Abbildung 1

Norderfriedrichskoog ⁴⁸		
Hebesatz	0%	400%
Gewinn vor GewSt	120	120
- GewSt	0	20
= Gewinn nach GewSt	120	100
- ESt 48,5%	58,2	48,5
+ Steuerermäßigung nach § 35 EStG (1,8 x 0,05 x Gewinn nach GewSt)	10,8	9,0
= Gewinn nach GewSt und ESt	72,6	60,5
Gewinn vor Steuern	120	120
⇒ Gesamtsteuerbelastung	47,4	59,5
⇒ In % vom Gewinn	39,5%	49,6%

46 Vgl. *Dorenkamp*, Unternehmenssteuerreform und partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, *StuW* 2000, S. 121.

47 *Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, *DStJG* 24 (2001), S.49 ff.

48 Aus *Hilbertz*, a. a.O. (Fn. 1).

Abbildung 2

Wirkungsweise 1		GewSt	ESt
Gewinn, vorläufig	120.000		
GewSt-Rückstellung	4.676	4.676	
Betriebsausgabe	4.676		-2.338
§ 15 EStG	115.324		
GewSt-Meßbetrag	1.299		
Hebesatz	360%		
§ 35 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG			
ESt-Ermäßigung = Meßbetrag x 1,8			-2.338
		4.676	-4.676
Annahmen		↓	↓
ESt-Grenzsteuersatz		50 %	360%
Hebesatz			↓
Anteilige ESt auf § 15 – Einkünfte			≥ 2.338

Abbildung 3

Hinzurechnungen		GewSt HS 400%
Gewinn	40.000	
Hinzurechnungen	+60.000	
Meßbetrag 750		3.000
§ 15 EStG	37.000	
§ 21 EStG	-10.000	
Summe der Einkünfte	27.000	
Sonderausgaben etc.	-12.000	
ZvE	15.000	
ESt 2001 (Grundtabelle)	191	
Ermäßigung § 35 EStG		
750 x 1,8	1.350	
Höchstbetrag	191	
Anrechnungsüberhang		
1.350 - 191	1.159	

Abbildung 4

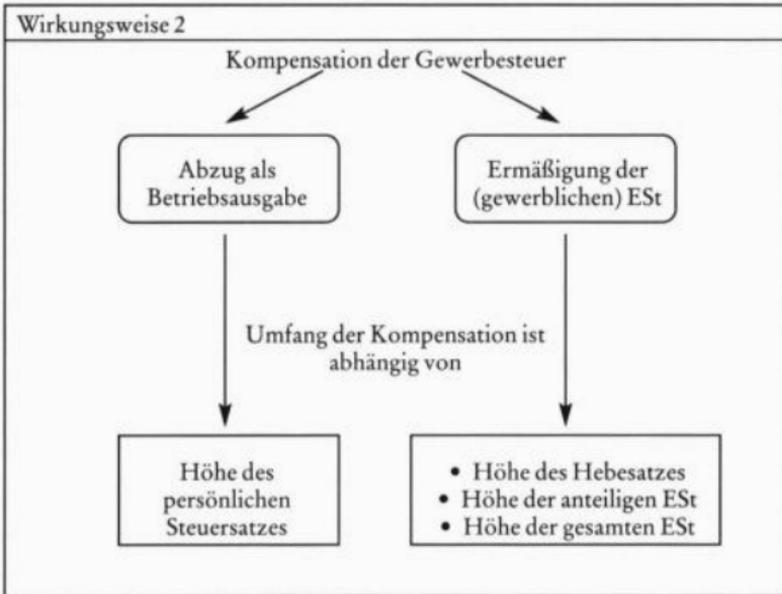


Abbildung 5

Horizontaler Verlustausgleich		
		GewSt
		HS 400%
§ 15 EStG Betrieb 1	+ 100.000	
Meßbetrag 840		3.360
§ 15 EStG Betrieb 2	- 90.000	
Meßbetrag 0		0
Summe § 15 EStG	+ 10.000	
§ 20 EStG	+ 40.000	
Summe der Einkünfte	50.000	
Sonderausgaben etc.	- 10.000	
ZvE	40.000	
ESt 2001 (Splitting)	2.630	
Ermäßigung § 35 EStG		
840 x 1,8	1.512	
Höchstbetrag		
2.630 x 20 %	526	
Anrechnungsüberhang		
1.512 - 526	986	

Abbildung 6

Vertikaler Verlustausgleich		
		GewSt
		HS 400%
Gewinn	300.000	
Meßbetrag 8.500		34.000
§ 15 EStG	266.000	
§ 20 EStG	0	
§ 21 EStG	- 200.000	
Summe der Einkünfte	66.000	
Sonderausgaben etc.	- 34.000	
ZvE	32.000	
ESt 2001 (Splitting)	814	
Ermäßigung § 35 EStG		
8.500 x 1,8	15.300	
Höchstbetrag	814	
Anrechnungsüberhang		
15.300 - 814	14.486	

Abbildung 7

Ermäßigungshöchstbetrag	
Gewinn, vorläufig	100.000
Hinzurechnungen	100.000
Meßbetrag	4.330
Hebesatz	400%
Gewerbesteuer	17.320
§ 15 EStG	82.680
§ 21 EStG	50.000
Summe der Einkünfte	132.680
Sonderausgaben etc.	- 70.000
ZvE	62.680
ESt 2001 (Splitting)	8.340
Ermäßigung § 35 EStG 4.330 x 1,8	7.794
Höchstbetrag (Variante 1 – wie bei § 32c EStG) 8.340 x 62,3%	5.196
Höchstbetrag (Variante 2) 8.340 x 100%	8.340

Abbildung 8

Gewerbliche Einkünfte		
Gewinn, vorläufig	100.000	
Hinzurechnungen	100.000	
Meßbetrag	4.330	
Hebesatz	400%	
Gewerbesteuer	17.320	Anteil der gewerblichen Einkünfte
§ 15 EStG	82.680	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> ohne § 16 EStG 45,3% </div>
§ 16 EStG	100.000	
Summe der Einkünfte Sonderausgaben etc.	182.680 - 20.000	←
ZvE	162.680	
ESt 2001 (Splitting) ⁴⁹	42.262	
<hr/>		
Ermäßigung § 35 EStG 4.330 x 1,8	7.794	
<hr/>		
Höchstbetrag 42.262 x 45,3 %	19.145	

⁴⁹ Ohne Begünstigung nach § 34 EStG berechnet.

Abbildung 9

Aufbau des § 35 EStG
<u>Absatz 1:</u> <ul style="list-style-type: none">• Allgemeine Regelung• Ermäßigungsberechtigung• Höhe des Kürzungsbetrages
<u>Absatz 2:</u> <ul style="list-style-type: none">• Besonderheit bei gewerbsteuerlicher Organschaft• Ermäßigung bei körperschaftsteuerlicher Organschaft
<u>Absatz 3:</u> <ul style="list-style-type: none">• Behandlung bei Mitunternehmerschaft• <u>Anteiliger</u> Gewerbesteuer-Meßbetrag• Doppelstöckige Mitunternehmerschaft
<u>Absatz 4:</u> <ul style="list-style-type: none">• Verfahrensrechtliche Fragen (Zuständigkeit, Feststellung)

Abbildung 10

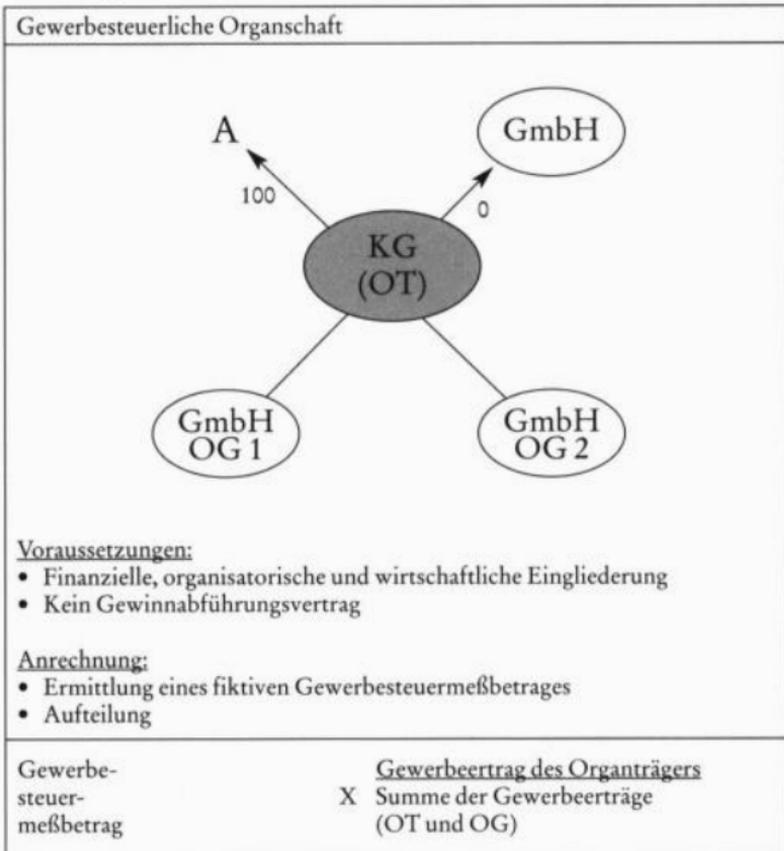
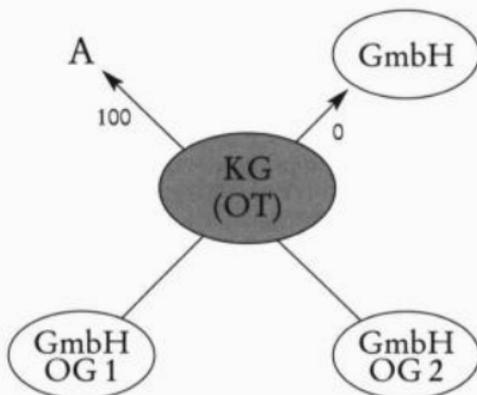


Abbildung 11

(Nur) Körperschaftsteuerliche Organschaft

Voraussetzungen:

- Organträger muss Mehrheit der Stimmrechte haben (finanzielle Eingliederung, § 14 Nr. 1 KStG)
- Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages

Anrechnung:

- Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer um das 1,8fache des Gewerbesteuer-Meßbetrages
- Kumulierter Gewerbesteuer-Meßbetrag als Berechnungsbasis?

Abbildung 12

Mitunternehmerschaft			
		A	B
OHG Gewinnanteil		50	50
OHG-Gewinn	450.000		
Sonderbilanz A	<u>- 380.000</u>	+ 380.000	
Gesamthand	70.000		
Gewerbesteuer MB 14.750	59.000		
	<u>11.000</u>	5.500	5.500
§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG		385.500	5.500
ESt (Annahme 48,5 %)		186.968	2.668
Ermäßigungsbeiträge Anteiliger GewSt-MB x 1,8		13.275	13.275
Anrechnungsüberhang		0	10.607
Gesamtsteuerbelastung			
GewSt	59.000	29.500	29.500
ESt	<u>173.693</u>	<u>173.693</u>	
	232.693	203.193	29.500

Spreizung zwischen Körperschaftsteuer- und Spitzensatz der Einkommensteuer

Christian Dorenkamp
Berlin

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	
II. Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen	des nachgelagerten Korrespondenzprinzips?
1. Systematik und Belastungswirkungen	1. Steuersatzspreizung, Halbeinkünfteverfahren
2. Leistungsfähigkeitsindikator Lebens Einkommen	2. Problem: Begrenzung des Niedrigsteuerregimes auf den KStpflichtigen Sektor
3. Verwirklichung im Binnensystem des EStG	3. Lösung: Öffnung für alle investierten Einkünfte
a) Altersvorsorge	a) Kapitalsammelstellen
b) Nichtsteuerbarkeit unrealisierter Wertzuwächse	b) KSt-Option für alle ESt-Subjekte
III. StSenkG – Partielle Verwirklichung	IV. Zusammenfassung

I. Einleitung

In ihrer Koalitionsvereinbarung vom Oktober 1998 einigten sich die Parteien der neuen Bundesregierung, künftig „alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 Prozent“ zu besteuern.¹ Da SPD und Bündnis 90/DIE GRÜNEN sich jedenfalls damals einen Spitzensatz der Einkommensteuer in dieser Größenordnung nicht vorstellen konnten, war die politische Zielsetzung einer *Spreizung* zwischen dem Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer formuliert. Tatsächlich hat das Steuersenkungsgesetz (StSenkG)² einen Keil zwischen die Belastung von thesaurierten Kapitalgesellschaftsgewinnen und anderen Einkünften getrieben, der zur Zeit 23,5 Prozentpunkte beträgt und auch in 2005 mit 17 Prozentpunkten noch ein beträchtliches Ausmaß aufweisen wird.³

1 Vgl. Koalitionsvereinbarung zwischen SPD und Bündnis 90/DIE GRÜNEN vom 20.10.1998, S.16.

2 Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000, BGBl. I S. 1433.

3 Dem Körperschaftsteuersatz von 25 % (zur Gewerbesteuerlast vgl. Fn. 48), § 23 Abs. 1 KStG, steht in 2001 in der oberen Proportionalzone des Einkommensteuertarifs eine Grenzbelastung von 48,5 % gegenüber, § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG, die sich bis 2005 auf 42 % verringert, § 52 Abs. 41 Nr. 3 EStG.

Der Gesetzgeber reagierte mit dem niedrigen Körperschaftsteuersatz auf den internationalen Standortwettbewerb, der die tarifäre Belastung von Unternehmen in den vergangenen Jahren weltweit nachhaltig verringert hat.⁴ Allerdings bricht die isolierte Absenkung des Körperschaftsteuersatzes mit dem Ideal der *traditionellen* Besteuerung von Einkommen, Einkünfte unabhängig von ihrer Thesaurierung oder Ausschüttung, ihrer investiven oder konsumtiven Verwendung zu belasten. Dies ruft verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG auf den Plan. Denn warum sollten thesaurierte Gewinne von körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen einer niedrigeren Steuerbelastung unterliegen dürfen als andere Einkünfte?

Dieser Beitrag untersucht, ob das Leitbild der *nachgelagerten* Besteuerung von Einkommen das neue Unternehmenssteuerrecht ebenso gleichheitsrechtlich zu fundieren vermag wie dies für die Besteuerung der Alterseinkünfte bereits gemeinhin anerkannt ist.⁵ In einem ersten Abschnitt werden Systematik und Belastungswirkungen des nachgelagerten Korrespondenzprinzips dargestellt und die überperiodischen Gleichmäßigkeitsüberlegungen erörtert, die diesem Besteuerungsregime zugrunde liegen (Leistungsfähigkeitsindikator Lebenseinkommen). Zudem wird aufgezeigt, inwieweit das deutsche Abgabenrecht Einkommen bereits heute nachgelagert besteuert. Ein zweiter Abschnitt analysiert, ob in dem reformierten Unternehmenssteuerrecht eine neue ertragsteuerliche Belastungsentscheidung des Gesetzgebers gesehen werden kann, die einer überperiodischen Gleichmäßigkeitskonzeption folgt. Auch werden ergänzende Reformvorschläge unterbreitet, die den gleichheitsrechtlichen Bedenken gegen die isolierte Absenkung des Körperschaftsteuersatzes dadurch Rechnung zu tragen suchen, daß das Niedrigsteuerregime *allen* gesparten Einkünften zugänglich gemacht und dadurch Einkommen *insgesamt* nicht mehr traditionell, sondern *partiell nachgelagert* besteuert wird.

4 Vgl. nur J. Hey in H/H/R, Einf KSt, Anm. 448 Tab. 2.

5 Vgl. nur Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur einkommensteuerlichen Behandlung von Alterseinkünften, BMF-Schriftenreihe Heft 38, 1986, S. 40 ff.; 57. Deutscher Juristentag, 1988, Sitzungsbericht N der steuerrechtlichen Abteilung, Beschluß VII.3, S. 215; Gerke-Kommission, Bericht des Arbeitskreises „Betriebliche Pensionsfonds“, BMF-Schriftenreihe Heft 64, 1998, S. II u. 50; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 1999/2000, Tz. 379; H. Söbn, Sonderausgaben und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 395 (404); R. Seer, Die Besteuerung der Alterseinkünfte und das Gleichbehandlungsgebot, StuW 1996, 323 (335); K. Offerhaus, Kritische Auseinandersetzung mit den Vorschlägen zur Steuerreform, Wpg 1998, 1035 (1042); D. Birk, Nachgelagerte Besteuerung in der betrieblichen Altersversorgung, StuW 1999, 321 (326 f.).

II. Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen

1. Systematik und Belastungswirkungen

Das Ideal der nachgelagerten Besteuerung nimmt wie das Leitbild der traditionellen Einkommensteuer die periodische Reinvermögensmehrung des Steuerpflichtigen zum Ausgangspunkt. Jedoch werden *gesparte* Einkünfte zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen. Korrespondierend unterliegt die Auflösung der Ersparnisse, die ja aus un versteuerten Einkünften gebildet wurden, der Einkommensteuer (*nachgelagertes Korrespondenzprinzip*⁶). Folglich werden auch bei nachgelagerter Besteuerung sämtliche Reinvermögensmehrungen *einmal* belastet. Weder die gesparten Einkünfte noch die Erträge hieraus bleiben dauerhaft un versteuert – entweder werden sie als Einkünfte, die in zukünftigen Veranlagungszeiträumen konsumtiv verwendet werden, oder als Lebensendvermögen⁷ einkommensteuerlich erfaßt. Allerdings greift eine am nachgelagerten Korrespondenzprinzip ausgerichtete Einkommensteuer zu einem *späteren* Zeitpunkt auf gesparte Einkünfte zu. Folge dieser Steuerstundung ist, wie folgendes Beispiel zeigt, daß Kapitaleinkünfte in Höhe der marktüblichen Verzinsung des eingesetzten Investitionskapitals *faktisch steuerfrei* bleiben.

Ein Steuerpflichtiger, der auf gegenwärtigen Konsum in Höhe von 1.000,- DM verzichten will, um für die Zukunft vorzusorgen, kann unter dem Regime der *nachgelagerten* Besteuerung bei einer Grenzbelastung von 50 % 2.000,- DM auf ein Sparbuch ein-

6 Zwar wird ein *allgemeines* einkommensteuerliches Korrespondenzprinzip, das die Abzugsfähigkeit von Erwerbsaufwendungen von ihrer Steuerbarkeit beim Empfänger abhängig macht, zu Recht als Verstoß gegen das Prinzip der Individualbesteuerung abgelehnt, vgl. nur *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Aufl. 2000, S. 497. Diesen Mangel weist das *nachgelagerte* Korrespondenzprinzip wegen seiner Personenbezogenheit jedoch nicht auf.

7 Vgl. zur Lebensendvermögensbesteuerung in konsumorientierten Besteuerungssystemen *P. Mühl-Schimmele*, Die Behandlung von Erbschaften und Schenkungen in einem konsumorientierten Einkommensteuersystem, 1999, S. 87 ff.; *M. Hiller*, Intergenerationale Vermögensübertragungen in Systemen der Konsumbesteuerung, *StuW* 2001, 57 (67 ff.) [Lebensausstattungsansatz]. Hier sei lediglich darauf hingewiesen, daß die systemkonsequente Belastung des Lebensendvermögens nicht nur bei der nachgelagerten, sondern auch bei der traditionellen Einkommensbesteuerung Probleme aufwirft. Denn da die geltenden Einkommensteuergesetze regelmäßig auf die Erfassung unrealisierter Wertzuwächse verzichten (vgl. dazu unten Abschn. III.), entstehen zwangsläufig stille Reserven im Einkünftezielungsvermögen, die die traditionelle Einkommensteuer nach dem Prinzip der Individualbesteuerung beim Erblasser *nachholend* zu erfassen hätte. Eine entsprechende Regelung kennt jedoch allein das kanadische Einkommensteuergesetz, das mit dem Ableben eines Steuerpflichtigen die Veräußerung seiner Wirtschaftsgüter zum Verkehrswert fingiert (*Vermögenszuwachssteuer*, vgl. dazu *Gocke*, in *Debatin/Wassermeyer*, DB-Kanada, Art. 2 Rz. 17–19). *Zusätzlich* gebietet es das Belastungskonzept der traditionellen Einkommensteuer (*S/H/S-concept of income*), die Erbschaft beim insoweit bereicherten Rechtsnachfolger zu belasten (Erban-

zahlen. Denn infolge der Sparbucheinzahlung sinkt seine Einkommensteuerschuld um 1.000,- DM. Bei einer Rendite von 10 % und der Auflösung des Sparbuchs nach einem Jahr unterliegen 2.200,- DM der Einkommensteuer. Damit verbleiben dem Steuerpflichtigen 1.100 DM als Nettoeinkommen.

Der *herkömmlich* besteuerte Sparer hingegen muß seine Ersparnisse aus versteuertem Einkommen bilden. Das Sparkapital beträgt lediglich 1.000,- DM. Aus der 10-prozentigen Verzinsung resultieren Kapitaleinkünfte in Höhe von 100,- DM, an denen sich das Finanzamt mit 50,- DM „beteiligt“. Dem Steuerpflichtigen verbleiben nach Steuern 1.050,- DM.

Der *nachgelagert* besteuerte Sparer steht sich mit seinen 1.100,- DM folglich um 50,- DM besser. Zwar haben auch bei ihm alle Einkünfte einmal der Besteuerung unterlegen. Der spätere Steuerzugriff hat es ihm aber ermöglicht, *zusätzliche* Kapitaleinkünfte zu erwirtschaften. Sein Nettovorteil hieraus entspricht mit 50,- DM genau der Einkommensteuer, die der *herkömmlich* besteuerte Sparer auf seine Kapitaleinkünfte schuldet.

Wegen des Zinseszineffekts gewinnt diese Belastungsdivergenz bei langen Sparperioden ein beträchtliches Ausmaß: Konsumiert ein Steuerpflichtiger seine Einkünfte beispielsweise erst nach 40 Jahren, würde sich sein ursprüngliches Sparkapital bei einer Rendite von 6 % in einer *Welt ohne Steuern* mehr als verzehnfachen, d.h. von 1.000,- DM auf 10.285,72 DM anwachsen (siehe Tabelle 1, zweite Spalte). Dem *herkömmlich* besteuerten Sparer verbleiben hiervon nur knapp 2.500,- DM, seine *überperiodische* Steuerbelastung steigt kontinuierlich an und beträgt nach 40 Jahren 76 % (mittlere Tabellenspalte). Der *nachgelagert* besteuerte Sparer hingegen verfügt nach 40 Jahren über 6.171,43 DM (letzte Tabellenspalte). Seine überperiodische Steuerlast entspricht mit 40 % genau der angenommenen einkommensteuerlichen Grenzbelastung.

fallsteuer, ErbSt als Annexsteuer zur ESt).

Der *nachgelagerten* Besteuerung unterliegt zwar das gesamte Lebensendvermögen, d.h. neben den stillen Reserven auch die Anschaffungskosten des Einkünfteerzielungsvermögens (bislang unbesteuerter Einkommen). Letztere dürften allerdings jedenfalls bei längerer Behaltdauer gegenüber den stillen Reserven nicht sonderlich ins Gewicht fallen. Vor allem aber ist die Erbschaft beim Rechtsnachfolger solange nicht zu belasten, wie das ererbte Vermögen in investiver Verwendung verbleibt (gespartes Einkommen). Die Gefahr einer steuerlich bedingten Zerschlagung von Betriebsvermögen, das „in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“ sein soll (so der BVerfG-Beschl. v. 22.5.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 [175]), ist bei der nachgelagerten Besteuerung damit *kleiner* als bei einer systemkonsequenten Umsetzung der Belastungsentscheidung der traditionellen Einkommensteuer. Denn die einmalige Erfassung des Lebensendvermögens beim Erblasser hat denotwendig eine geringere Steuerlast zur Folge, da die Bemessungsgrundlage kleiner ist als die Summe aus den stillen Reserven (nachholende Erfassung beim Erblasser) und der Bereicherung, die der Rechtsnachfolger durch die Erbschaft erfährt.

Tabelle 1: Überperiodische Steuerlast

[40 % ESt; 6 % Rendite; 1.000,- DM gesparte Einkünfte]

VZ	Obne ESt		Traditionelle ESt		Nachgelagerte ESt		
	Sparkapital	Ertrag	Sparkapital	Ertrag nSt	Sparkapital	Ertrag nSt	Konsum
1	1.000,00	60,00	600,00	21,60	1.000,00	60,00	600,00
2	1.060,00	63,60	621,60	22,38	1.060,00	63,60	636,00
3	1.123,60	67,42	643,98	23,18	1.123,60	67,42	674,16
...
39	9.154,25	549,26	2.300,50	82,82	9.154,25	549,26	5.492,26
40	9.703,51	582,21	2.383,32	85,50	9.703,51	582,21	5.822,10
Summe	10.285,72	9.285,72	2.469,12	1.869,12	10.285,72	5.571,43	6.171,43
Nach ESt	100 %		24,0 %		100 %		60,0 %
<i>ESt-Last</i>			76,0 %				40,0 %

2. Leistungsfähigkeitsindikator Lebenseinkommen

Fraglich ist, ob eine vorübergehende Steuerverschonung gesparter Einkünfte mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG zu vereinbaren ist – denn schließlich unterliegt das jährliche Einkommen der Steuerpflichtigen nicht mehr vollumfänglich der Einkommensteuer. Aus Art.3 Abs.1 GG folgt das Gebot der *Steuergerechtigkeit*⁸, wonach die Steuerlastverteilung nach allgemeiner Meinung⁹ an der *individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* auszurichten ist, an der Fähigkeit des Einzelnen, einen Ressourcentransfer an das Gemeinwesen erbringen, Steuerzahlungen leisten zu können (*ability to pay principle*).

Klaus Tipke sieht im reinvermögenszugangstheoretisch bestimmten Einkommen den „geeignetsten Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit“¹⁰. Demnach sind sämtliche Reinvermögensmehrungen zu erfassen, die ein Abgabepflichteter während einer Besteuerungsperiode erfährt.¹¹ Fraglich ist jedoch,

8 Vgl. nur BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (70); seitdem st. Rspr., vgl. Nachw. in *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 4 Rz. 70 Fn. 1.

9 Vgl. nur *K. Tipke*, StRO I (Fn. 6), S. 479 ff. (491).

10 *K. Tipke*, StRO (Fn. 6), Band 2, 1. Aufl. 1993, S. 560, 588.

11 Nur aus Praktikabilitäts Gesichtspunkten und wegen der ergänzenden Erbschaftsteuer wird der einkommensteuerliche Besteuerungsanspruch markteinkommenstheoretisch begründet auf Reinvermögensmehrungen reduziert, die am Markt erwirtschaftet wurden, vgl. dazu *K. Tipke*, StRO II (Fn. 10), S. 565 ff (567) mit Verweis auf *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, S. 18 f., 30 f., 169.

über welchen *Zeitraum* sich die Besteuerungsperiode zu erstrecken hat. Nach *Klaus Tipke* entspricht „gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit [...] idealiter die Erfassung des Lebenseinkommens“¹². Die *Jährlichkeit* der Einkommensbesteuerung faßt er – und mit ihm wohl die herrschende Meinung in der Steuerrechtswissenschaft¹³ – als bloß *technisch-budgetäres* Prinzip der Einkommensbesteuerung auf, das zwar aus fiskalischen Gründen erforderlich sei, jedoch zurückzustehen habe, wenn es in Konflikt mit der gleichmäßigen Erfassung des Lebenseinkommens gerät.

Um den periodischen Finanzbedürfnissen des Staates Rechnung zu tragen, kann das Lebenseinkommen als Summe aus Lebenskonsum und Lebensendvermögen auf zweierlei Weise in Besteuerungsabschnitte aufgeteilt werden: Die *traditionelle* Einkommensteuer zerlegt es in *Jahreseinkommen*, die *nachgelagerte* Besteuerung in *jährlich konsumiertes Einkommen* und *Lebensendvermögen*¹⁴. Beide Erhebungstechniken erfassen das Lebenseinkommen genau einmal, führen aber dennoch zu höchst unterschiedlichen Belastungsergebnissen, wie das einführende Beispiel sowie Tabelle 1 gezeigt haben. Bei der traditionellen Einkommensteuer entspricht die tatsächliche überperiodische Steuerlast nicht dem im EStG kodifizierten Tarif, so daß dieses Besteuerungskonzept es nicht vermag, den Leistungsfähigkeitsindikator *Lebenseinkommen* gleichmäßig zu belasten¹⁵ – und zwar unabhängig von interperiodischen Progressionsverzerrungen oder Verlustausgleichsbeschränkungen, die zumeist ausschließlicher Gegenstand der rechtswissenschaftlichen Kritik am einkommensteuerlichen Periodizitätsprinzip sind¹⁶.

Multipliziert man die Zahlen in der ersten Spalte der Tabelle 1 mit Tausend und sieht von anderen Einkünften ab, gelangt man in einer Welt *ohne Steuern* zu einem Lebenseinkommen von ca. 10 Mio. DM, das sich aus Einkünften aus beispielsweise nichtselbständiger Arbeit in der ersten Besteuerungsperiode in Höhe von 1 Mio. DM und Kapitaleinkünften in den folgenden 39 Veranlagungszeiträumen in Höhe von insgesamt ca. 9 Mio. DM zusammensetzt. Die *nachgelagerte* Besteuerung reduziert, wie die letzte Tabellenspalte zeigt, dieses Lebenseinkommen um 40 %, dem Steuerpflichtigen verbleiben ca. 6 Mio. DM zur Bedürfnisbefriedigung (Nach-Steuer-Lebenseinkommen).

12 *K. Tipke*, StRO I (Fn. 6), S. 503; vgl. auch *ders.*, StRO II (Fn. 10), S. 669.

13 Vgl. nur *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 8), § 9 Rz. 44; *ders.*, Bemessungsgrundlage (Fn. 11), S. 187; v. *Groll* in *Kirchhof/Söhn*, § 10d EStG, Rz. A12; *K. H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG 12 (1989), S. 18; *Raupach/Schencking* in *H/H/R*, § 2 EStG Anm. 601; *R. Seer*, StW 1996 (Fn. 5), 323 (335).

14 Zur Lebensendvermögensbesteuerung vgl. Fn. 7.

15 Vgl. auch *J. Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, FS Kruse, 2001, S. 313 (330 ff.).

16 Vgl. nur *K. Tipke*, StRO II (Fn. 10), S. 668 m.w.N. in Fn. 376; *H.G. Ruppe* in *H/H/R*, Einf ESt Anm. 33. Anders aber *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 8), § 4 Rz. 19.

Über den gleichen Betrag verfügt ein Steuerpflichtiger, der über 40 Jahre je 250.000,- DM Einkünfte beispielsweise aus nichtselbständiger Arbeit erwirtschaftet, diese unmittelbar konsumiert und daher jährlich Einkommensteuer in Höhe von 100.000,- DM schuldet. Auch sein Lebenseinkommen wird von 10 Mio. um 4 Mio. auf 6 Mio. DM reduziert.¹⁷

Die *herkömmliche* Einkommensbesteuerung hingegen *diskriminiert* den spendenden gegenüber dem sofort konsumierenden Einkünfteerzieler: Denn dem spendenden Zensiten verbleibt nur ein Bedürfnisbefriedigungspotential von knapp 2,5 Mio. DM (siehe Tabelle 1, mittlere Spalte), obgleich sein Lebenseinkommen in einer Welt *ohne Steuern* mit 10 Mio. DM dem des Sofortkonsumenten entsprochen hätte.

Die Problematik der Besteuerung der jährlichen Einkünfte besteht in dem negativen Einfluß, den diese Zerlegung des Lebenseinkommens auf den als sachgerecht erachteten Leistungsfähigkeitsindikator nimmt, d.h. in der *Interdependenz* zwischen dem Maßstab der steuerlichen Lastenausteilung Lebenseinkommen und der Erhebungstechnik Abschnittseinkommensbesteuerung. Denn der spendende Steuerpflichtige erwirtschaftet infolge der Belastung auch seiner investierten Periodeneinkünfte bereits ein geringeres *Vor-Steuer*-Bedürfnisbefriedigungspotential als in einer Welt *ohne Steuern*. Beim nachgelagerten Korrespondenzprinzip hingegen sind der Belastungsmaßstab Lebenseinkommen und die Steuererhebungstechnik voneinander unabhängig. Wegen der Ausgrenzung der gesparten Einkünfte als Quelle zukünftigen Kapitaleinkommens aus der jährlichen Bemessungsgrundlage eignet es sich, den Leistungsfähigkeitsindikator Lebenseinkommen gleichmäßig zu belasten.¹⁸

Insbesondere *Paul Kirchhof* vertritt allerdings die Auffassung, daß die Periodizität der Einkommensteuer nicht nur technisch-budgetären, sondern *materiell-rechtlichen* Charakter aufweise.¹⁹ Sachgerechter Leistungsfähigkeitsindikator sei das *Periodeneinkommen*, nicht das Lebenseinkommen. Diesen Leistungsfähigkeitsindikator gleichmäßig zu belasten, vermag nur die *herkömmliche* Besteuerung von Einkommen – läßt die nachgelagerte doch die gesparten Periodeneinkünfte zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zu. Zwar kann die Sachgerechtigkeit der Bemessungsgrundlage Periodeneinkommen m.E. nur schwerlich mit der Feststellung begründet werden, der Steuerpflichtige verfüge über „finanzielle Leistungsfähigkeit und damit über die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer nur zeitgebunden“²⁰ (sog. *Freiheit in der Zeit*). Denn

17 Zwar übersteigt der Steuerlastbarwert des sofort konsumierenden den des spendenden Arbeitnehmers. Dies gilt jedoch auch für den Barwert der zur persönlichen Bedürfnisbefriedigung verwendeten Mittel (Lebenskonsum).

18 Vgl. auch *J. Mitschke*, Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlage der direkten Besteuerung, 1976, S. 163 ff.; *ders.*, Steuer- und Transferordnung aus einem Guß, 1985, S. 53; *E. Wenger*, Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, Finanzarchiv 1983, 207 ff. (212).

19 Vgl. zuletzt *P. Kirchhof* in *ders.*, EStG Kompakt-Kommentar, 2001, § 2 Rz. 17.

20 *P. Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn*, § 2 EStG, Rz. 136.

dies trifft zwar für konsumiertes Periodeneinkommen zu, das sich innerhalb eines Veranlagungszeitraums verflüchtigt, nicht aber für gesparte Einkünfte. Vielmehr stehen Ersparnisse Periodeneinkünften, die in zukünftigen Veranlagungszeiträumen erwirtschaftet werden, als „ökonomische Grundlage gegenwärtiger Handlungsfreiheit“²¹ in der Zukunft in nichts nach.

Jedoch wirft die Anwendung des Gleichheitssatzes die Frage auf, ob nur zeitlich abgeschlossene oder zumindest überschaubare Sachverhalte wertend miteinander in Beziehung gesetzt werden können, ob die Vergleichszeiträume sich also zu entsprechen haben (sog. *Vergleichbarkeit in der Zeit*).²² Zwar erscheint diese Anforderung jedenfalls dann wenig sinnvoll, wenn *Lebenssachverhalte* als sachgerechter Vergleichsmaßstab gelten und damit Lebenszeiträume miteinander verglichen werden müssen²³, die sich in ihrer Länge von Natur aus unterscheiden. So ist z.B. grundsätzlich jeder männliche Angehörige der deutschen Staatsbürgerschaft verpflichtet, einmal in seinem Leben Grundwehr- bzw. Wehersatzdienst zu leisten, Art. 12a Abs. 1 GG i.V.m. §§ 1 ff. WPfG. Eine mehrfache Heranziehung zu dieser staatsbürgerlichen Pflicht ist im Hinblick auf die aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Wehrgerechtigkeit ebenso problematisch wie die Verschonung vom Grundwehrdienst und bedarf einer sachlichen Rechtfertigung.²⁴ Einen Anspruch des Wehrpflichtigen, *zeitgleich* mit seinen Altersgenossen eingezogen zu werden, liest man aus Art. 3 Abs. 1 GG hingegen nicht heraus.

Nun streiten bedeutende Steuertheoretiker²⁵ jedoch schon seit Jahrhunderten über die Vorzugswürdigkeit von über- oder innerperiodischen Gleichmäßigkeitsüberlegungen, die letztlich den „richtigen“ Zeitpunkt der Besteuerung ge-

21 P. Kirchhof, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, 1988, S. 76. Selbst wenn man den von Raupach/Schencking (in H/H/R, § 2 EStG Anm. 601) als „lebensfremd“ bezeichneten „Typus von Einkommensempfänger, der in der jeweiligen Gegenwart seinen Bedarf deckende Eigentümer, der sein Einkommen zu gegenwärtigem Nutzen mehr“ (P. Kirchhof in Kirchhof/Söhn, § 2 EStG, Rz. 136) als realitätsgerecht unterstellt, kann dieser nicht gegen das nachgelagerte Korrespondenzprinzip angeführt werden. Denn dann trägt der Besteuerungsaufschub für gesparte Einkünfte eben dem im Kirchhofschen Sinne atypischen Einkommenserzielerechnung, der Einkommen erwirtschaftet, um daraus Vermögen zu bilden und zukünftigen Nutzen zu ziehen.

22 Vgl. R. Schick, Der Verlustrücktrag, 1976, S. 12 f.

23 So auch K. Tipke, StRO II (Fn. 10), S. 669.

24 Vgl. BVerfG v. 13.4.1978 - 2 BvF 1-5/77, BVerfGE 48, 127 (159); v. 5.11.1974 - 2 BvL 6/71, BVerfGE 38, 154 (166); R. Scholz in Maunz/Dürig, Grundgesetz, 23. Lfg. 10/1984, Art. 12a Rz. 20; F. Kirchhof, in Kirchhof/Isensee, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 3, 1988, § 78 Rz. 48; G. Gornig in Mangoldt/Klein/Starck, Bonner Grundgesetz, Band 1, 4. Aufl. 2000, Art. 12a Rz. 10 f.

25 Vgl. für einen Besteuerungsaufschub für gespartes Einkommen T. Hobbes, Leviathan oder der kirchliche und bürgerliche Staat, Bd. 1, Halle 1794, S. 310; J. St. Mill, Grundsätze der politischen Ökonomie, Bd. 2, 1921, S. 483 f.; I. Fisher, The Nature of Capital and Income, 1906; ders., Double Taxation on Savings, American Economic Review 1939, 16 ff.; ders., Constructive Income Taxation, 1942; J. A. Schumpeter, Ökono-

sparten Einkommens bestimmen – diesen ausgerechnet *hier* finden zu wollen, wäre wohl vermessen. Da das BVerfG dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum einräumt, solange die „einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit“²⁶ umgesetzt wird (sog. *Gestaltungsgleichheit*), ist allerdings nicht ersichtlich, warum ein Besteuerungsregime, das einer *überperiodischen* Gleichmäßigkeitskonzeption folgt, gegen Art.3 Abs.1 GG verstoßen sollte, die herkömmliche, auf innerperiodischen Gleichmäßigkeitsüberlegungen fußende Einkommensteuer aber nicht. So liegt es auch nach *Klaus Tipke* innerhalb des gewissen Bewertungsspielraums des Gesetzgebers bei der Ausfüllung des Leistungsfähigkeitsprinzips, das konsumierbare oder das konsumierte Einkommen zu belasten.²⁷ „In sich schlüssig“²⁸ sind jedenfalls sowohl die traditionelle als auch die nachgelagerte Besteuerung von Einkommen.

3. Verwirklichung im Binnensystem des EStG

Da die Rechtsprechung des BVerfG eine folgerichtige Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung fordert²⁹, müßte es Befürworter der traditionellen Einkommensteuer bedenklich stimmen, daß die steuerliche Lastenaufteilung in Deutschland bereits heute in weiten Teilen dem nachgelagerten Korrespondenzprinzip folgt. Dies gilt zum einen für die allgemeine Verbrauchsbesteuerung³⁰ – die Umsatzsteuer, deren Aufkommen immerhin gut vier Fünftel des Einkommensteueraufkommens und zwei Drittel der Einnahmen aus sämtlichen direkten Steuern ausmacht³¹, belastet Einkommen nachgelagert: als indirekt erhobene Abgabe, die auf Überwälzung angelegt ist, erfaßt sie ebenso wie

mie und Soziologie der Einkommensteuer, Der deutsche Volkswirt 1929/1930, wiederabgedruckt in: Stolper/Seidl (Hrsg.), Joseph A. Schumpeter, 1985, S. 123 (125); *N. Kaldor*, An Expenditure Tax, 1955. Vgl. für die *traditionelle* Einkommensteuer nur *G. v. Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanz-Archiv (13) 1896, 1 (12); *M. Haig*, The Concept of Income, in *ders.* (Hrsg.), The Federal Income Tax, New York 1921, S. 1 ff. (7, 27); *H. C. Simons*, Personal Income Taxation, Chicago/London 1938, S. 15 (50).

26 BVerfG v. 30.9.1998 - 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95). Vgl. auch BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271).

27 Vgl. *K. Tipke*, StRO II (Fn. 10), S. 573, 588.

28 *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl. 2000, S. 226.

29 Vgl. nur Nachweise in Fn. 26.

30 Vgl. zur Abgrenzung des nachgelagerten Korrespondenzprinzips von anderen Formen der konsumorientierten Einkommensbesteuerung allerdings *C. Dorenkamp*, Unternehmenssteuerreform und partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, StuW 2000, 121 (127 f.).

31 Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Finanzbericht 2000, S. 267.

z.B. die Mineralöl- und die Tabaksteuer nur die konsumtiv verwendeten Einkünfte –, zum anderen aber auch innerhalb des Binnensystems der Einkommensteuer³². So haben Abschreibungsmodalitäten, bei denen die AfA-Beträge den wirtschaftlichen Wertverzehr übersteigen (z.B. 7g EStG), tendenziell die Steuerabzugsfähigkeit investierter Einkünfte zur Folge. Auch ein Besteuerungsaufschub für realisierte und reinvestierte Gewinne belastet Einkommen nachgelagert (§ 6b EStG). Die Konsumgutlösung für selbstgenutzte Immobilien läßt die Rendite des Kapitals, das in die eigenen vier Wände investiert wurde, ebenfalls steuerlich unbelastet.³³ Gesondert erörtert werden sollen hier jedoch zwei Bereiche, in denen eine systemkonsequente Durchsetzung der Belastungsentscheidung der traditionellen Einkommensteuer besondere Schwierigkeiten bereiten dürfte: diese sind zum einen die steuerliche Behandlung der *Alterseinkünfte* – Altersvorsorgemaßnahmen müßten aus versteuertem Einkommen finanziert³⁴, die Erträge des Vorsorgekapitals belastet werden –, zum anderen das *Realisationsprinzip im weiteren Sinne*, wonach nur realisierte Wertsteigerungen der Einkommensteuer unterliegen – hier wären Regelungen zu schaffen, die im Belastungsergebnis der Besteuerung auch unrealisierter Wertzuwächse äquivalent sind.

a) Altersvorsorge

Betriebliche Altersversorgung

Die Besteuerung der betrieblichen Altersvorsorge entspricht in ihren Belastungswirkungen nahezu vollumfänglich dem nachgelagerten Korrespondenzprinzip, d.h. die marktübliche Verzinsung des Vorsorgekapitals bleibt faktisch steuerfrei. Dies folgt bei der *Direktzusage* und der *Unterstützungskasse* aus der *Korrespondenzlücke* zwischen der Besteuerung beim Arbeitgeber und beim Arbeitnehmer: Der Arbeitgeber kann gewinnmindernde Rückstellungen bilden (§ 6a EStG) oder abzugsfähige Zuwendungen an Unterstützungskassen leisten (§ 4d EStG³⁵), lange bevor die Rentenauszahlungen beim Arbeitnehmer besteuert werden.

32 Zu Recht krit. gegenüber einer BVerfG-Rechtsprechung, die die Anwendung des Gleichheitssatzes auf den Binnenbereich der einzelnen in Art. 106 GG genannten Steuern beschränkt, allerdings K. Tipke, StRO I (Fn. 6), S. 300 ff.

33 Vgl. hierzu Eberle/Wenger, Investitions- und Konsumgutlösungen im Bereich der Immobilienbesteuerung, StuW 1986, 256 (257, 267).

34 So auch W. Wiegand, Nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften: Das trojanische Pferd der Befürworter einer Konsumsteuer, in ifo-schnelldienst 2000, 8 (9 f.). Etwas anderes mag für Aufwendungen gelten, die der Sicherung des Existenzminimums im Alter dienen, vgl. dazu zuletzt Sohn/Müller-Franken, Vorgelagerte und/oder nachgelagerte Besteuerung von Altersbezügen?, StuW 2000, 442 (448 li. Sp.) m.w.N.

35 Zwar erlaubt die Limitierung der abzugsfähigen Zuwendungen durch § 4d EStG nur eine *partielle* Anwartschaftsfinanzierung der Unterstützungskasse; im übrigen wird

Auch bei der betrieblichen Altersvorsorge via *Direktversicherung* und *Pensionskasse* bleibt die Kapitalverzinsung infolge der Steuerfreiheit von Zinsen aus Kapitallebensversicherungen (§§ 20 Abs.1 Nr.6 i.V.m. 10 Abs.1 Nr.2b EStG) und der subjektiven Körperschaftsteuerbefreiung von Pensionskassen (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG) weitgehend unbelastet. Zwar sind die Renten mit ihrem *Ertragsanteil* zu versteuern. Jedoch erfassen die pauschalierten Werte, die hierfür gemäß § 22 Nr.1 S.3 lit. a) EStG zur Anwendung gelangen, versicherungsmathematisch nur den Zinsanteil, der seit Eintritt in den Ruhestand, also ab Beginn der Rentenzahlungen erwirtschaftet wurde.³⁶ Jedenfalls die Erträge aus der *Ansparphase* vereinnahmen die Ruheständler folglich steuerfrei.

Private Altersvorsorge

Auch bei der *privaten* Altersvorsorge bleiben Kapitaleinkünfte in vielerlei, völlig unsystematischer Weise steuerlich unbelastet. Neben dem *Sparerfreibetrag* des § 20 Abs.4 EStG ist hier nicht nur die Steuerbefreiung von Zinsen aus *Kapitallebensversicherungen* zu nennen, §§ 20 Abs.1 Nr.6; 10 Abs.1 Nr.2b EStG, sondern auch das *Erhebungsdefizit* bei anderen Einkünften aus Kapitalvermögen, bedingt insbesondere durch § 30a AO. Zudem sind *Wertsteigerungen im privaten Einkünfteerzielungsvermögen* trotz der Verlängerung der Spekulationsfristen des § 23 EStG nach wie vor grundsätzlich nicht einkommensteuerbar. Da die Annahme durchaus nicht abwegig erscheint, daß der Wert von Aktien und Immobilien im Durchschnitt in Höhe des Marktzinssatzes steigt, läßt auch der äußerst fragwürdige³⁷, weil quellentheoretisch begründete Einkünfte dualismus Kapitaleinkommen steuerlich unbelastet.

Tatbestandlich kommt die nachgelagerte Besteuerung der privaten Zukunftsvorsorge künftig in den §§ 10a und 22 Nr.5 EStG zum Ausdruck. Ersparnisse bis zu 2.100 Euro, die 2008 voraussichtlich 4 % der Beitragsbemessungsgrenze der Ge-

das Rentendeckungsverfahren praktiziert, vgl. dazu *Blomeyer/Otto*, BetrAVG, 2. Aufl. 1997, S. 1385, Rz. 184; *Ahrend/Förster/Rößler*, StR BetrAV, 3. Teil Rdnr. 40. Dies gilt jedoch nicht für die sog. *rückgedeckte* Unterstützungskasse, bei der eine Versicherung auf das Leben des Leistungsberechtigten abgeschlossen wird und eine Erstattung der Versicherungsbeiträge durch das Trägerunternehmen erfolgt, vgl. *Spengel/Schmidt*, Betriebliche Altersversorgung, Besteuerung und Kapitalmarkt, 1997, S.113 f.

36 Vgl. *R. Seer*, StuW 1996 (Fn. 5), 323 (330). Etwas anderes kann auch steuersystematisch nicht gelten, da § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a S. 2 EStG ausdrücklich auf den Ertrag während der „Dauer des Rentenbezugs“ abstellt. Zudem gelangen die pauschalierten Ertragsanteile des Satzes 3 auch bei Leibrenten zur Anwendung, die gegen eine Einmalzahlung erworben wurden und bei denen folglich eine Ansparphase überhaupt nicht existiert.

37 Vgl. für die umfassende Einkommensteuerpflichtigkeit von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des privaten Einkünfteerzielungsvermögens nur *K. Tipke*, StRO II (Fn. 10), S. 646 f., 649 ff.; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 11), S. 56 f, 170; *ders.* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 8), § 9 Rz. 597; *57. Deutscher Juristentag*, NJW 1998, 3006; *P. Kirchhof*, Gutachten (Fn. 21), S. 31.

setzlichen Rentenversicherung entsprechen werden, sind nach den Neuregelungen des *Altersvermögensgesetzes (AVmG)*³⁸ als Sonderausgaben abzugsfähig. Im Gegenzug ist die Auszahlung der sog. *Riester-Rente* vollumfänglich steuerpflichtig, § 22 Nr.5 EStG-E. Dennoch bleibt die marktübliche Verzinsung faktisch steuerfrei³⁹, wie in Abschn. gezeigt wurde.

Gesetzliche Altersvorsorge

Im Rahmen der gesetzlichen Alterssicherung wird die *Beamtenversorgung* uneingeschränkt nachgelagert besteuert: Der Aufbau der Pensionsanwartschaften unterliegt nicht der Lohn- bzw. Einkommensteuer, da nach der einkommensteuerrechtlichen Dogmatik kein Arbeitslohn zufließt (§ 11 Abs.1 EStG). Die Pensionszahlungen sind – mit Ausnahme des Versorgungs-Freibetrags – in voller Höhe zu versteuern (§ 19 Abs. 2 EStG). Bei der *Gesetzlichen Rentenversicherung* fällt es zwar schwer, ein klares Konzept zu erkennen. Zur Hälfte, nämlich in Höhe des Arbeitgeberanteils, werden die Rentenversicherungsbeiträge jedenfalls aus un versteuertem Einkommen geleistet, § 3 Nr. 62 EStG. Die Arbeitnehmerbeiträge sind im Rahmen der Höchstbeträge des § 10 Abs.3 EStG abzugsfähig. Die Rentenzahlungen werden mit einem pauschalen Ertragsanteil besteuert, dessen Höhe sich versicherungsmathematisch an der Rendite der eingezahlten Beiträge seit *Eintritt* in den Ruhestand orientiert.⁴⁰ Schon deshalb bleibt die „Verzinsung“ der Rentenanwartschaft während der Erwerbsphase steuerlich unbelastet.

38 Gesetz zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens (Altersvermögensgesetz) in der Fassung des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages vom 26.01.2001 (BR-Drucks. 59/01) mit der Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 8.5.2001 (BT-Drucks. 14/5970).

39 Daß es hierbei durchaus um beachtliche Summen geht, mag folgende überschlägige Berechnung verdeutlichen: Wenn es bei den für 2008 anvisierten Begrenzung von 4 % der rentenversicherungsrechtlichen Beitragsbemessungsgrenze bleibt, kann jeder sozialversicherungspflichtig beschäftigte Arbeitnehmer in 40 Berufsjahren insgesamt bis zu 160.000,- DM (in heutigen Preisen) aus un versteuertem Einkommen sparen. Bei ca. 25 Millionen Beschäftigungsverhältnissen in der Privatwirtschaft ergibt sich hieraus unter der Annahme einer ausgeglichenen Alterspyramide langfristig ein beständiges Sparkapital von immerhin 2 Billionen DM ((25 Mio. · 160 TDM)/2). Bei einer marktüblichen Verzinsung von 5 bis 8 % unterliegt damit Kapitaleinkommen von immerhin 100 bis 160 Mrd. DM nicht der Regelbelastung im Sinne der traditionellen Einkommensteuer. Zwar unterstellt diese Berechnung, daß die Arbeitnehmer § 10a EStG vollumfänglich ausnutzen. Dafür sind reinvestierte Vorsorgesapitalerträge nicht berücksichtigt.

40 Vgl. dazu Fn. 36.

b) Nichtsteuerbarkeit unrealisierter Wertzuwächse

Weniger offensichtlich ist das nachgelagerte Korrespondenzprinzip in den Regelungen des EStG verwirklicht, die vom reinvermögenszugangstheoretischen Einkommensbegriff dadurch abweichen⁴¹, daß sie nur *realisierte* Wertsteigerungen erfassen (*Realisationsprinzip im weiteren Sinne*⁴²). Zur Begründung der Nichtsteuerbarkeit von unrealisierten Wertsteigerungen wird insbesondere das Übermaßverbot herangezogen: Es gilt als *unzumutbar*, Steuerzahlungen von jemandem zu fordern, der nicht über die hierfür erforderliche *Liquidität* verfügt.⁴³

Selbst wenn man dieser Argumentation folgte – dagegen spricht, daß die Einkommensteuer auch ansonsten nicht liquiditätsbezogen, d.h. abhängig von Zahlungsmittelbeständen erhoben wird, was schon die Aktivierungs- und AfA-Vorschriften der §§ 6, 7 ff. EStG zeigen⁴⁴ –, und daher erst auf realisierte Wertzuwächse zugreifen wollte, besteht vor dem Hintergrund des Belastungsideals der herkömmlichen Einkommensteuer kein Anlaß⁴⁵, dem Steuerpflichtigen den *Zinsvorteil* zu belassen, der sich aus der Rücksichtnahme auf die Liquiditätsgesichtspunkte ergibt. So könnte der *realisierte* Wertzuwachs nachträglich⁴⁶ auf die Veranlagungszeiträume der Halteperiode verteilt werden – insbesondere sind damit wegen der dann ja vorliegenden Informationen über den erzielten Ver-

41 Die Einkommensteuer vom S/H/S-Typ stellt *idealiter* nicht auf die Realisierung von Reinvermögensmehrungen ab, vgl. R. Goode, The Comprehensive Income Tax, in Walker/Bloomfield (Hrsg.), New Directions in Federal Tax Policy for the 1980s, 1984, S. 268: „...a comprehensive income tax base would include all accretions to economic power of wealth – that is the sum of consumption and the increase or decrease in a person's net worth“; auch M. Haig, The Concept of Income (Fn. 25), S. 81: „It is easy for most people to elevate rules-of-thumb into logical necessities; and persons do seriously maintain, with more than verbal paradox, that income not realized is not income.“, dazu J. Lang, Bemessungsgrundlage (Fn. 11), S. 173. Der Begriff Reinvermögenszuwächstheorie würde die Einkommensteuer vom S/H/S-Typ daher treffender bezeichnen.

42 Vgl. dazu B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 I; H.-G. Ruppe in H/H/R, § 2 EStG Anm. 11a.

43 Vgl. nur J. Lang, Bemessungsgrundlage (Fn. 11), S. 173 f.; krit. J. Thiel, Bilanzrecht, 4. Aufl. 1990, S. 118.

44 Krit. zur Gleichsetzung von Liquiditätsüberschuß und Einkommen F.W. Wagner, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992, 2 (9 f.).

45 Dies scheint auch K. Tipke zu verkennen, wenn er für eine *Cash-Flow*-Gewinnermittlung plädiert, ohne zugleich die gesamte Einkommensteuer konsumorientiert ausgestalten zu wollen, vgl. *ders.*, Gedanken zu einem Steuergesetzbuch, StuW 2001, 309 (314); ebenso H. Weber-Grellet, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, DStR 1998, 1343 (1348) [wonach allerdings die Aktivierungs- und AfA-Vorschriften der §§ 6 ff. EStG beibehalten werden sollen, S. 1349]; wohl auch H.-J. Kanzler, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233 (247).

46 Hierbei wäre eine während der Haltedauer gleichmäßige Wertentwicklung widerleglich zu vermuten.

äußerungspreis auch keine Bewertungsschwierigkeiten verbunden. Die entsprechenden, quasi gestundeten Einkommensteuerbeträge wären auf den Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven aufzuzinsen. Unterläßt man dies – wie das EStG –, besteuert man Wertzuwächse nicht traditionell, sondern nachgelagert. Denn unrealisierte Wertsteigerungen im Einkünfteerzielungsvermögen sind nichts anderes als periodische Reinvermögensmehrungen, die in investiver Verwendung belassen werden. Diese aber sind zwar nach dem nachgelagerten Korrespondenzprinzip, nicht aber nach dem Belastungsideal der traditionellen Einkommensteuer von der Besteuerung auszunehmen.⁴⁷

Tabelle 2 zeigt die mit dem Realisationsprinzip verbundenen Belastungsdivergenzen: Erwirbt ein Steuerpflichtiger ein Grundstück für 100.000,- DM, um dieses zu vermieten (Einkünfteerzielungsvermögen), und steigt dessen Wert um jährlich 8 %, so kann es nach knapp 10 Jahren für ca. 216.000,- DM verkauft werden. Der Veräußerungsgewinn von 116.000,- DM unterliegt nach § 23 S.1 Nr.1 EStG der Einkommensteuer, der Investor schuldet dem Fiskus bei einem Steuersatz von 40 % gut 46.000,- DM (siehe fünfte Tabellenspalte).

Die gleiche Steuerlast trägt der Abgabepflichtige unter dem Regime der *nachgelagerten* Besteuerung (sechste Tabellenspalte). Denn die bis zum Veräußerungszeitpunkt nichtrealisierten Wertzuwächse sind als reinvestierte Reinvermögensmehrungen aus der jährlichen Bemessungsgrundlage ausgegrenzt.

Nach dem Belastungsideal der *traditionellen* Einkommensteuer hat der Steuerpflichtige hingegen den jährlichen Wertzuwachs zu versteuern. Nominal würde der Investor zwar auch nur mit 46.000,- DM belastet (drittletzte Tabellenspalte). Die Steuerzahlungen wären aber zu einem *früheren* Zeitpunkt als nach den EStG-Normen zu leisten, ihr Endwert – die auf den Realisierungszeitpunkt *aufgezinst* Einkommensteuerschuld – würde die nach dem EStG entstehende Steuerlast bei einem Aufdiskontierungsfaktor von 5 % um 22 % und bei einem Aufdiskontierungsfaktor von 8 % um 38 % überschreiten (vorletzte und letzte Tabellenspalte).

47 Vgl. dazu Fn. 41.

Tabelle 2: Nichtsteuerbarkeit unrealisierter Wertsteigerungen
[40 % ESt; 8 % Wertzuwachs]

VZ	Wert des WG	Wertzuwachs	davon realisiert	EStG § 23 I Nr.1	nachgelagerte ESt	reinvermögenszugangstheoretische ESt		
						nominal	disk. 5%	disk. 8%
1	100.000,00	8.000,00	0,00	0,00	0,00	3.200,00	4.964,25	6.396,81
2	108.000,00	8.640,00	0,00	0,00	0,00	3.456,00	5.106,09	6.396,81
3	116.640,00	9.331,20	0,00	0,00	0,00	3.732,48	5.251,97	6.396,81
4	125.971,20	10.077,70	0,00	0,00	0,00	4.031,08	5.402,03	6.396,81
5	136.048,90	10.883,91	0,00	0,00	0,00	4.353,56	5.556,37	6.396,81
6	146.932,81	11.754,62	0,00	0,00	0,00	4.701,85	5.715,13	6.396,81
7	158.687,43	12.694,99	0,00	0,00	0,00	5.078,00	5.878,42	6.396,81
8	171.382,43	13.710,59	0,00	0,00	0,00	5.484,24	6.046,37	6.396,81
9	185.093,02	14.807,44	0,00	0,00	0,00	5.922,98	6.219,13	6.396,81
10	199.900,46	15.992,04	115.892,50	46.357,00	46.357,00	6.396,81	6.396,81	6.396,81
Summe	215.892,50	115.892,50	115.892,50	46.357,00	46.357,00	46.357,00	56.536,57	63.968,15
<i>Mehrbelastung im Vergleich zu den EStG-Regelungen:</i>							22,0%	38,0%

III. StSenkG - Partielle Verwirklichung des nachgelagerten Korrespondenzprinzips?

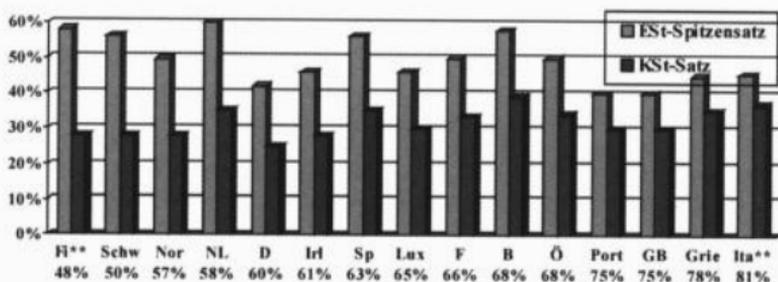
1. Steuersatzspreizung, Halbeinkünfteverfahren

Das StSenkG hat das körperschaftsteuerliche Vollerrechnungsverfahren mit einem Thesaurierungssatz von zuletzt 40 % durch das sog. *Halbeinkünfteverfahren* ersetzt, wonach Kapitalgesellschaftsgewinne zunächst einer Definitivbelastung von 25 % unterliegen (§ 23 Abs.1 KStG), um bei ihrer Ausschüttung an eine natürliche Person zur Hälfte in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen zu werden (§§ 20 Abs.1 Nr. 1 i.V.m. 3 Nr. 40 lit. d EStG). Damit werden thesaurierte körperschaftsteuerpflichtige Gewinne im Vergleich zum Einkommensteuersatz um 23,5 bzw. ab 2005 um 17 Prozentpunkte niedriger belastet⁴⁸ – obgleich es sich bei ihnen um nichts anderes als Einkünfte handelt, deren Ersparnis im körperschaftsteuerpflichtigen Sektor organisiert

⁴⁸ Vgl. Fn. 3. Die Steuersatzspreizung verringert sich zwar, wenn die Gewerbesteuer in den Belastungsvergleich einbezogen wird. Deren Berücksichtigung ist hier jedoch fehl am Platz, und zwar nicht nur wegen gewerbesteuerlicher Sondervorschriften wie § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG. Denn allein die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer dienen steuersystematisch der umfassenden Besteuerung von Einkommen. So hat auch

wird. Insbesondere läßt ein Blick über die Grenze vermuten, daß diese Belastungsdivergenz (Steuersatzspreizung) nicht nur vorübergehender Natur sein, sondern dem deutschen Steuerrecht als Dauerphänomen erhalten bleiben wird. So weisen nahezu alle Steuerrechtsordnungen in Europa eine Spreizung zwischen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerspitzensatz auf, wie Abbildung 1 zeigt, in der die Staaten nach der relativen Größe der Spreizung geordnet sind. In Finnland beispielsweise beträgt der Körperschaftsteuersatz 48 % des Einkommensteuerspitzensatzes, Deutschland wird ab 2005 mit 60 % im Mittelfeld liegen – sollten die europäischen Nachbarstaaten bis dahin mit der Absenkung der unternehmenssteuerlichen Thesaurierungsbelastung nicht nachgezogen haben.

Abb. 1: Spreizung der Körperschaft- und Einkommensteuerspitzensätze in Europa (1999*)



*Deutschland 2005 ** %=Verhältnis KSt/EST

Quelle: J. Hey in H/H/R, Einf KSt, Anm. 448, Tab. 4

Werden die körperschaftsteuerlich vorbelasteten Gewinne an natürliche Personen ausgeschüttet, sorgt das Halbeinkünfteverfahren im Ergebnis für eine progressive Nachversteuerung.⁴⁹ In 2005 wird die Belastung von 25 % auf 40,75 %

das BVerfG in seinen beiden jüngsten Beschlüssen zur Gewerbesteuer (v. 14.2.2001 - 2 BvR 466/93 u. 1488/93, NJW 2001, 1853 f.) deren Verfassungsmäßigkeit äquivalenztheoretisch begründet (Verweis auf BVerfGE 46, 224 [233 ff.]). Auch bei der verfassungsrechtlichen Würdigung des niedrigen Körperschaftsteuersatzes soll dieser Vorteil in Ermangelung eines relevanten Systemzusammenhangs nicht mit der Gewerbesteueranrechnung bei Personenunternehmen (§ 35 EStG) saldiert werden dürfen, vgl. J. Lang, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), S. 49 ff.

⁴⁹ Dies gilt auch, wenn das KSt-Subjekt Kapitalgesellschaft nach dem StSenkG „kein Medium des Anteilseigners“ mehr sein sollte, da der Gesetzgeber eine Schritt zum „Unternehmen an sich“ getan habe, so G. Crezelius, Dogmatische Grundstrukturen der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 221 (224).

und damit in die unmittelbare Nähe des 42-prozentigen Einkommensteuerspitzensatzes hinaufgeschleust. Bei einer einkommensteuerlichen Grenzbelastung von 40 % gelingt dem neuen Unternehmenssteuerrecht eine Punktlandung. Somit werden im Rahmen von Kapitalgesellschaften erwirtschaftete Einkünfte seit dem StSenkG bei investiver Verwendung (Thesaurierung) proportional vor- und bei Ausschüttung an die Anteilseigner (Konsumebene) progressiv nachbelastet und folglich *partiell nachgelagert*⁵⁰ besteuert.

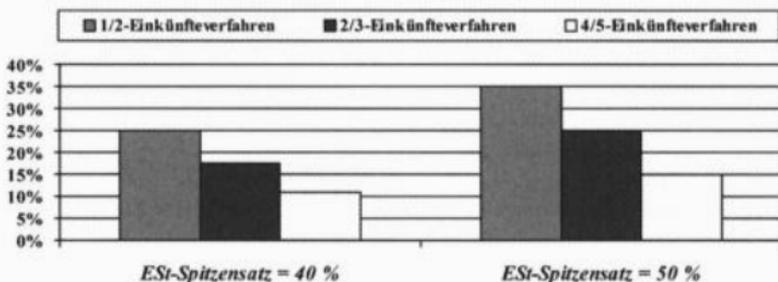
Daß der Körperschaftsteuersatz nicht 0 % beträgt⁵¹ und die Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen damit nicht vollumfänglich dem nachgelagerten Korrespondenzprinzip folgt, läßt sich vor dem Hintergrund überperiodischer Gleichmäßigkeitsüberlegungen mit der fiskalischen *Übergangsproblematik* begründen. Beim Wechsel von der traditionellen zur nachgelagerten Einkommensbesteuerung muß der Fiskus zunächst auf Steueraufkommen verzichten: Mindereinnahmen fallen sofort, Mehreinnahmen erst in späteren Haushaltsjahren an. Die *Riester-Rente* begegnet dieser Problematik mit einer *Limitierung* der – voll – nachgelagerten Besteuerung. Auch das neue Körperschaftsteuersystem ermöglicht es dem Gesetzgeber, die überperiodische Gerechtigkeit der Steuerlastenausteilung *schrittweise* herzustellen. Soll die nachgelagerte Besteuerung *intensiviert* werden – sei es, um sich der intertemporalen Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen weiter anzunähern oder weil Globalisierungszwänge eine nochmalige Absenkung des Körperschaftsteuersatzes erfordern – kann das Halbeinkünfteverfahren z.B. durch ein *Zweidritteinkünfteverfahren* ersetzt werden. Werden Dividenden nämlich zu zwei Dritteln in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen, rechtfertigt dies einen Körperschaftsteuersatz von 17,5 %⁵² bei einem Einkommensteuerspitzensatz von 40 % und einen Körperschaftsteuersatz von 25 % bei einem Einkommensteuerspitzensatz von 50 % (siehe Abbildung 2). Beim *Vierfünfteinkünfteverfahren* kann der Körperschaftsteuersatz sogar auf 11 % bzw. 15 % abgesenkt werden.

50 Vgl. dazu ausführlich C. Dorenkamp, *StuW* 2000 (Fn. 30), 121 (128 f.); J. Lang, *Besteuerung von Einkommen* (Fn. 48), *DStJG* 24 (2001), S. 49 ff.

51 Wie dies z.B. in Estland der Fall ist.

52 $17,5 \% \text{ KSt} + ([1 - 17,5 \% \text{ KSt}] * 2/3) * 40 \% \text{ ESt} = 17,5 \% \text{ KSt} + 22 \% \text{ ESt} = 39,5 \% [\text{ESt} + \text{KSt}]$. Mit 17,5 % würde sich Deutschland der Belastung in Irland annähern, wo der KSt-Satz ab 2003 12,5 % betragen wird.

Abb. 2: Intensivierung der partiell nachgelagerten Besteuerung – Körperschaftsteuersatz (erforderliche proportionale Vorbelastung) beim Halbeinkünfte-, Zweidritteinkünfte- und Vierfünftel-einkünfteverfahren –



2. Problem: Begrenzung des Niedrigsteuerregimes auf den körperschaftsteuerpflichtigen Sektor

Im Hinblick auf das nachgelagerte Korrespondenzprinzip problematisch sind die Regelungen des StSenkG allerdings insoweit, als an natürliche Personen ausgeschüttete Dividenden nicht notwendigerweise einer konsumtiven Verwendung zugeführt, sondern auch reinvestiert werden – eine progressive Nachversteuerung durch das Halbeinkünfteverfahren aber dennoch erfolgt –, und Ersparnisse nicht nur in Kapitalgesellschaften, sondern auch anderweitig gebildet werden – dann aber nicht dem niedrigen Körperschaftsteuersatz unterliegen, sondern dem progressiven Einkommensteuertarif. Eine neue gesetzgeberische Belastungsentscheidung im Sinne einer überperiodisch gerechten Steuerlastenauteilung ist aber solange nicht systemkonsequent umgesetzt, wie das Niedrigsteuerregime nicht *allen* Steuerpflichtigen zugänglich ist. Denn warum sollten GmbH-Gesellschafter oder Aktionäre aus niedrig versteuerten Einkünften sparen dürfen, Steuerpflichtige mit anderen Einkommensquellen hingegen nicht – beschränkt die Besteuerung gesparter Einkünfte doch alle Abgabeverpflichteten *gleichermaßen* in ihren Möglichkeiten, in zukünftigen Veranlagungszeiträumen Kapitaleinkommen zu erzielen. Die ausschließliche Verringerung dieser Steuerlast bei Anteilseignern von Kapitalgesellschaften ist jedenfalls einer *gleichheitsrechtlichen* Rechtfertigung nicht zugänglich.⁵³

⁵³ Auch als *Sozialzwecknorm* kann die niedrige Thesaurierungsbelastung wegen des Ausmaßes dieser Steuervergünstigung wohl höchstens vorübergehend gerechtfertigt werden, vgl. *M. Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, DStJG 23 (2000), 9 (29 ff.) sowie Unterarbeitsgruppe *Dorenkamp/Hey/Raber* der DStJG-Arbeitsgruppe Steuerreform, Votum zur Verfassungsmäßigkeit der Sondertarifung des nicht entnommenen Gewinns (unveröffentlicht), 1999, S. 13 ff (19).

3. Lösung: Öffnung für alle investierten Einkünfte

Das StSenkG springt demnach zu kurz: Denn ein Unternehmensteuerrecht, das den Zwängen der Globalisierung *und* dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs.1 GG genügen will, verlangt einen weiten Unternehmensbegriff, der – wie z. B. von *Joachim Lang* seit langem gefordert⁵⁴ – sämtliche Investitionstätigkeiten erfaßt, damit *alle* Steuerpflichtigen mit ihren gesparten Einkünften Zugang zu dem niedrigen unternehmenssteuerlichen Thesaurierungssatz haben.

a) Kapitalsammelstellen

Allerdings ist ein weiter Unternehmensbegriff, wie ihn z.B. § 2 Abs.1 UStG kennt, nur Mittel zum Zweck, das Niedrigsteuerregime sämtlichen gesparten Einkünften zu öffnen. Daher ist es nicht erforderlich, jenen Steuerpflichtigen die Aufzeichnungspflichten überzustülpen, die mit der Besteuerung von Unternehmensgewinnen zwangsläufig verbunden sind, bei denen sich die Finanzverwaltung der Hilfe von *Kapitalsammelstellen* bedienen kann, um die proportionale Vorbelastung und progressive Nachversteuerung der gesparten Einkünfte zu administrieren. Hierfür kommen insbesondere thesaurierende, der staatlichen Besteuerungsaufsicht unterliegende Investmentfonds- oder Lebensversicherungsgesellschaften in Betracht. Die steuerliche Anerkennung von *qualifizierten*, d.h. mit solchen Kapitalsammelstellen abgeschlossenen Sparverträgen (*Zukunftsvorsorgeverträge*) würde voraussichtlich genügen, um der ganz überwiegenden Mehrheit der Steuerpflichtigen die Ersparnisbildung aus niedrig versteuertem Einkommen zu ermöglichen.

Daß derartige Besteuerungsregelungen keine illusorische Zukunftsvision sind, zeigt die *Riester-Rente* (siehe Seite 71 f.) die mit ihren *Altersvorsorgeverträgen* die Idee der *qualifizierten Sparkonten* aufgreift, die *Joachim Lang* bereits 1993 in seinem Steuergesetzbuch entwickelt hat.⁵⁵ So erfordert die abgabenrechtliche Administration von niedrig besteuerten Ersparnissen lediglich, daß der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt erklärt, in welcher Höhe er Einkünfte an eine Investmentfonds- oder Lebensversicherungsgesellschaft oder eine vergleichbare Kapitalsammelstelle überwiesen hat. Der Versorgungsträger wird den eingezahlten Betrag bescheinigen, auf den dann ein Tarif in Höhe des Körperschaftsteuersatzes anzuwenden ist. So könnte z. B. in § 40b EStG ein neuer Absatz 3 eingefügt werden, der die Einkünfte, die von Arbeitnehmern in Zukunftsvorsorgeverträge investiert werden, abgeltend mit einem pauschalen

54 Vgl. nur *J. Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1989, 3 (10 f.); *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, *BMF-Schriftenreihe* Heft 49, 1993, Tz. 292.

55 Vgl. *J. Lang*, Steuergesetzbuch (Fn. 54), §§ 832 f. StGB-E, Rz. 583.

Lohnsteuersatz von 25 Prozent belastet.⁵⁶ Denkbar ist auch, im EStG einen Abzugstatbestand für die qualifizierten Zukunftsvorsorgeaufwendungen zu schaffen, der die Leistungen aus den Zukunftsvorsorgeverträgen erfaßt. Wegen ihrer Vorbelastung müßten diese allerdings in den Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens einbezogen werden (§ 3 Nr. 40 EStG). Ganz nebenbei würde der Gewinn aus der Veräußerung von privatem Einkünfteerzielungsvermögen uneingeschränkt einkommensteuerbar, das Ende des Einkünfte dualismus eingeleitet.⁵⁹ Denn ebenso wie § 22 Nr.5 EStG-E der *Riester-Rente* wäre auch § 22 Nr.6 EStG-E als *lex specialis*⁶⁰ zu § 23 Abs.1 Nr. 2 EStG auszugestalten.⁶¹

Um die Auszahlung des niedrig versteuerten Sparkapitals sowie der Erträge hieraus progressiv nachzusteuern – auch letztere unterliegen nach der neuen Körperschaftsteuer-Dogmatik einer proportionalen Belastung von 25 %⁵⁸ –, wäre in Anlehnung an § 22 Nr.5 EStG-E der *Riester-Rente* ein § 22 Nr.6 EStG zu schaffen, der die Leistungen aus den Zukunftsvorsorgeverträgen erfaßt. Wegen ihrer Vorbelastung müßten diese allerdings in den Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens einbezogen werden (§ 3 Nr. 40 EStG). Ganz nebenbei würde der Gewinn aus der Veräußerung von privatem Einkünfteerzielungsvermögen uneingeschränkt einkommensteuerbar, das Ende des Einkünfte dualismus eingeleitet.⁵⁹ Denn ebenso wie § 22 Nr.5 EStG-E der *Riester-Rente* wäre auch § 22 Nr.6 EStG-E als *lex specialis*⁶⁰ zu § 23 Abs.1 Nr. 2 EStG auszugestalten.⁶¹

-
- 56 Allerdings wäre wohl dafür Sorge zu tragen, daß die proportional besteuerten Ersparnisse nicht sozialversicherungsabgabenfrei vereinnahmt werden können. Zwar ist Bemessungsgrundlage der Sozialversicherungsabgaben grundsätzlich das Arbeitsentgelt (§ 14 SGB IV), das auch Zukunftssicherungsleistungen umfaßt. Allerdings ermächtigt § 17 SGB IV die Bundesregierung, „einmalige Einnahmen ... oder laufende Zulagen oder ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, ganz oder teilweise nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen“. Gemäß § 17 Abs.1 S.2 SGG IV ist hierbei eine „weitgehende Übereinstimmung mit den Regelungen des Steuerrechts sicherzustellen“. Von dieser Ermächtigung hat die Bundesregierung in § 2 Abs.1 Nr.3 der Verordnung über die Bestimmung des Arbeitsentgelts in der Sozialversicherung – Arbeitsentgeltverordnung (ArEV), BGBl. I 1984, S.1842 (1844) Gebrauch gemacht. Dort ist bestimmt, daß „Beiträge und Zuwendungen nach § 40b EStG, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden“, dem Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen sind, „soweit der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erhebt“.
- 57 Die ESt- oder KSt-Pflichtigkeit spielt zwar im Belastungsergebnis keine Rolle, tangiert jedoch die Aufteilung der Steuerquellen zwischen den Gebietskörperschaften (15 %-iger Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer) sowie das Kirchensteuereinkommen (Annexsteuer zur Einkommensteuer).
- 58 Noch der Referententwurf des StSenKG sah die Streichung der im Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften enthaltenen Sonderregelungen für die Besteuerung von Investmentfonds etc. vor (§§ 37n ff. KAGG).
- 59 Nachweise zu diesbezüglichen Forderungen aus der Wissenschaft in Fn. 37.
- 60 Vgl. zum Verhältnis von § 22 Nr.5 EStG-E und § 23 Abs.1 Nr.1 EStG die insoweit zutreffende Begründung des Koalitionsentwurfs zum AVmG, BT-Drucks. 14/4595, S. 66.
- 61 Der Wortlaut des § 22 Nr. 6 EStG könnte lauten wie folgt: „6. Leistungen aus Zukunftsvorsorgeverträgen im Sinne des § 40b Abs.3 EStG[-E], auch wenn sie von inländischen Sondervermögen oder ausländischen Investmentgesellschaften erbracht werden.“

b) Körperschaftsteuer-Option für alle Einkommensteuersubjekte

Allerdings mag es Steuerpflichtige geben, die sich in ihrer Ersparnisbildung zu sehr eingengt fühlen, wenn sie hierbei auf Kapitalsammelstellen angewiesen sind. Dies wird insbesondere für gewerblich tätige Personenunternehmen gelten (Personengesellschaften, Einzelunternehmer), aber auch für Freiberufler oder leitende Angestellte mit hohen Einkünften. Damit das Steuerrecht auch diese Steuerpflichtigen, insbesondere nach einer etwaigen weiteren Absenkung der Körperschaft- oder Gewerbesteuerlast, nicht nötigt, ihre wirtschaftlichen Aktivitäten in die Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu verlagern, sind ergänzende Regelungen im Sinne eines *weiten Unternehmensbegriffs* erforderlich.

Die *Brähler Empfehlungen* haben u.a. die *Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns* vorgeschlagen. Dieses Modell ist zwar ein Schritt in die richtige Richtung, macht die Proportionalbelastung aber insbesondere nicht den Überschusseinkunftsarten zugänglich (§§ 2 Abs.1 Nr. 4–7 i.V.m. 19–23 EStG). Die von *Joachim Lang* ausgearbeitete *Inhabersteuer* hingegen öffnet das Niedrigsteuerregime gleichheitssatzkonform für alle investierten Einkünfte.⁶² Eingang in den Entwurf des StSenkG fand jedoch bekanntlich die *Option von Mitunternehmer-schaften und Einzelunternehmern mit Gewinneinkünften für die steuerliche Behandlung als Kapitalgesellschaft, § 4a KStG-E*. Dieses Modell weist den Vorteil auf, an bestehende Rechtsstrukturen anknüpfen zu können⁶³ und auch in ausländischen Steuerrechtsordnungen bekannt zu sein.⁶⁴ Angesichts der überaus unvorteilhaften Ausgestaltung des § 4a KStG-E konnte man sich allerdings nur schwer des Eindrucks erwehren, daß das Optionsmodell lediglich als Verhandlungsmasse für den Vermittlungsausschuß in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht worden war.⁶⁵ Daher wäre § 4a KStG-E zunächst um seine *offensichtlichen* Mängel zu bereinigen. So besteht insbesondere keine Notwendigkeit, bei der Körperschaftsteuer-Option einer Mitunternehmerschaft die Entnahme des

62 Vgl. *J. Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, in *Brähler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung – Kommissionsbericht*, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999, Anhang Nr. 1; *ders.*, Besteuerung von Einkommen (Fn. 48), DStJG 24 (2001), S. 49 ff.

63 So ist § 4a KStG-E laut *H. Schaumburg* ein „in sich geschlossenes System“: „Jeder Steuerberater in Deutschland, der sich heute mit Formwechsel beschäftigt, wird überhaupt kein Problem haben, den § 4a KStG anzuwenden“, vgl. *ders.*, in Wortprotokoll Nr. 57 der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses zum StSenkG v. 23.03.2000, S. 179 f. Auch nach *J. Schiffers* ist das Modell jedenfalls „gesetzestechisch einfach umzusetzen“, vgl. *ders.*, Entlastung der Personengesellschaften, GmbHR 2000, 253 (257).

64 Vgl. z.B. *Kußmaul/Schäfer*, Die Option von Personengesellschaften für die Besteuerung durch die Körperschaftsteuer im französischen Steuerrecht, IStR 2000, 161 ff. Zu grenzüberschreitenden Sachverhalten vgl. *H. Krabbe*, Das Optionsmodell für Personenunternehmen im internationalen Steuerrecht, FR 2000, 545 ff.

65 So auch *J. Lang*, Editorial, StuW 2001, 1 (2).

Sonderbetriebsvermögens zu fingieren (§ 4a Abs.3 S.7 KStG-E). Denn die stillen Reserven bleiben auch steuerverstrickt, wenn das Sonderbetriebsvermögen als einbringungsgeborenes gewerbliches Vermögen fortgeschrieben wird, ihre Besteuerung würde systemgerecht bei etwaigen späteren Veräußerungen erfolgen.⁶⁶ Zudem besteht kein Anlaß für eine Körperschaftsteuerschuldnerschaft der optierten Mitunternehmer (§ 1 Abs.1a S.2 KStG-E). So sind die Gesellschafter einer OHG oder KG auch nicht Schuldner der Gewerbesteuer, sondern haften für diese nur entsprechend der zivilrechtlichen Regelungen.

Sodann wäre § 4a KStG-E den Überschufeinkunftsarten der *privaten Vermögensverwaltung* zugänglich zu machen (§§ 2 Abs.1 Nr. 5–7 i.V.m. 20–23 EStG). Schließlich sollten auch *Arbeitnehmer* für die steuerliche Behandlung als Kapitalgesellschaft optieren können. Dann hätte *jedermann* Zugang zu dem niedrigen Thesaurierungssatz; Einkommen würde in seiner Größe nicht mehr herkömmlich, sondern *partiell nachgelagert* besteuert. Insbesondere steht der Arbeitnehmer-Option m.E. kein unüberwindbarer Administrationsaufwand entgegen.⁶⁷ So würden die zwölf Gehaltszahlungen zu fiktiven Betriebseinnahmen und die Ersparnisse des Arbeitnehmers zum thesaurierten Gewinn der virtuellen Kapitalgesellschaft. Wenn der optierte Steuerpflichtige ins Ausland verzöge, wären die §§ 11, 12 KStG sowie § 6 AStG anzuwenden, um die gesparten Einkünfte progressiv nachzuversteuern.⁶⁸ Dies verstieße beim Wegzug in das EU-Ausland insbesondere auch solange nicht gegen europarechtliche Beschränkungsverbote, wie die virtuelle Kapitalgesellschaft im neuen Wohnsitzstaat nicht fortgeführt wird (werden kann). Denn anderenfalls wäre, da es zu einer progressiven Nachversteuerung der nur proportional vorbelasteten Ersparnisse weder im alten noch im neuen Wohnsitzstaat käme, die *Kohärenz*⁶⁹ der Steuersysteme

66 Vgl. W. Schön, Zur Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 151 (156 f.)

67 Vgl. dazu schon C. Dorenkamp, StuW 2000 (Fn. 30), 121 (131). Die körperschaftsteuerliche Definitivbelastung im unteren Einkommensbereich kann durch ein (fiktives) Geschäftsführergehalt vermieden werden.

68 Die Nachversteuerung der *herkömmlichen* Altersvorsorgeaufwendungen gewährleistet die doppelbesteuerungsrechtliche Zuweisung des Besteuerungsrechts für Alters Einkünfte an den Wohnsitzstaat, Art. 18 OECD-MA (vgl. dazu T. Ebel, Lohnsteuerliche Gestaltungen durch Deferred Compensation, FR 2000, 241 (246 f.); H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Tz. 16.462 ff.). Die gleiche Funktion erfüllt Art. 10 OECD-MA (Zuweisung des Besteuerungsrechts für Dividenden an den Wohnsitzstaat) für Ersparnisse, die in Kapitalgesellschaften organisiert sind und daher nur dem niedrigen Körperschaftsteuersatz unterliegen haben.

69 Grundlegend EuGH v. 18.01.1992, Rs. C-204/90, Slg. 1992, I-249 Tz. 28 (Bachmann); einschränkend EuGH v. 11.08.1995, Rs. C-80/94, Slg. 1995, I-2493 Tz. 24 (Wielockx). Vgl. dazu W. Schön, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 743 (763 ff., 770); R. Wernsmann, Steuerliche Diskriminierung und ihr Rechtfertigung durch die Kohärenz des nationalen Rechts, EuR 1999, 755 (762 ff.); H. Hahn, Von Spartanern und Athenern, DSz 2000, 14 (22 f.); U. Wölker, in Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, Bd. 1, Art. 48 Rz. 46.

nicht gewährleistet, und zwar auch nicht die „Makro-,Kohärenz“ auf der Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen⁷⁰.

IV. Zusammenfassung

Bei der nachgelagerten und der traditionellen Besteuerung von Einkommen handelt es sich um zwei *grundverschiedene*, jeweils gleichheitssatzkonforme Besteuerungskonzeptionen. Während sich das nachgelagerte Korrespondenzprinzip zur gleichmäßigen Belastung des Leistungsfähigkeitsindikators *Lebenseinkommen* eignet, ist die traditionelle Einkommensteuer am Leistungsfähigkeitssindikator *Periodeneinkommen* ausgerichtet. Da die nachgelagerte Besteuerung die marktübliche Kapitalverzinsung *faktisch steuerfrei* läßt, steht sie im Widerspruch zu einer gesetzgeberischen Belastungsentscheidung für die traditionelle Einkommensteuer. Dennoch ist das nachgelagerte Korrespondenzprinzip im geltenden Steuerrecht, auch im Binnensystem des EStG in vielerlei Hinsicht verwirklicht. Dies gilt insbesondere für die Besteuerung der Altersvorsorge sowie das Realisationsprinzip im weiteren Sinne, wonach nur realisierte Wertzuwächse der Einkommensteuer unterliegen. Damit ist die Frage aufgeworfen, ob Einkommen nicht *insgesamt* nachgelagert besteuert werden sollte.

Um der fiskalischen *Übergangsproblematik* Herr zu werden, die aus einem etwaigen Systemwechsel resultiert (Besteuerungsaufschub für gespartes Einkünfte), kann dieser auch schrittweise vollzogen werden. Gespartes Einkommen wäre zunächst nicht vollumfänglich von der Besteuerung zu verschonen, sondern einem Proportionalsteuersatz zu unterwerfen, der den Spitzensatz der Einkommensteuer unterschreitet und bei der progressiven Nachversteuerung der Ersparnisauflösung berücksichtigt wird. Das StSenkG beschreitet mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 % sowie der hälftigen Einbeziehung der Dividenden in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage diesen Weg (*Halbeinkünfteverfahren; partiell nachgelagerte Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen*). Er könnte mit dem Ausbau des neuen Unternehmenssteuerrechts zu einem *Zweidrittel- oder Vierfünftelinkünfteverfahren* und einer entsprechenden weiteren Reduzierung der körperschaftsteuerlichen Thesaurierungsbelastung fortgesetzt werden, wozu möglicherweise schon der anhaltende zwischenstaatliche Standortwettbewerb zwingen wird.

Allerdings erfordert eine systemkonsequente Durchsetzung der Belastungsentscheidung des nachgelagerten Korrespondenzprinzips zwingend die Öffnung des Niedrigsteuerregimes für *alle investierten* Einkünfte. Für die ganz überwie-

70 W. Schön, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit (Fn. 69), S. 770 (zu EuGH v. 11.08.1995, Rs. C-80/94, Slg. 1995, I-2493 Tz. 24 [Wielockx]).

gende Mehrheit der Steuerpflichtigen, insbesondere die Arbeitnehmer, könnten dies – den Altersvorsorgeverträgen der *Riester-Rente* vergleichbare – *Zukunftsvorsorgeverträge* gewährleisten. Einkünfte, die in Investmentfonds- oder Lebensversicherungsgesellschaften oder ähnlichen, der staatlichen Besteuerungsaufsicht unterliegende *Kapitalsammelstellen* eingezahlt werden, wären mit nur 25 % zu belasten; auf die Leistungen aus den Zukunftsvorsorgeverträgen (Auszahlung des Sparkapitals sowie der Erträge) wäre das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Die proportionale Vorbelastung könnte ein neuer Tatbestand der pauschalen und abgeltenden Lohnbesteuerung leisten (§ 40b Abs.3 EStG-E), die progressive Nachversteuerung – in Anlehnung an § 22 Nr. 5 EStG der *Riester-Rente* – ein § 22 Nr. 6 EStG-E sowie eine entsprechende Erweiterung des § 3 Nr. 40 EStG sichern.

Darüber hinaus sollten Steuerpflichtige, die sich in ihrer Ersparnisbildung zu sehr eingeeengt fühlen, wenn sie hierbei auf Kapitalsammelstellen angewiesen sind, für die *Besteuerung als Kapitalgesellschaft* optieren können, wie dies noch der Entwurf des StSenkG zumindest für die Gewinneinkunftsarten vorgesehen hat (§ 4a KStG-E). Neben der Bereinigung dieser Vorschrift um ihre offensichtlichen Mängel wäre zunächst der Anwendungsbereich des § 4a KStG-E auf die Einkünfte aus der privaten Vermögensverwaltung auszuweiten. Könnten darüber hinaus auch Arbeitnehmer für die Körperschaftsteuer optieren, würde Einkommen *insgesamt* nicht mehr traditionell, sondern *partiell nachgelagert* besteuert. Die Spreizung zwischen dem Körperschaftsteuer- und dem Spitzenatz der Einkommensteuer wäre gleichheitsrechtlich gerechtfertigt.

Diskussion

zu den Referaten von *Dr. Johanna Hey*, *Dr. Frank Balmes*,
Herrn Heinz-Gerd Horlemann und *Herrn Christian Dorenkamp*

Prof. Dr. Ehmcke:

Frau *Hey*, Sie haben gerade im Vergleich zwischen den beiden jetzt bestehenden Systemen eine Alternative angeboten. Sie haben sich an den internationalen Vergleich mit Spanien und Portugal gewagt, nämlich die pauschale Teilanrechnung. Ich habe zufällig eine Liste gesehen, die der Kollege *Dorenkamp* in sein Thesenpapier aufgenommen hat. Die Liste enthält einen Vergleich der Spitzensteuersätze, u. a. von Spanien. Und wenn ich jetzt einmal Deutschland und Spanien vergleiche, dann sehe ich, daß die Spitzensteuersätze in Spanien in weiten Bereichen deutlich höher sind als in Deutschland. Ich nehme an, daß Ihr Vergleich nur ein spezieller ist und nicht ein allgemeiner.

Dr. Hey:

Der Hinweis auf das spanische Teilanrechnungssystem sollte im wesentlichen zeigen, daß es andere pauschale Entlastungssysteme gibt, die weniger verzerrend wirken als das Halbeinkünfteverfahren. Auf den konkreten Einkommensteuertarif kommt es in einem pauschalen Teilanrechnungsverfahren gerade nicht an. Das kann man aus meiner Sicht in jeden Einkommensteuertarif einfügen, weil es nicht wie das Halbeinkünfteverfahren von einem bestimmten Verhältnis von Einkommensteuerspitzen- und Körperschaftsteuersatz abhängig ist.

Dr. Schulte:

Frau Dr. Hey, Sie sind in Bezug auf § 17 EStG auch auf die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze eingegangen und haben gesagt, das gehört zum Körperschaftsteuersystem. Das mag vielleicht zutreffend sein, wenn Sie die thesaurierten Gewinne erfassen wollen. § 17 erfaßt aber auch die stillen Reserven, die in den Anteilen liegen. Prinzipiell sind stille Reserven im privaten Bereich aber wegen des Dualismus im Einkommensteuerrecht nicht zu versteuern und da frage ich mich, wie Sie diesen Konflikt auflösen wollen.

Dr. Hey:

Ich habe eigentlich versucht darzustellen, daß die Aufgabe der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 nicht mehr nur der Überwindung des Dualismus der Einkunftsarten dient, sondern auch im Hinblick auf eine konsequente Umsetzung des Halbeinkünftesystems geboten ist. Wenn man sowohl Ausschüttungen als auch Veräußerungsgewinne dem Halbeinkünftesystem unterwerfen will, um die niedrige Vorbelastung auf Körperschaftsebene durch Nachbelastung auf Einkommensteuerebene auszugleichen, dann muß man alle Veräußerungsgewinne erfassen. Natürlich ist die Grundproblematik des § 17 EStG weiterhin im Einkünfte dualismus zu suchen.

Dr. von Beckerath:

Ich habe zwei Fragen. Die erste Frage betrifft das Problem der Besteuerung der thesaurierten Gewinne mit 25 %. Kann man das Gleichheitsproblem, das sich hier stellt, u.U. dadurch lösen, daß man den Satz von 25 % hochsetzt auf 30 % oder 35 % und die Freistellung des § 3 Nr. 40 EStG entsprechend erhöht? Zur zweiten Frage: Sie sagten, daß das Abzugsverbot des § 3 c EStG vom Zufluß der Dividenden abhängt. Im Fall des § 3 c Abs. 2 ist im Gesetz ausdrücklich geregelt, daß das Abzugsverbot unabhängig davon besteht, in welchem Veranlagungszeitraum die Einnahmen anfallen. Wie sieht es aus, wenn ich § 3 c Abs. 1 EStG auf Körperschaften anwende? Sind Sie der Auffassung, daß die alte „Ballooning“-Rechtsprechung dort fortzuführen ist oder nicht? Denn in Abs. 2 ist nun ausdrücklich eine anderslautende Regelung enthalten.

Dr. Hey:

Zunächst zu Ihrer ersten Frage: Wenn man sich nur den thesaurierten Gewinn anschaut, geht es um die Frage der Rechtsformneutralität. Ob man hier wieder zu einer Annäherung der Steuersätze kommen muß, hat aus meiner Sicht mit dem Halbeinkünfteverfahren wenig zu tun. Ich habe zwar gesagt, daß der niedrige Körperschaftsteuersatz jetzt auch Systembestandteil der Dividendenbesteuerung ist, man kann aber, wie Herr Dorenkamp dargelegt hat, bei anderen Steuersatzverhältnissen statt einem Halbeinkünfte- auch ein Dritteinkünfte- oder Vierfünfteleinkünfteverfahren oder jede beliebige andere Kombination wählen. Es bleibt das Problem, daß ein solches Verfahren immer nur in einem Punkt der Einkommensteuertarifkurve zu einer anderen Einkünften entsprechenden Belastung führen würde. Wenn ich jetzt Ihren Vorschlag aufgreife und dem Halbeinkünfteverfahren eine Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes zugrunde legen würde, dann würde sich nur das Mehrbelastungsproblem für die Anteilseigner mit niedrigem individuellem Einkommensteuersatz verschärfen. Das zeigt aus meiner Sicht auch, daß die jetzt gewählte Konzeption des Halbeinkünfteverfahrens, wenn man an der festhält, das Steuersatzverhältnis zementiert. Eher geht es darum, den Körperschaftsteuersatz noch stärker abzusenken. Das würde die Doppelbelastung reduzieren, aber auch die Begünstigung der Anteilseigner mit hohem Einkommensteuersatz verstärken.

Zu Ihrer zweiten Frage zu § 3 c Abs. 1: Ich bin sehr gespannt, ob die alte Rechtsprechung weiterhin Bestand haben wird, weil sie vor einem anderen Hintergrund entwickelt worden ist unter dem Gesichtspunkt der Abgrenzung des Körperschaftsteueraufkommens zwischen unterschiedlichen Staaten. Ob man das Ballooningkonzept gerade auch im Unterschied zu § 3 c Abs. 2 EStG aufrechterhalten kann, scheint mir fraglich. Nur, wie ich erwähnte, ist hier ohnehin eine Gesetzesänderung geplant, wonach § 3 c Abs. 1 auf § 8 b KStG-Sachverhalte keine Anwendung mehr finden soll.

Prof. Dr. Raupach:

Ich habe Schwierigkeiten mit dem Dualismus, der da anklang. Meines Erachtens gibt es den eigentlich nicht mehr, was übrigens ganz tiefgreifende Wirkung hat. Denn wenn Sie einmal in das Gesetz hineinschauen, die Vorschriften über Veräußerungen im Betriebsvermögen der §§ 17 und 23 EStG heißen jetzt auch ganz anders. Das ist nicht etwa so, daß die Bezeichnung falsch wäre, sondern sie heißen völlig richtig, nur sie regeln nicht das, was darüber steht. Denn über § 23 steht „private Veräußerungsgewinne“. Wenn Sie eine solche Vorschrift haben und deren Historie nicht kennen, würden Sie nie auf den Regelungsinhalt des § 23 kommen. Und wenn Sie eine Vorschrift wie § 17 haben, die „Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften“ heißt und Sie finden dann plötzlich 1 % und wissen nicht, daß wir schon bei 25 % von einer bedenklichen Regelung gesprochen haben, dann aber auf 10 % runtergegangen sind. Und nun frage ich mich, wo kommen eigentlich die 1 % her. Das ist doch vollkommen willkürlich.

Und welche Bedeutung dies hat, sehen Sie daran, daß diese 1 % - Grenze je nach Gesellschaft, an der sie beteiligt sind, einen völlig anderen Wert hat. Wenn wir jetzt populistisch heruntun würden, dann könnte man sagen, wenn jemand das Vergnügen gehabt hätte, vor der Mannesmann-Übernahmediskussion mit 1 % beteiligt zu sein, dann hätte er einen Veräußerungsgewinn von 3 Milliarden steuerfrei vereinnahmen können. Das gibt es natürlich nicht, und das gab es auch nicht in dieser Höhe als private Beteiligung. Nur 1 % ist für meinen Begriff durch gar nichts zu rechtfertigen. Und das wird nicht besser dadurch, daß der Vorschlag in der Brühler Kommission aufgekommen ist. Man kann hier auch nicht differenzieren, weil es keinerlei Bezug zur Leistungsfähigkeit und zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gibt. Wir haben uns vorgestellt, daß früher der wesentlich Beteiligte als eine Art Mitunternehmer angesehen wurde. Wollen Sie nun plötzlich sagen, trotz der erweiterten Grenzen der § 17 und § 23 gehen Sie vom Dualismus aus und stellen fest, Veräußerungsgewinne zählen nicht? Das können Sie doch gar nicht. Wir müssen in diesem Bereich über eine Zuordnung der Veräußerungsgewinne zu den Einkunftsarten nachdenken. Wenn wir in wesentliche Teile eines früheren Systems eingreifen, und mag es auch, wie im Fall des Dualismus, ein Unsystem gewesen sein, dann lag dem wenigstens eine erkennbare Gesetzmäßigkeit zugrunde. Das ist aber heute für meinen Begriff nicht mehr der Fall.

Prof. Dr. Kirchhof:

Ich möchte noch einmal nach der Reichweite Ihrer Grundthese fragen. Wenn Sie sagen, die Körperschaften haben keine eigene Leistungsfähigkeit und Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sind zwei Steuern auf dasselbe Einkommen, dann bleibt dennoch der Befund, dass wir einen wirtschaftlichen Organismus zu einer juristischen Person verselbständigt haben und dass diese in wesentlichen Bereichen Steuersubjekt ist. Wenn ich jetzt an die Rechtsbeziehungen zwischen der juristischen Person und dem Anteilseigner, wenn ich an die Verluste, an die Möglichkeit der Bilanzierung bei der juristischen Person denke, brauchen wir irgendwo für diese Grundsatzthese ein Gehege, in dem wir sie einsperren, damit sie noch greifbar, noch juristisch handhabbar ist. Ich habe große Sympathie für Ihre Grundthese, stelle aber die Frage nach ihrer Reichweite und den praktischen Konsequenzen.

Dr. Hey:

Der Bemerkung von Herrn Prof. *Raupach* kann ich eigentlich nichts hinzufügen, außer daß man die Sache vielleicht ein bißchen optimistischer sehen muß. Eine Wesentlichkeitsgrenze von 1 % entspricht natürlich – auch wenn ich weiterhin von wesentlicher Beteiligung gesprochen habe –, nicht mehr den ursprünglichen Vorstellungen von Wesentlichkeit. Man kann die Absenkung als Zeichen dafür sehen, wie gegenläufig derzeit die Entwicklungen im Einkommensteuerrecht sind. Auf der einen Seite scheinen wir einer Überwindung des

Einkünfte dualismus entgegenzugehen. Daß die Überwindung nicht vollständig geschafft wurde, ist natürlich zu kritisieren, aber immerhin bewegen wir uns hier in die richtige Richtung. Auf der anderen Seite führt das Halbeinkünfteverfahren – und vielleicht gibt es irgendwann eine entsprechende Regelung für Zinseinkünfte – in eine neue Scheduling. Diese gegenläufigen Tendenzen sind sicherlich sorgfältig zu beachten.

Zu Herrn *Kirchhof*: Aus meiner Sicht muß man die Frage nach der eigenen Leistungsfähigkeit der juristischen Person auf beide Ebenen beziehen. Die juristische Person verfügt, solange die Gewinne thesauriert sind, über eigene Leistungsfähigkeit, aber – und das ist ganz entscheidend – es ist eben nur eine vorübergehende eigene Leistungsfähigkeit. Das bedeutet, darauf zielt ja letztlich Ihre Frage ab, gerade nicht, daß man das Teilhabermodell anwenden darf, nach dem die Körperschaft als vollständig transparent behandelt wird und alle Gewinne, also auch thesaurierte, unmittelbar der natürlichen Person zugerechnet werden. Das geht aus meiner Sicht am wirtschaftlichen Sachverhalt vorbei. Wenn man die Thesaurierungsebene als selbständige Ebene anerkennt, dann entsteht – zumindest vorübergehend – zweimal Leistungsfähigkeit, die zweimal zum Anknüpfungspunkt der Besteuerung genommen werden kann. Diese Betrachtung führt aber nicht zu einer Verdoppelung der Leistungsfähigkeit. Die Leistungsfähigkeit der Körperschaft endet in dem Moment, in dem die Gewinne an die natürliche Person transferiert werden. Auf der Ebene der natürlichen Person muß die körperschaftsteuerliche Vorbelastung berücksichtigt werden.

Dr. Pelka:

Kommen wir nun zum Vortrag von Herrn Dr. *Balmes*. Herr Dr. *Balmes* hat mich in seinem Referat unmittelbar angesprochen, weil ich zur Frage der Rechtsformneutralität eine gegenteilige Auffassung vertrete.

Ich frage mich, ob das Postulat der Rechtsformneutralität der Besteuerung wirklich verfassungsrechtlich geboten ist. Die Brühler Kommission hat von Herrn Lafontaine den Auftrag bekommen, ein neues Steuersystem unter Beachtung der Rechtsformneutralität zu erarbeiten.

Rechtspolitisch wird diese Forderung von mir nicht in Frage gestellt. Ist sie aber verfassungsrechtlich und rechtssystematisch notwendig?

Herr Dr. *Balmes* hat auf die vielfältigen Unterschiede in der Besteuerung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften hingewiesen. Die gesetzlichen Regelungen zur Einkommensermittlung, zum Verlustausgleich und zu vielen weiteren Fragen sind bei der Personengesellschaft und bei der Kapitalgesellschaft sehr unterschiedlich.

Der größte Unterschied besteht jedoch in der Tarifstruktur. Die Personengesellschaft mit ihrem progressiven Tarifverlauf läßt sich nach meiner Ansicht einfach nicht mit der Kapitalgesellschaft und ihrem linearen Tarif vergleichen. Es ist für mich nicht einsehbar, warum ich zur Prüfung der Rechtsformneutralität den

Spitzensteuersatz der Einkommensteuer heranziehen soll. Nach meiner Auffassung kann der lineare Körperschaftsteuertarifsatz mit jedem beliebigen Einkommensteuertarifsatz verglichen werden. Damit wird die Frage der Rechtsformneutralität zu einer Frage der Beliebigkeit. Die These, daß der Körperschaftsteuersatz nur mit dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer verglichen werden darf, ist für mich nicht plausibel. Es konkurrieren nicht stets und ausnahmslos hochverdienende Kapitalgesellschaften mit hochverdienenden Personengesellschaften. Der progressive Verlauf der Einkommensteuer macht einen sachgerechten Vergleich zwischen einem Körperschaftsteuersubjekt und einem Einkommensteuersubjekt praktisch unmöglich.

Dazu kommt der Umstand, daß nicht die Personengesellschaft selbst einkommensteuerverpflichtig ist, sondern ihre Gesellschafter. Die wirtschaftliche Steuerbelastung einer Personengesellschaft wird damit erheblich durch außerhalb des Unternehmens liegende Einflüsse beeinflußt. Die Mitunternehmenshaftung mit einem Spitzeneinkommen wird gleichwohl ganz niedrig besteuert, wenn der Gesellschafter aus anderen Einkünften entsprechende Verluste hat, während auch die geringverdienende Personengesellschaft den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer allein deshalb unterliegt, weil ihr Inhaber z. B. über Millioneneinkünfte aus Immobilienvermögen verfügt.

Diese außerbetrieblichen Zufälligkeiten der Besteuerung der Mitunternehmenshaftung machen nach meiner Ansicht die Vergleichbarkeit einer Personengesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft unmöglich.

Daraus ergibt sich, daß eine Rechtsformneutralität schon wegen der Steuertarife nicht hergestellt werden kann, ganz gleich, wie sehr man den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer absenkt oder den linearen Steuersatz der Kapitalgesellschaft erhöht. Eine gleiche Besteuerung und damit eine Rechtsformneutralität der Besteuerung läßt sich dadurch nicht erreichen.

Nach meiner Ansicht kommt man nur dann zu einem vernünftigen Ergebnis, wenn man von einander unabhängig bestehenden Unternehmensstrukturen ausgeht, die nicht miteinander im Wettbewerb stehen, die sich nicht berühren und die deswegen auch nicht gleich behandelt werden müssen oder können.

Bei jedem Modell der Besteuerung der Kapitalgesellschaften wird man Systembrüche in einem Umfang in Kauf nehmen müssen, die die Forderung der Rechtsformneutralität der Besteuerung ad absurdum führt.

Prof. Dr. Siegel:

Ich bin kein Jurist, sondern nur Betriebswirt, aber das, was Herr *Pelka* gerade äußerte, reizt mich zu einem Widerspruch. Ich möchte doch eine Lanze für die Rechtsformneutralität brechen. Nehmen Sie an, an einer Straßenecke sind 2 Bäcker. Der eine ist organisiert als Einzelkaufmann und der andere gründet eine GmbH, ansonsten machen sie dasselbe. Warum sollen sie unterschiedliche Steuern zahlen? Herr *Pelka*, Sie haben heute ein weißes Hemd an und ich habe ein blaues

Hemd an. Nehmen wir einmal an, wir tun ansonsten dasselbe. Würde es Ihnen einleuchten, wenn Sie mehr Steuern zahlen müssten als ich? Und dann zu dem Spitzensteuersatz. Sie sagen, daß macht alles überhaupt keinen Sinn. Das macht sehr wohl einen Sinn, nämlich wenn ich für eine richtige Körperschaftsteuer in einem richtigen System namens Anrechnungssystem den Spitzensteuersatz nehme. Die Körperschaftsteuer ist einfach eine Sicherungssteuer für die Zeit, in der die Gewinne nicht beim Anteilseigner verfügbar sind. Das macht einen Sinn.

Prof. Dr. Kirchhof:

Wenn wir vom Gleichheitssatz ausgehen, stehen wir immer vor der Aufgabe, dass wir zunächst die Gleichheit nach dem Sachverhalt gewährleisten müssen und erst dann die Gleichheit nach dem vorgefundenen Rechtssystem. Der Ausgangspunkt der zitierten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts macht das sehr deutlich. Dort gingen zwei Schwarzwaldkliniken, beides internistische Kliniken, derselben Tätigkeit nach. Die eine aber wurde vom Chefarzt betrieben - also freiberufliche Tätigkeit - und die andere in Form einer GmbH - also gewerbliche Tätigkeit. Allein wegen dieser Organisationsform musste die GmbH Gewerbesteuer zahlen und bekam nicht die für die Medizin vorgesehene Befreiung von der Umsatzsteuer, weil diese den gewerblich Tätigen vorenthalten wird. Jetzt stellt sich die Frage: Hat allein die Organisationsform der GmbH die rechtfertigende Kraft für diese Belastungsunterschiede der beiden Unternehmen, die denselben Markt ansprechen, denselben Patienten bedienen und dieselbe Leistung erbringen? In der Fragestellung liegt schon ein wesentliches Stück der Antwort. Das Verfassungsgericht hat vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes gesagt, daß allein die Organisationsform von GmbH oder Freiberuflichkeit Belastungsunterschiede nicht rechtfertigt. Damit war die Sache entschieden. Ich persönlich würde noch den wichtigen Gedanken der Vereinigungsfreiheit hinzufügen: Nehmen wir jetzt einmal an, da ist jemand jahrelang Anwalt, Arzt oder Wirtschaftsprüfer gewesen und es entspricht der Konzeption seines Berufsverständnisses, dass er für die Qualität seiner Leistungen mit seinem Namen und seiner persönlichen Haftung einsteht. Diese Berufsform möchte er auch gerne fortsetzen. Dann sagt ihm das Steuerrecht aber, das ist weiter erlaubt, könnte aber sehr teuer werden. Damit stellt sich die Frage, ob die Vereinigungsfreiheit hier im Sinne der negativen Vereinigungsfreiheit wahrgenommen wird. Der Berufstätige will sich nicht vereinigen, sondern er will Freiberufler und Einzelkämpfer bleiben, weil das seinem Berufsverständnis entspricht. Darf das Steuerrecht, d.h. das Recht staatlicher Belastungen, ihm diese Entscheidung im Rahmen des Art. 9 Abs. 1 GG so erschweren, dass er nach wirtschaftlicher Vernunft eigentlich die Organisationsform der Vereinigung wählen muss, die er nicht wählen will? Diese Frage müssen wir zunächst einmal vom Sachverhalt, von den ökonomischen, aber auch den standesrechtlichen Prämissen seiner Entscheidung für oder gegen die Vereinigung beantworten und erst in zweiter Linie nach dem geltenden Rechtssystem, das diesen verfassungsrechtlichen Maßstäben zu folgen hat und sie nicht verfremden darf. Die Systemkonsequenz, die Folgerich-

tigkeit, die Widerspruchsfreiheit greift nur, wenn die Realitätsgerechtigkeit der an den Gleichheitssatz und die Freiheitsrechte gestellten Anfrage an das Recht sachgerecht formuliert ist.

Prof. Dr. Lang:

Es geht bei der rechtsformneutralen Besteuerung nicht um eine einheitliche Gewinnsteuer für alle Unternehmensformen, d.h. es geht nicht um einen progressiven oder proportionalen Körperschaftsteuertarif, sondern darum, alle Unternehmensgewinne zunächst einmal proportional zu besteuern. In vielen Ländern, gerade in osteuropäischen, haben wir rechtsformneutrale Gewinnsteuern. Das war auch eigentlich der Auftrag, der der Unternehmenssteuerreform zugrunde lag. Auch wenn es so nie verwirklicht worden ist, so zeigt doch die Gedankenskizze des Bundesfinanzministerium die Ausgangsidee: Es sollte damals eine rechtsformneutrale Unternehmensteuer geschaffen werden. Entsprechend geht es hier nicht um die Frage der Tarifierung auf der Unternehmensebene. Wenn beim Einzelunternehmer der thesaurierte Gewinn progressiv belastet wird, und z.B. die Körperschaftsteuer nur noch 15 % beträgt und wir nach wie vor einen hohen Anteil an Personenunternehmen haben, dann haben wir ein ganz dramatisches Problem der Rechtsformneutralität. Denn bei 15 % Körperschaftsteuer werden sämtliche Unternehmen in Deutschland - wie es im Ausland übrigens schon der Fall ist - gezwungen sein, sich als Kapitalgesellschaften zu organisieren. Gerade um dieses Problem geht es hier bei der Rechtsformneutralität.

Prof. Dr. Raupach:

Ich habe auch einige Schwierigkeiten zu sagen, wie es denn sein soll. Der Unterschied zur Schwarzwaldklinik, Herr *Kirchhof*, scheint mir der zu sein, daß wir im Umsatzsteuergesetz einen einheitlichen rechtsformunabhängigen Unternehmerbegriff haben. Bei der Umsatzsteuer bedürfte es einer besonderen Rechtfertigung, wenn nach der Rechtsform differenziert besteuert wird. Ich fände es persönlich wunderbar, wenn wir rechtsformunabhängig besteuern würden. Ich weiß bloß nicht, ob man die rechtsformunabhängige Besteuerung wirklich am Steuersatz festmachen kann. Wir können heute kaum Belastungsvergleiche ziehen. Nicht weil Einkünfte aus der unternehmerischen Ebene in die private verlagert werden. Es gibt x-Möglichkeiten und es wird ganz signifikant, wenn man sich vorstellt, warum gerade der Steuersatz das entscheidende Kriterium sein soll, wenn die Unterschiedlichkeit in der Bemessungsgrundlage etwa bei den Pensionsrückstellungen liegt. Warum soll bei Personengesellschaften nach unserer derzeitigen Rechtsprechung des BFH die Pensionsrückstellung nicht abziehbar sein, und warum soll der Begünstigte sie auch noch versteuern? Nur weil die Rechtsprechung sagt, daß die Pensionsrückstellung in der Bilanz der Personengesellschaften abgezogen, aber in den Sonderbilanzen nach dem Korrespondenzprinzip entweder bei allen Gesellschaftern oder - wohin die Tendenz geht -

nur beim Pensionsberechtigten wieder hinzugerechnet wird. Dies führt dazu, daß der Begünstigte eine nichtbezogene Pension versteuern soll. Also das gibt es überhaupt sonst nicht. Ich denke, der Unterschied bei der Bemessungsgrundlage kann viel gravierender sein, als beim Steuersatz. Was mir zu Herrn *Siegel* noch einfällt ist, daß wir auch bei rechtsformneutraler Besteuerung immer noch das Problem einer rechtsformunabhängigen Besteuerung haben. Wir versuchen immer, auch international alles festzumachen. Und das sehen Sie ganz deutlich derzeit wieder an der Diskussion, die wir in der Bundesrepublik über „Organschaft oder Konzerninhaltsbesteuerung“ führen. Ein eminentes Problem. Warum sollen wir gerade in der Organschaft teilweise von der Besteuerung des einzelnen Rechtsträgers abgehen, in anderen Fällen aber nicht?

Prof. Dr. Thiel:

Wir hatten uns in der Brühler Kommission redlich bemüht, die rechtsformneutrale Besteuerung zu regeln. Das war unser Auftrag und als Ergebnis kann man eigentlich nur sehr nüchtern bilanzieren: Die Sache ist gescheitert. Deswegen ging es im Gesetzgebungsverfahren gar nicht mehr darum, Rechtsformneutralität herzustellen, sondern eine Belastungsgleichheit von Personen- und Kapitalgesellschaften zu schaffen. Der Vortrag von Herrn *Balmes* zeigt deutlich auf, daß das, was die Interessenverbände bewegt, daß nämlich die Personengesellschaften gegenüber den Kapitalgesellschaften benachteiligt seien, gar nicht zutrifft. Also wenn ich Ihre Thesen aufgreife, dann hätte der Gesetzgeber nicht über eine Option zur Kapitalgesellschaft für die Personengesellschaft nachdenken müssen, sondern über eine Option zum Personenunternehmen für die Kapitalgesellschaft.

Im übrigen wurde hier geäußert, die Option sei daran gescheitert, daß die Kommission alles so kompliziert gemacht hätte. Nein, das war es nicht. Es ist in der Tat deshalb gescheitert, weil, wie die Tabellen von Herrn *Balmes* ausweisen, sich die Option für die allermeisten Personengesellschaften nicht gelohnt hätte. Die Steuerberater waren die schärfsten Kritiker. Für sie lohnte einfach das Risiko nicht, sich in ein ernsthaftes Gespräch mit den Mandanten einzulassen, ob sie denn nun optieren sollten oder nicht. Jeder, für den es wirklich günstiger ist, die Kapitalgesellschaft zu wählen, wird sie auch ohne eine Option im Steuerrecht wählen.

Die von Herrn *Kirchhof* erwähnte Vereinigungsfreiheit halte ich nicht für tangiert. Das Steuerrecht ist bei der Wahl der Rechtsform eine Rahmenbedingung unter vielen. Es hindert niemand daran, sich für die Kapitalgesellschaft oder die Personengesellschaft zu entscheiden. Der Kaufmann muß nur alle Rahmenbedingungen und darüber auch die steuerlichen Konsequenzen bedenken.

Prof. Dr. Eggesiecker:

Ich möchte mich zu dem Vortrag von Herrn *Horlemann* äußern. Zunächst gebe ich ein ganz einfaches Beispiel, bei dem ich den Staffeltarif der Personengesell-

schaften einmal außer Betracht lasse. Da gibt es den Unternehmer A, der hat laufende Gewinne oder Gewerbeerträge von etwa rund 300.000,00 DM. Und einen anderen B mit laufenden Gewinnen oder Gewerbeerträgen von 100.000,00 DM. Die Unterschiede kommen dadurch zustande, daß der A seinen Betrieb selber führt und der B einen angestellten Geschäftsführer hat, der 200.000,00 DM kostet. Und diese beiden legen nun ihre Betriebe zusammen. Vorher waren für die gewerbsteuerliche Anrechnung bei dem A 300.000,00 DM Gewinn oder Gewerbeertrag maßgeblich und für den B 100.000,00 DM. Wenn diese jetzt ihre Betriebe zusammenfassen, dann soll die nun als Vorabgewinn dem A zugerechnete Leistungsvergütung nicht mehr berücksichtigt werden und dann gilt für A eine Bemessungsgrundlage von 200.000,00 DM genauso wie für B auch. Ich verstehe nicht, worin diese Sachgesetzlichkeit überhaupt begründet sein sollte und frage mich, ob das also überhaupt haltbar sein kann.

Horlemann:

Zu Ihrer Frage, Herr *Eggesiecker*: Bei mir laufen Sie da offene Türen ein, weil ich Sachgesetzlichkeiten auch nicht erkennen kann. Ich habe versucht, dies durch meine Beispiele zu belegen, und zwar vor dem Hintergrund meiner Unterstellung, daß eine Korrespondenz zwischen Gewerbesteuer- und -entlastung vorliegen sollte, auch wenn ich weiß, daß Herr Prof. *Thiel* eine etwas andere Auffassung vertritt, weil er nur die Doppelbelastung mit Einkommen und Gewerbesteuer als Maßstab für diese Regelung sieht. Aber ich habe bewußt dieses Axiom gewählt, um damit ableiten und belegen zu können, daß beide Systeme nicht ineinander passen und daß man deswegen mit einer solchen Regelung, die im übrigen fachlich und sprachlich ohnehin unvollkommen ist, nicht auskommt, den Begriff Vorabgewinn in dem Sinne gibt es eigentlich gar nicht - den müßte man weiter spezifizieren, um ihn wirklich auslegen zu können - daß man also vor dem Hintergrund dieser systematischen Ansätze keine Regelungen finden kann, die beide Systeme kompatibel machen und das ist eigentlich das Kernübel des § 35. Man kann noch so viele Einzelheiten nachzubessern versuchen, man bekommt niemals die Systeme zum Abgleich. Dies allein schon deswegen, weil - auch wenn jetzt nur noch der Gewerbeertrag versteuert wird - die Objektsteuerelemente noch immer sehr stark die Gewerbesteuer prägen. Man kann das eigentlich nur erreichen, sofern man das verfassungsrechtlich für zulässig hält, indem man eine Anrechnung sogar bis zur Steuervergütung zuläßt oder eben die Gewerbesteuer abschafft.

Prof. Dr. Sieker:

Herr *Horlemann*, Sie sind auf den Unterschied zwischen der Körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft eingegangen. Halten Sie diese Unterscheidung für glücklich? Ich habe gelesen, daß die unterschiedlichen Regelungen auf entsprechende Forderungen der Praxis zurückzuführen sein sollen. Aber das macht das Ganze doch nur noch komplizierter.

Horlemann:

Ich kann mir nicht vorstellen, welche Praxis das gefordert haben könnte, die Verwaltungspraxis eher nicht. Das unterstelle ich jetzt einmal. Ich sehe auch keinen Sinn in dieser Unterscheidung, die letztlich durch eine ganz seltsame gesetzliche Verweisungstechnik zustandekommt, indem man bei der Gewerbesteuer auf die Voraussetzungen der Körperschaftsteuer alter Fassung verweist und bei der Körperschaftsteuer in der neuen Fassung dann andere Bedingungen vorgesehen hat. Deswegen werden aktuelle Steuergesetze, solange das so ist, immer gemeinsam mit der alten Fassung abgedruckt werden müssen. Ich halte dieses für überflüssig. Denn es ist in § 35 nicht gelungen, die nur körperschaftsteuerliche Organshaft in irgendeiner Weise zu regeln, so daß man hier im Grunde drei Regelungen im § 35 schaffen mußte. Insofern sehe ich überhaupt keinen Grund für diese Differenzierung.

Prof. Dr. Thiel:

Ich komme noch einmal auf das Beispiel von Herrn *Eggesiecker* zurück. Die Gewerbesteuer mindert den Gewinn und wird deshalb von den Gesellschaftern nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels getragen ganz gleich, ob sie einen Gewinnverteilungsschlüssel von 50 : 50 oder von 25 : 75 vereinbaren. Dementsprechend erhält jeder der Gesellschafter den Anteil von dem Abzugsbetrag nach § 35 EStG, der seinem Gewinnverteilungsschlüssel entspricht.

Es könnte nur sein, Herr *Eggesiecker*, daß die Sache deshalb nicht aufgeht, weil der eine oder andere Gesellschafter nicht genügend gewerbliche Einkünfte hat. Dazu kann ich nur sagen, daß § 35 EStG in der ursprünglichen Konzeption keine Beschränkung auf gewerbliche Einkünfte vorsah. Das war eine Änderung, die das Bundesfinanzministerium vorgenommen hat, und ich bin der Meinung, das war keine Verbesserung, das war eine Verschlechterung.

Prof. Dr. Eggesiecker:

Daß die Gewerbesteuerbelastung nach der Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels getragen wird, stimmt zumindest nur bei guter Beratung nicht. Wenn ich beispielsweise einen Unternehmer habe, und es wird darüber geredet, wie hoch die Leistungsvergütung an den aktivtätigen Unternehmer ist, dann wird doch selbstverständlich darauf hingewiesen, daß diese Leistungsvergütung nicht gewerbesteuermindernd ist wie bei einem Fremdgesellschafter, und deswegen kann ich dieses Argument nicht akzeptieren. Ich weiß nicht, warum hier der Gesetzgeber in die Verteilung unter den Gesellschaftern eingreift.

Prof. Dr. Wilke:

Ich denke, daß die Gewerbesteuer doch als Schuld der Gesellschaft, soweit nicht vertragliche Änderungen vereinbart sind, nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel die Gesellschafter belastet. Ich denke, Ihr Argument, daß ich das

berücksichtigen muß, ist doch im Zweifel nur eines: Soweit ich gesellschaftsvertraglich eine Änderung herbeiführe, soll der Aufwand für die Gewerbesteuer nicht nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt werden. Ich denke schon, daß das Argument von Herrn *Thiel* durchaus greift.

Prof. Dr. Brune:

Die Einzelfragen bei der Auslegung des § 35 dürfen den Blick nicht von dem eigentlichen Problem lenken und das ist die Ungerechtigkeit der Gewerbesteuer, die nur eine bestimmte Einkunftsart belastet. Diese Ungerechtigkeit hat das Bundesverfassungsgericht bei der Gewerbesteuer bislang toleriert.

Das Verfassungsgericht sagt, daß der Gesetzgeber dort einen weiten Gestaltungsspielraum hat. Nur jetzt ist diese Ungerechtigkeit praktisch transformiert worden in das sensiblere Einkommensteuerrecht. Diese Ungerechtigkeit findet sich in einer Steuerart wieder, in der unstreitig das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt. Und hier kommt es jetzt praktisch spiegelbildlich zu Ungerechtigkeiten bei der Überkompensation mit der Folge, daß die Gewerbetreibenden, die sonst die belastete Gruppe war, bei der Überkompensation die begünstigte Gruppe ist und daß jetzt schon Rufe laut werden, daß andere, die nicht gewerblich tätig sind, doch auch die Steuervergünstigung erhalten müßten, da sie doch auch weniger Gewerbesteuer zahlen als einem Hebesatz von 360 % entspricht. Ich meine, das verfassungsrechtliche Problem ist nicht anders in den Griff zu bekommen, als die Gewerbesteuer insgesamt abzuschaffen, und das sollte man nicht aus dem Auge verlieren.

Dr. Hey:

Ich möchte noch einmal kurz in dieselbe Richtung etwas sagen, und zwar ist es doch etwas verwunderlich, daß der Gesetzgeber hier, was Herr Prof. *Kirchhof* erwähnt, was eingangs eigentlich eine Finanzausgleichsregelung auf so komplizierte Weise ins Steuerrecht hereingebracht hat, daß man sich fragen kann, ob wir mit dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren nicht ziemlich gut gefahren sind. Wenn man sich den § 35 mit seinen Detailfragen anschaut und wenn man dann auch hier wirklich mal auch unter dem Aspekt des Verhältnismäßigkeitsprinzips die Frage stellt, ist es wirklich gerechtfertigt, zunächst eine Steuer zu erheben, um sie dann auf sehr komplizierte Weise wieder über eine Ermäßigung zurückzugeben, nur, und das ist wohl der einzige Grund, um den Gemeinden letztlich ihre allerdings verfassungsrechtlich garantierte Hebesatzautonomie zu gewährleisten. Das ist aus meiner Sicht der ganze Hintergrund, warum diese Anrechnung möglicherweise überhaupt nur pauschal zu rechtfertigen ist trotz der Über- und Unterkompensation. Ob das wirklich dieses komplizierte Instrument rechtfertigt oder man nicht sagen müßte, schon daran scheitert hier die Verfassungsmäßigkeit und man müßte hier eine andere Form des Hebesatzes für die Gemeinden sich überlegen, ist zu fragen.

Dr. Kaminski:

Meine Frage geht in die gleiche Richtung: Stellen Sie sich mal Stadtstaaten, wie z.B. Hamburg, vor. Hier gibt es viele Gewerbetreibende, deren Unternehmen liegt in der Stadt und der Wohnsitz der dahinter stehenden Gesellschafter in den umliegenden Gemeinden. In diesem Fall bekommt Hamburg die Gewerbesteuer, und die Wohnsitzgemeinden in Niedersachsen und Schleswig-Holstein haben die Entlastung zu tragen. Hiermit kommt es – worauf *Günter Söffing* bereits in der Literatur hingewiesen hat (DB 2000, 692) – zu einer Umverteilung des Steueraufkommens zwischen den Bundesländern. Dies erscheint mir angesichts der verfassungsrechtlichen Regelungen zur Verteilung des Steueraufkommens problematisch. Mich würde einmal interessieren, wie Herr *Kirchhof* dies beurteilt.

Prof. Dr. Kirchhof:

Es wird häufig behauptet, dass die verfassungsrechtlich garantierte Hebesatzautonomie der Gemeinden die große Barriere sei, die den Gesetzgeber hindere, über die Abschaffung der Gewerbesteuer ernstlich nachzudenken. Diese These findet im Grundgesetz keine ausreichende Grundlage. Die Verfassungslage ist ähnlich derjenigen bei der Vermögensteuer. Art. 106 GG weist das Aufkommen aus der Vermögensteuer den Ländern zu. Wird die Vermögensteuer jedoch nicht erhoben, macht der Bundesgesetzgeber also von seiner verfassungsrechtlichen Ermächtigung keinen Gebrauch, dann gibt es keine Vermögensteuer und auch keine Verteilungsmasse. Die grundgesetzliche Verteilungsregel läuft leer.

Nun habe ich Verständnis für das Anliegen der Gemeinden, nicht nur einen bestimmten Steuerertrag zu erhalten, sondern auch durch ein Hebesatzrecht an der Gestaltung des materiellen Steuerrechts beteiligt zu werden. Auch hier bleibt es aber bei dem verfassungsrechtlichen Ausgangsbefund, dass Art. 106 Abs. 6 GG das Aufkommen der Gewerbesteuer den Gemeinden zuweist, ihnen außerdem das Hebesatzrecht einräumt. Ob aber die Gewerbesteuer erhoben wird, bleibt offen. Im Übrigen sieht die Finanzverfassung vor, dass der Bundesgesetzgeber den Gemeinden gestatten kann, Hebesätze für den Gemeindeanteil am Aufkommen der Einkommensteuer festzusetzen. Der Gestaltungsraum des geltenden Verfassungsrechts ist also erheblich größer, als er herkömmlich in relativ plakativen Aussagen skizziert wird. Wenn man sodann die Beteiligung von Bund und Ländern an dem Aufkommen der Gewerbesteuer noch weiter erhöht, wird auch die Ertragshoheit der Gemeinden für die Gewerbesteuer immer geringer. Vielleicht sind wir dann auf dem richtigen Weg, um die Gewerbesteuer gänzlich in Frage zu stellen.

Prof. Dr. Siegel:

Ich halte den Vortrag von Herrn *Dorenkamp* für problematisch. Problematisch will nicht unbedingt falsch heißen, aber ich möchte darauf hinweisen, daß in dem Vortrag eine Wertung enthalten ist, eine Wertung, die Sie nicht deutlich gemacht

haben, eine Wertung, die ich nicht teile. Im Ergebnis verteidigen Sie damit das Halbeinkünfteverfahren, und Sie stützen sich auf ein überperiodisches Leistungsfähigkeitsprinzip. Als Begründung führen Sie an, daß wir sowieso schon weitgehend eine nachgelagerte Besteuerung haben. Nach meiner Ansicht heißt das, daß wir einen Fehler haben. Dann müßten wir noch weitere Fehler nachschieben, beispielsweise die Pensionsrückstellung. Bei der jetzigen Regelung der Pensionsrückstellung werden die Pensionszahlungen weitestgehend von den übrigen Steuerzahlern getragen. Das muß aber nicht so sein im System der geltenden Einkommensteuer. Einen Vorschlag dafür, wie man es abschaffen kann, können Sie in der Zeitschrift „Steuern und Bilanzen“, Jahrgang 1999 (Seiten 195–201; mit Diskussion im Jahrgang 2000), nachlesen. Man kann mit einem überperiodischen Leistungsfähigkeitsprinzip begründen, daß Zinsen nicht besteuert werden; dann aber müßten Sie begründen, daß auch Gewinne nicht besteuert werden. Wieso das eine und nicht das andere? Beides sind unterschiedliche Erscheinungsformen desselben Phänomens: von Erträgen aus Kapitaleinsatz. Im Grunde könnten Sie recht haben, wenn Sie begründen könnten, daß nur konsumiertes Einkommen Leistungsfähigkeit wiedergibt, aber das haben Sie für meine Begriffe nicht hinreichend begründet. Man muß sich fragen, was kann zur Finanzierung der Staatsausgaben herangezogen werden? Ist es das gesamte Einkommen oder ist es nur das konsumierte Einkommen? Für meine Begriffe das gesamte, wenn Sie aber meinen, nur das konsumierte, dann ist das eine bestimmte Wertung. Ich kenne Kollegen, die die gleiche Wertung haben, aber mir scheint die Begründung nicht hinreichend zu sein.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Ich bin mit dem Thema nachgelagerte Besteuerung sicherlich nicht übermäßig vertraut. Wenn ich jedoch hier mit diesem Thema konfrontiert werde, so frage ich mich, ob eine nachgelagerte Besteuerung wirklich durchführbar ist. Ich will Ihnen dazu nur einen Fall vor Augen führen: Was machen wir mit den beschränkt Steuerpflichtigen? Stellen wir uns einen Steuerausländer vor, der im Ausland ein Unternehmen betreibt, das im Inland eine Betriebsstätte unterhält. Die Betriebsstättengewinne werden ins ausländische Stammhaus überführt und dort investiert. Was ist jetzt Konsum oder wie will ich diesen Konsum feststellen? Sie haben gesagt, daß dann, wenn ein Steuerpflichtiger aus Deutschland wegzieht, also seinen hiesigen Wohnsitz in das Ausland verlagert, die stillen Reserven nach § 6 AstG, § 11 und § 12 KStG besteuert werden soll. Denkt man dies zu Ende, dann müßten Sie eigentlich den beschränkt Steuerpflichtigen stets im Einkünfteerzielungszeitpunkt und nicht erst nachgelagert besteuern. Daraus ergäbe sich aber doch sowohl EGV-rechtlich als auch gleichheitsrechtlich eine sehr große Schiefelage. Meiner Meinung nach war § 4 a KStG-Entwurf praktisch nicht durchführbar. Die Vorschrift wäre an dem soeben geschilderten Auslandsfall, d.h. an der Möglichkeit, Bargeld und Wirtschaftsgüter von der inländischen Betriebsstätte ins ausländische Stammhaus oder umgekehrt zu verlagern, gescheitert. Wir hätten diese Verlagerungen nicht als Dividenden versteuern können.

Wie wollen Sie die beschränkt steuerpflichtigen Ausländer in Ihrem System erfassen?

Dorenkamp:

Zunächst möchte ich zu den Ausführungen von Herrn Prof. *Siegel* Stellung nehmen. Sollte ich so verstanden worden sein, daß eine überperiodische Gleichmäßigkeitskonzeption zwingend „besser“ sei als eine innerperiodische, habe ich mich wohl mißverständlich ausgedrückt. Überperiodische Gerechtigkeitsüberlegungen sind nicht unbedingt besser als innerperiodische, sondern anders. Welcher Gleichmäßigkeitskonzeption der Gesetzgeber folgen will, ob er das Periodeneinkommen gleichmäßig belasten will oder das Lebenseinkommen - dann dürfen nur die konsumierten Periodeneinkünfte und das Lebensendvermögen besteuert werden -, liegt innerhalb des gesetzgeberischen Wertungsspielraumes bei der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Denn beide Besteuerungskonzeptionen sind in sich schlüssig und damit meines Erachtens mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Die getroffene Belastungsentscheidung muß dann aber systemkonsequent umgesetzt werden. Daher ist es in meinen Augen bedenklich, daß das geltende Einkommensteuerrecht Einkünfte teilweise traditionell und teilweise nachgelagert besteuert, was ich mit den Beispielen der steuerlichen Behandlung der Altersvorsorge und der Nichterfassung von unrealisierten Wertsteigerungen im Einkünfteerzielungsvermögen versucht habe aufzuzeigen. So stört mich, daß der Arbeitnehmer, dem eine Pensionszusage gemacht wird, aus versteuertem Einkommen für die Zukunft vorsorgen kann, was anderen Steuerpflichtigen verwehrt ist. Ebenso privilegiert sind Steuerpflichtige mit unrealisierten Wertsteigerungen im Einkünfteerzielungsvermögen. Selbstverständlich ist es nicht zwingend, die Pensionszusage - wie derzeit - überperiodisch gerecht zu besteuern. Theoretisch könnte man dafür sorgen, daß sämtliche Altersvorsorgemaßnahmen aus versteuertem Einkommen geleistet, daß auch unrealisierte Wertsteigerungen bzw. die Zinseszinsseffekte hieraus einkommensteuerlich erfaßt werden, daß der Körperschaftsteuersatz wieder auf das Niveau des Einkommensteuersatzes angehoben wird, auch wenn die internationale Verbreitung der Steuersatzspreizung unübersehbar ist. Jedoch halte ich die konsequente Durchsetzung dieser Maßnahmen für außerordentlich schwierig und nicht sonderlich wünschenswert, weshalb zu überlegen ist, ob nicht alle Einkünfte im Sinne des nachgelagerten Korrespondenzprinzips besteuert werden sollten.

Zu den Bemerkungen von Herrn Prof. *Wassermeyer*: Zwar stellen grenzüberschreitende Sachverhalte eine Thematik dar, deren nachgelagerte Besteuerung gewiß noch nicht abschließend diskutiert ist. Meines Erachtens sind die hiermit verbundenen Probleme aber durchaus lösbar. Oberste Maxime muß es sein, dafür Sorge zu tragen, daß sämtliche Einkünfte einmal belastet werden. Nachrangig ist hingegen, in welchem Staat die Besteuerung erfolgt. So ist eine Wegzugsbesteuerung immer dann, aber auch nur dann vorzunehmen, wenn der

neue Wohnsitzstaat die Auflösung der bislang steuerverschonten Ersparnisse nicht der Einkommensteuer unterwirft. Daher kann auf eine Wegzugsbesteuerung des herkömmlichen Altersvorsorgevermögens wie Pensionsanwartschaften etc. verzichtet werden. Denn das Besteuerungsrecht für Alterseinkünfte ist doppelbesteuerungsrechtlich regelmäßig dem Wohnsitzstaat zugewiesen, der es üblicherweise auch wahrnimmt. Anders liegen die Dinge jedoch bei der partiell nachgelagerten Besteuerung via virtueller Kapitalgesellschaft (§ 4a KStG-E), die ja z.B. aus einem Sparbuch bestehen kann. Denn Abhebungen von einem Sparbuch unterliegen in traditionell steuernden Staaten nicht der Einkommensteuer. Daher sind die lediglich proportional vorbelasteten Einkünfte bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nachzuersteuern, was § 6 AStG leisten kann. EU-rechtliche Probleme sehe ich diesbezüglich auch nach der Wielockx-Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs nicht, da hier nur die Wegzugsbesteuerung die Kohärenz der Steuersysteme, auch auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen, gewährleistet. Bei Anteilseignern einer „richtigen“ Kapitalgesellschaft, die wegen des niedrigen Körperschaftsteuersatzes partiell nachgelagert besteuert werden, ist hingegen auf eine Wegzugsbesteuerung zu verzichten. Denn „richtige“ Dividenden unterliegen regelmäßig auch im neuen Wohnsitzstaat der Einkommensteuer, die im Inland erwirtschafteten Gewinne werden damit nachversteuert.

Nun zur beschränkten Steuerpflicht: Ausländische Anteilseigner einer inländischen Kapitalgesellschaft belastet der niedrige Körperschaftsteuersatz bereits partiell nachgelagert. Daher sollten auch beschränkt Steuerpflichtige mit ihrer inländischen Betriebsstätte für die Körperschaftsteuer optieren können. Bei einer Gewinnverlagerung in das ausländische Stammhaus könnte die Kapitalertragsteuer die virtuellen Dividenden nachbelasten. Da anderenfalls eine Nachversteuerung der bislang nur niedrig vorbelasteten Einkünfte unterbleiben würde, bestehen meines Erachtens wegen des Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz wiederum keine EU-rechtlichen Bedenken.

Prof. Dr. Kirchhof:

Wenn Sie, Herr *Dorenkamp*, die Regel unseres Einkommensteuerrechts aus Ausnahmen erklären, ist das für den Juristen überraschend. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Ausnahme der privaten Vorsorge vielleicht nicht überzeugt, oder wenn die Ausnahme noch nicht gilt, wie bei der „Riesterrente“. Unser geltendes Steuerrecht aus der zukünftigen Rentenbesteuerung erklären zu wollen, ist ein weiter Weg, den man nur schwer mitgehen kann.

Wenn wir jetzt, Ihrem Prinzip des Lebenseinkommens folgend, seit 40, 50, 60 Jahren unversteuertes Einkommen ansammeln und am Ende dieses unversteuerte Einkommen mit 40 % Einkommensteuer und 35 % Erbschaftsteuer belasten, dann zerschlagen wir die Strukturen der Unternehmen und der privaten Vermögensbildung. Es wird langfristig über die Generationen hin die Eigentü-

merkultur nicht mehr geben, die wir gegenwärtig genießen; darüber müssten Sie noch einmal sehr sorgfältig nachdenken.

Der Gleichheitssatz meint auch die Gleichheit in der Zeit, deswegen müssen wir nach dem rechtfertigenden Grund fragen, warum wir Einkommensteuer zahlen. Wir zahlen Einkommensteuer, weil wir heute diesen Markt nutzen konnten. Heute haben wir diese Rechtsordnung vorgefunden, die einen Vertragsschluß und dessen Durchsetzung erlaubt, heute finden wir ein Banken- und ein Währungssystem vor, heute können wir über gut ausgebildete Arbeitnehmer in Deutschland verfügen, und vor allem haben wir heute einen Nachfrager gefunden, der sich für das Leistungsangebot interessiert. Ebenso können wir heute den Aufwand geltend machen. Damit zielt der ganze rechtfertigende Gedanke der Besteuerung des Markteinkommens auf die Gegenwart, die gegenwärtige Leistung des Staates und damit natürlich auch auf den gegenwärtigen Finanzbedarf des Staates, der durch diese Einkommensteuer zu decken ist. Sodann sollten Sie auch die Gleichheit der einkommensbegründenden Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit im Blick behalten. Das ganze System läuft auf ein Privileg der Kapitaleinkünfte hinaus, und auch das erscheint mir eine Fragestellung, die vor dem Gleichheitssatz beantwortet werden muss.

Prof. Dr. Thiel:

Das Thema ist geeignet Leidenschaften zu entfesseln, und deswegen bin ich Herrn *Siegel* und Herrn *Kirchhof* dankbar, daß Sie das so nüchtern hier abgehandelt haben. Als Sparer kann ich mich natürlich mit den Effekten der nachgelagerten Besteuerung anfreunden: Nur wer für ein solches System plädiert, muß auch die Frage beantworten, wer für die ausfallenden Steuern eintreten soll. Sollen das diejenigen bezahlen, die nicht sparen können? Das Steueraufkommen, das der Staat benötigt, ist deshalb nicht automatisch kleiner, weil man ein neues Steuersystem entdeckt hat.

Im Zusammenhang mit der Riesterreute habe ich mich zum ersten Mal näher mit den Dingen beschäftigt, und da kommen genau die Fragen, die Herr *Kirchhof* gerade hier aufgeworfen hat. Ich möchte ergänzen: Wie wird ein Sparer besteuert, der sein Arbeitseinkommen in Aktien angelegt hat und einen Vermögensverlust erleidet? Was passiert bei einer Notlage, wenn man seine Ersparnisse zur Existenzsicherung opfern muß? Wollen Sie dem Sparer in dem Augenblick besteuern? Das sieht ein normaler Bürger nicht ein, daß gerade in einem solchen Moment die Steuern erhoben werden.

Prof. Dr. Lang:

Ich möchte nur darauf hinweisen, daß die Vorstellung, konsumiertes Einkommen sei enger als Einkommen nach der klassischen Theorie, einfach falsch ist. Herr *Siegel*, auch *von Schanz* hat eigentlich keine reine Vermögenszugangstheorie entwickelt, sondern auch ihm ging es darum, das gesamte Bedürfnisbefriedigungspotential zu erfassen. Die Nutzungsbesteuerung zeigt, daß auch der Öko-

nom immer schon eine konsumorientierte Einkommenstheorie verfolgt hat. Der Unterschied ist nur die Periodenbesteuerung, die Periodenabgrenzung und die überperiodische Betrachtung. Aber im Ergebnis wird natürlich auch bei überperiodischer Betrachtung das Einkommen komplett erfaßt. Wir sehen bei der nachgelagerten Besteuerung, daß das gesparte Einkommen nur in einem anderen Zeitpunkt besteuert wird, um eben die intertemporale Neutralität herzustellen und den Anstieg der Steuerlast zu vermeiden.

Ausgehend vom traditionellen System meinen wir, daß bei der nachgelagerten Besteuerung die Kapitaleinkünfte begünstigt werden. Das hängt damit zusammen, daß wir uns mit der Diskriminierung des Gegenwartskonsums abgefunden haben. Im Grunde wird die Kapitaleinkünfteinvestition aber erst richtig besteuert, wenn diese Diskriminierung durch eine intertemporale Besteuerung beseitigt wird. Dies ist keine Zukunftsvision, sondern wird bereits im geltenden System in Ansätzen verwirklicht, und das war das, was Herr *Dorenkamp* deutlich machen wollte. Er wollte sein System nicht mit der Riesterrente begründen, sondern hat aufgezeigt, daß die Systeme sich international von Tarifspreizungen in eine Konsumorientierung entwickeln. In diesem Zusammenhang ist es dann unsere Aufgabe dafür zu sorgen, daß sich die Systeme konsistent entwickeln und nicht in dieser ungeordneten Weise, wie wir es haben. Das Steuerchaos ist ein Produkt der falschen Definition von Einkommen. Die ökonomischen Theorien sagen, daß eine gerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch eine überperiodische Besteuerung besser zu realisieren ist, als durch das traditionelle System. Ein Beispiel: Wenn Sie einen Pensionsfonds nachgelagert besteuern, wird gar nicht mehr darüber diskutiert, ob die Zinsen zu versteuern sind oder ob die Veräußerungseinkünfte zu versteuern sind. Denn alles, was sich im Fond gebildet hat, wird steuerlich erfaßt. Und dadurch, daß Auszahlungen der Finanzkontrolle der Behörde unterworfen werden, kommt es auch zu einer kompletten Erfassung der Zuwächse. Man hat also insgesamt einzig das Problem, daß das Geld nach Luxemburg gebracht werden kann, die Zinsen dort nicht versteuert werden und nur Veräußerungsgewinn vorliegt. Das Steuerchaos, das wir jetzt haben, gibt es in einem überperiodischen System nicht mehr. Die überperiodische Betrachtung bietet die Chance einer im Ergebnis umfassenderen Besteuerung als wir sie heute mit den vielen Lücken und Widersprüchlichkeiten des geltenden Steuerrechts haben. Deshalb sind auch schon viele davon überzeugt, daß es der falschen Periodenabgrenzung zu verdanken ist, daß wir heute dieses Steuerchaos haben. Diese Überlegungen versuchte auch Herr *Dorenkamp* aufzuzeigen, nämlich die Chancen einer nachgelagerten Besteuerung, die im derzeitigen System eben nur in Ansätzen ungeordnet, chaotisch und nicht konsistent geregelt ist, und darum geht es.

Dorenkamp:

Herr Prof. *Kirchhof* hat mit der Besteuerung des Lebensendvermögens einen zweiten Problemkreis der nachgelagerten Besteuerung angesprochen, der wohl

noch nicht ausdiskutiert ist. Allerdings sind die hiermit verbunden Probleme auch bei der traditionellen Einkommensteuer nicht befriedigend, jedenfalls nicht systemkonsequent gelöst. So unterliegen dem Belastungsideal der traditionellen Einkommensteuer, dem Schanz-Haig-Simons'schen Einkommensbegriff, auch unrealisierte Reinvermögensmehrungen. Auf ihre Erfassung verzichten die Einkommensteuergesetze jedoch weltweit. Als ultima-ratio-Maßnahme wären die dadurch zwangsläufig entstehenden stillen Reserven, dem Prinzip der Individualbesteuerung folgend, spätestens mit dem Ableben des Steuerpflichtigen nachholend zu belasten. Derartige Regelungen kennt meines Wissens allein das kanadische Steuerrecht, wo eine Vermögenszuwachssteuer eine Veräußerung der Wirtschaftsgüter des verstorbenen Steuerpflichtigen zum Verkehrswert fingiert. Bei systemkonsequenter Durchsetzung der Belastungsentscheidung der traditionellen Einkommensteuer müßte zudem der Erbe auf das verbleibende Vermögen Erbschaftsteuer zahlen (Annexsteuer zur Einkommensteuer). Diese zweimalige Belastung bedroht gewachsene Unternehmensstrukturen nicht weniger, sondern mehr als die nachgelagerte Besteuerung von Einkommen: Denn dort sind zwar sämtliche Ersparnisse, d.h. neben den stillen Reserven auch die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter, als Lebensendvermögen zu versteuern. Dafür fällt aber solange keine Erbschaftsteuer an, wie das ererbte Vermögen in investiver Verwendung verbleibt. Denn Ersparnisse mindern die Bemessungsgrundlage der nachgelagerten Besteuerung, was die Eigentumbildung zu Lebzeiten übrigens erleichtert. Schließlich sind Stundungsregeln bei der Lebensendvermögensbesteuerung denkbar.

Noch eine kurze Bemerkung zu den Einwänden von Herrn Prof. *Thiel*: Daß die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage beim nachgelagerten Korrespondenzprinzip nicht zwangsläufig kleiner ist als bei einer nur lückenhaften Umsetzung der Belastungsentscheidung der traditionellen Einkommensteuer, hat Herr Prof. *Lang* bereits dargelegt. Dies zeigt auch die Riester-Rente: Der Nachversteuerungsstatbestand des § 22 Nr. 5 EStG ist als *lex specialis* zu § 23 EStG ausgestaltet, so daß Wertveränderungen im Einkünfteerzielungsvermögen plötzlich umfassend einkommensteuerbar sind. Zu Ihrem zweiten Einwand: Ein einkommensteuerliches Problem bei der Vernichtung des Aktienvermögens eines Arbeitnehmers kann ich nicht erkennen. Brechen die Kurswerte der Aktien eines nachgelagert besteuerten Sparers ein, erfolgt insoweit selbstverständlich keine Nachversteuerung. Denn die negativen Einkünfte aus dem Kurssturz mindern das Lebens Einkommen des Sparers. Besteuert wird nur, was nachher noch da ist.

Europarechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform in Deutschland

Rechtsanwalt Dr. Hans-Georg Raber
Wolfsburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| I. Europatauglichkeit als Reformmotiv | VI. Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit Beteiligungen |
| II. Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren | 1. Anwendung des § 3 c EStG auf Inlandsdividenden |
| III. Halbeinkünfteverfahren | 2. Keine Anwendung des § 3 c EStG auf Inlandsdividenden |
| IV. Kapitalertragsteuer im Halbeinkünfteverfahren | VII. Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8 a KStG |
| V. Ausreichende steuerliche Vorbelastung der Dividenden | VIII. Verlustberücksichtigung über die Grenze |
| 1. Grundgedanke und gesetzliche Umsetzung | IX. Zusammenfassung |
| 2. Rechtfertigung der Diskriminierung | |

I. Europatauglichkeit als Reformmotiv

Eine der wesentlichen Änderungen, die das Steuersenkungsgesetz 2000 ab dem 1.1.2001 mit sich gebracht hat, ist die Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens und die Einführung des sog. Halbeinkünfteverfahrens. Statt einer punktgenauen Anrechnung der von der Kapitalgesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommensteuer des Anteilseigners wird zukünftig die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne in pauschaler Form beseitigt. Beim Anteilseigner wird die körperschaftsteuerliche Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne dadurch berücksichtigt, dass die Dividende nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage für die persönliche Einkommensteuer einbezogen wird. Ein wesentliches Motiv für den Systemwechsel ist laut Gesetzesbegründung die fehlende Europatauglichkeit des Anrechnungsverfahrens.

Vor diesem Hintergrund und zur Klärung der Frage der Vereinbarkeit des neuen Systems mit europäischem Recht erscheint eine nähere Prüfung angezeigt, ob das Anrechnungsverfahren wirklich so europauntauglich ist wie immer behauptet¹. Darüber hinaus muss sich der Gesetzgeber fragen lassen, ob er

¹ Bezeichnenderweise ist von „Europauntauglichkeit“ und nicht von „Europarechtswidrigkeit“ die Rede. Die Frage der Europarechtswidrigkeit ist nach wie vor relevant für in anderen Mitgliedstaaten bestehende Anrechnungssysteme wie z.B. in Italien.

mit anderen Neuregelungen europarechtliche Vorgaben ausreichend beachtet hat.

II. Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren

Das binnenorientierte Vollarrechnungsverfahren beseitigt lediglich die steuerliche Doppelbelastung bei einem Anteilseigner und seiner Gesellschaft innerhalb Deutschlands. Weder erfährt der ausländische Anteilseigner einer inländischen Gesellschaft diese Entlastung noch der deutsche Anteilseigner einer ausländischen Gesellschaft.

Aufgrund eines Renditevergleichs zwischen in- und ausländischen Dividenden vertrat die EU-Kommission 1995 daher in einem Schreiben an die Bundesregierung die Auffassung, das deutsche Vollarrechnungsverfahren verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV, ex Art. 73 b ff. EGV) und die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV, ex Art. 52 ff. EGV)². Ob diese Auffassung vor dem EuGH Bestand gehabt hätte, ist vom deutschen Gesetzgeber nicht abgewartet worden.

Zwar tangiert das deutsche Vollarrechnungsverfahren grundsätzlich die Kapitalverkehrsfreiheit im Sinne des Art. 56 EGV, da sowohl beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner inländischer Kapitalgesellschaften kein Anrechnungsguthaben erhalten als auch inländische Aktionäre die von ausländischen Beteiligungsgesellschaften gezahlte Körperschaftsteuer nicht auf ihre persönliche Steuerschuld anrechnen können.

Ob darin aber auch ein Verstoß gegen Europarecht liegt, ist nicht einfach zu beantworten. Denn Art. 58 Abs. 1 a (ex Art. 73 b Abs. 1 a) EGV gestattet es den Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften des Steuerrechts, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, weiterhin anzuwenden. Die Ungleichbehandlungen durch Vorschriften des Steuerrechts dürfen jedoch weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen (Art. 58 Abs. 3, ex 73 d Abs. 3 EGV)³. Nationale steuerrechtliche Vorschriften, die bestimmte Unterscheidungen insbesondere nach dem Wohnort der Steuerpflichtigen vorsehen, können also mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein,

2 Zitiert von *Thiel*, StbJb. 1996/97, S. 93.

3 Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift belegt, dass diese Ausnahmeregelungen nur für bis Ende 1993 bestehende Vorschriften – wie die des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens – gelten, wohingegen neue Vorschriften den Anforderungen der Kapitalverkehrsfreiheit in jeder Hinsicht genügen müssen, vgl. dazu Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Heft 65, 1999, S. 101; *Rädler*, StbJb. 1992/93, S. 31 (43).

sofern sie auf Situationen angewendet werden, die nicht objektiv vergleichbar⁴ oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere die Kohärenz der Steuerregelung, gerechtfertigt sind.⁵

Der EuGH hat sich bis jetzt zu dieser Frage nicht geäußert. Auch aus jüngst ergangenen Entscheidungen kann nicht geschlossen werden, dass das Gericht das deutsche Anrechnungsverfahren für unvereinbar mit Europarecht gehalten hätte. Das Urteil des EuGH vom 8.1.2001⁶, das die britische Steuernorm für europarechtswidrig erklärte, nach der auf die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung auf Gewinne, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausschüttet, nur verzichtet werden konnte, wenn auch die Muttergesellschaft ihren Sitz in Großbritannien hat, behandelt ein besonderes Steuervorauszahlungsregime für Dividenden zwischen Kapitalgesellschaften, nicht ein gesamtes System zur Berücksichtigung von Körperschaftsteuer der Gesellschaft beim Anteilseigner. Aus dem Urteil des EuGH vom 6.6.2000⁷, das die Vorschrift des niederländischen Steuerrechts, wonach Dividenden natürlicher Personen nur dann zum Teil von der Einkommensteuer befreit sind, wenn die dividendenzahlende Gesellschaft ihren Sitz in den Niederlanden hat, für europarechtswidrig erklärt hat, lässt sich ebenfalls nicht auf die Europarechtswidrigkeit des Anrechnungsverfahrens schließen. Denn im Gegensatz zu dem dort entschiedenen Fall einer speziellen nationalen Befreiungsvorschrift für Kapitalgesellschaften im gleichen Staat würde eine Vollanrechnung über die Grenze das Besteuerungsrecht des Sitzstaats der Kapitalgesellschaft tangieren, ohne dass dieser – abgesehen von einer evtl. Quellensteuer – auch die Dividende besteuern dürfte. Auch dieses Urteil enthält dementsprechend keine Aussage zu der Frage, ob die Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer bei ausländischen Anteilseignern erforderlich ist.⁸

Eine Prüfung der Vereinbarkeit des Anrechnungsverfahrens mit Europarecht muss berücksichtigen, dass die direkten Steuern in der EU nicht harmonisiert sind und dass die Mitgliedstaaten völlig unterschiedliche Körperschaftsteuersysteme kennen. Daher kann das Problem nicht allein aus nationaler Perspektive betrachtet werden. Zwischen den unterschiedlichen Körperschaftsteuersystemen innerhalb der EU und dem Ziel eines ungehinderten Kapitalverkehrs bestehen Abhängigkeiten mit der Folge, dass Kapitalverkehrsfreiheit nicht allein durch einseitige Aufhebung aller Ungleichbehandlungen erreicht werden kann.⁹

4 Vgl. insbesondere EuGH-Urteil vom 14.2.1995, C-279/93, Schumacker, Slg. 1995 I-225.

5 EuGH-Urteile vom 28.1.1992, C-204/90, Bachmann, Slg. 1992 I-249, Kommission/Belgien, C-300/90 Slg. 1992 I-305.

6 Verbundene Rechtssachen C-397/98, Metallgesellschaft, und C-410/98, Hoechst.

7 Rechtssache C-35/98, Verkooijen.

8 So auch *Kischel*, IWB Fach 11a, S.454.

9 Vgl. *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Gedächtnisschrift f. Knobbe-Keuk, 1997, S. 762.

Falls etwa ausländische Anteilseigner inländischer Kapitalgesellschaften ein Anrechnungsguthaben erhielten, wären sie zwar deutschen Anteilseignern solcher Gesellschaften gleichgestellt. Anlagen der ausländischen Gesellschafter in Gesellschaften, die in Staaten mit einem klassischen System ansässig sind, wären aber diskriminiert. Für Anleger aus Ländern mit einem klassischen Körperschaftsteuersystem würde dies zur Bevorzugung von Investitionen in Staaten mit Anrechnungssystem führen.¹⁰ Außerdem würde die einseitige Gewährung eines Anrechnungsguthabens an ausländische Aktionäre dem deutschen Staat das nach allgemeinen Grundsätzen gegebene Besteuerungsrecht für seine Kapitalgesellschaften insoweit völlig entziehen¹¹. Dabei geht es nicht nur um Mindererträge für den deutschen Fiskus, die europarechtlich als Rechtfertigung unbeachtlich wären¹², sondern um Fragen der grundsätzlichen Besteuerungszuständigkeit.

Auch ist zweifelhaft, ob es europarechtlich geboten ist, dass inländische Aktionäre die von ausländischen Gesellschaften gezahlte Körperschaftsteuer auf ihre persönliche Steuerschuld anrechnen können. Dies würde für die Fälle, in denen das Besteuerungsstatut der ausländischen Kapitalgesellschaft dem klassischen Körperschaftsteuersystem folgt, den deutschen Anteilseigner gegenüber seinen im Ausland ansässigen Mitgesellschaftern bevorzugen¹³.

Der EuGH hätte zwischen diesen Friktionen und der Tendenz des Anrechnungsverfahrens, inländische Aktionäre zu Investitionen im Inland zu veranlassen, abwägen müssen. In diesem Zusammenhang wäre unter Umständen auch der steigende Anteil der Auslandserträge, die nicht zu einer Körperschaftsteuergutschrift führen (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG), von Relevanz gewesen. Soweit die inländische Kapitalgesellschaft Dividendenerträge von ihren ausländischen Töchtern erzielt und an ihre Aktionäre weiter ausschüttet, erhalten weder ihre inländischen noch ihre ausländischen Anteilseigner eine Körperschaftsteuergutschrift. Die Anordnung einer solchen Behandlung auch für Inlandserträge und damit die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens für alle Dividenden als einzige friktionsfreie Lösung wäre höchst problematisch gewesen. Denn die Mitgliedstaaten haben grundsätzlich das Recht der Dividendenbesteuerung für die in ihrem Staatsgebiet Ansässigen. Dies hätten sie dann nur noch auf eine bestimmte Art – nämlich ohne Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung durch Anrechnung – ausüben können, wenn sie nicht übergroße

10 Mössner/Kellersmann, DStZ 1999, 505 (514).

11 Schön, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Gedächtnisschrift f. Knobbe-Keuk, 1997, S. 775.

12 Vgl. EuGH-Urteil vom 21.9.1999, C-307/97, Saint-Gobain, Slg. 1999, I-6161 Rn. 49; EuGH-Urteil vom 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, Rn. 59.

13 Schön, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Gedächtnisschrift f. Knobbe-Keuk, 1997, S. 776.

Einnahmerisiken auf sich nehmen wollten. Auf jeden Fall hätte sich der EuGH deshalb mit dem Verhältnis zwischen Kapitalverkehrsfreiheit und dem Stand der Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in der Europäischen Union auseinandersetzen müssen.

Es sind somit begründete Zweifel daran angebracht, ob das deutsche Anrechnungssystem einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellte¹⁴. Die Kapitalverkehrsfreiheit kann jedenfalls nicht dazu benutzt werden, stillschweigend eine Harmonisierung der nichtharmonisierten Körperschaftsbesteuerung in Europa herbeizuführen.¹⁵

III. Halbeinkünfteverfahren

Im Halbeinkünfteverfahren werden sowohl die Dividenden ausländischer als auch inländischer Kapitalgesellschaften beim inländischen Anteilseigner nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Damit sind insoweit Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit gewährleistet¹⁶.

Allerdings erhält auch in diesem System der ausländische Anteilseigner einer deutschen Kapitalgesellschaft keine Anrechnung, während für den inländischen Anteilseigner die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne in pauschaler Form durch eine Entlastung auf der Anteilseignerebene gemildert wird. Dies wird z.T. für europarechtlich bedenklich gehalten¹⁷. Ähnlich wie beim Anrechnungsverfahren ist dabei das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates des Anteilseigners berührt¹⁸. Im Unterschied zum Vollarrechnungsverfahren ist hier jedoch das Körperschaftsteueraufkommen des Sitzstaates der Gesellschaft nicht betroffen. Deutschland besteuert die von hier Ansässigen empfangenen Dividenden eben auf eine neue Art und Weise, ohne Berücksichtigung der im Sitzstaat von der Kapitalgesellschaft tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer. Es ist nicht ersichtlich, dass dieses nach DBA mit Ausnahme der Quellenbesteuerung dem Wohnsitzstaat zustehende Besteuerungsrecht für Dividendeneinkünfte zu einer Bevorzugung von Kapitalanlagen in Gesellschaften eines bestimmten Staa-

14 So auch *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Gedächtnisschrift f. Knobbe-Keuk, 1997, S. 776; *Herzig*, Körperschaftsteuersystem und Europäischer Binnenmarkt, in: Gedächtnisschrift f. Knobbe-Keuk, 1997, S. 640; *J. Förster*, Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, in FS F. Ritter, 1997, S. 363 ff.

15 So auch *Mössner/Kellersmann*, DStZ 1995, 505 (512).

16 Der Ruding-Ausschuß hat für das österreichische Doppelhalbsatzverfahren, das dem deutschen Halbeinkünfteverfahren ähnlich ist, die Europatauglichkeit ausdrücklich bestätigt.

17 *Crezelius*, DB 2000, 1631.

18 *Crezelius*, DB 2000, 1631.

tes führen würde. Würde man dies anders sehen, müsste die jeweils günstigste steuerliche Behandlung von Dividenden in einem Wohnsitzstaat der Europäischen Union von jedem anderen Mitgliedstaat sofort übernommen werden. Damit steht das Halbeinkünfteverfahren grundsätzlich im Einklang mit dem europäischen Recht.

Allerdings werden die Inhaber ausländischer Investmentanteile im Gegensatz zu den Inhabern inländischer Fonds vom Halbeinkünfteverfahren und von der Anwendung des § 8 b KStG ausgeschlossen¹⁹. Dies stellt eine verbotene Diskriminierung nach Art. 58 EGV dar²⁰. Denn sachgerechte Gründe für diese unterschiedliche Behandlung sind nicht erkennbar.

IV. Kapitalertragsteuer im Halbeinkünfteverfahren

Ein im europäischen Ausland lebender Aktionär ist mit Dividenden einer deutschen Kapitalgesellschaft in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Kapitalertragsteuer auf diese Dividenden wird nicht nur auf den halben Betrag, sondern gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 1 a EStG auf den vollen Betrag der Dividende erhoben. § 43 ist insoweit nicht mehr reine Erhebungsvorschrift, sondern wird zum Steuertatbestand. Durch Anrechnung der Kapitalertragsteuer bei inländischen Anteilseignern wird dieser Effekt wieder rückgängig gemacht. Der ausländische Anteilseigner erhält jedoch gemäß § 50 Abs. 5 EStG diese Anrechnung nicht.

Dies würde eine europarechtswidrige Diskriminierung darstellen, wenn der Quellenstaat der Dividende verpflichtet wäre, den beschränkt Steuerpflichtigen wie einen unbeschränkt Steuerpflichtigen zu behandeln. Der EuGH hat für natürliche Personen die grundsätzliche Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen anerkannt²¹. Danach darf der Quellenstaat sein innerhalb der DBA zugestandenes Besteuerungsrecht in voller Höhe ausschöpfen; er ist nicht verpflichtet, zugunsten des Wohnsitzstaates auf einen Teil der Quellensteuer zu verzichten, nur weil er als Wohnsitzstaat seinen unbeschränkt steuerpflichtigen Dividendenempfängern nunmehr eine ermäßigte (hälftige) Besteuerung der Dividenden gewährt. Zwar fordert das Saint-Gobain-Urteil des EuGH²² für inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, also für beschränkt steuerpflichtige ausländische Unternehmen, das internationale körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg und die indirekte

19 Dies bestimmen ausdrücklich § 17 Abs. 1 S.1, 2. Halbsatz und § 18 Abs. 1 S.1, 2. Halbsatz AIG n.F.

20 Dazu näher *Jacob/Klein*, FR 2000, 918 f. (919).

21 EuGH-Urteil vom 14.2.1995, C-279/93, Slg. 1995, I-225, Schuhmacker; EuGH-Urteil vom 14.9.1999, C-391/97, *Gschwind*, DStR 1999, 1609.

22 Urteil vom 21.9.1999, C-307/97, Slg. 1999, I-6161.

Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer. Dieses Urteil gilt jedoch nicht für natürliche Personen, und es ist derzeit nicht ersichtlich, dass sich diese Rechtsprechungslinie demnächst auf beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen erstrecken könnte²³.

Damit ist eine europarechtlich relevante Diskriminierung durch die Anwendung der Kapitalertragsteuer auf den vollen Dividendenbetrag bei Steuerausländern nicht gegeben. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass in den Fällen, in denen der Bundesrepublik Deutschland ein Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften durch beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen zusteht²⁴, eine Veranlagung durchgeführt wird mit der Folge, dass hier § 3 Nr. 40 EStG Anwendung findet, während er beim Dividendenbezug wegen der definitiven Quellenbesteuerung nicht gilt. Dies könnte unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) von Relevanz sein, nicht jedoch vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten des EG-Vertrages.

V. Ausreichende steuerliche Vorbelastung der Dividenden

1. Grundgedanke und gesetzliche Umsetzung

Trotz grundsätzlicher europarechtlicher Vereinbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens könnte jedoch unter europarechtlichen Gesichtspunkten bedenklich der von der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung ausgesprochene Vorbehalt sein, beim Fehlen einer ausreichenden steuerlichen Vorbelastung der Kapitalgesellschaft im Ausland die Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren im Inland zu versagen.²⁵

Diesem Gedanken einer ausreichenden Vorbelastung trägt nach den Vorschriften des Steuersenkungsgesetzes kein genereller Ausschluß vom Halbeinkünfteverfahren, sondern allein das Außensteuergesetz Rechnung. Es bezieht sich nicht generell auf niedrig besteuerte Einkünfte, sondern nur auf solche, die auch passiv sind. Die ausreichende Vorbelastung als Voraussetzung für das Halbeinkünfteverfahren hat dort in § 10 Abs. 2 S. 2 AStG ihren Niederschlag gefunden.

23 Der Fall ist auch nicht vergleichbar mit dem Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige (§ 50 Abs. 3 S. 2 EStG), den die deutsche Finanzrechtsprechung für unvereinbar mit Art. 43 EGV hält, vgl. FG Düsseldorf Urteil vom 12.10.1999, EFG 2000, 70, Rev. Az. des BFH I R 100/99; BFH Beschluss vom 5.2.2001 – I B 140/00, DB 2001, 627.

24 Dies ist der Fall nur bei einigen DBA, die vom OECD-Musterabkommen abweichen und bei den Staaten, mit denen kein DBA besteht. Im Regelfall (vgl. Art. 13 Abs. 1 OECD-Musterabkommen) werden die Veräußerungsgewinne ausschließlich im Ausland besteuert, so dass Deutschland kein Besteuerungsrecht hat.

25 Brähler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Juli 1999, S. 56.

Nach dieser Vorschrift findet nämlich auf den Hinzurechnungsbetrag weder das Halbeinkünfteverfahren noch § 8 b KStG Anwendung. Und noch an einer weiteren Stelle findet sich die „ausreichende Vorbelastung“. Nach § 10 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 AStG werden Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter nur dann nicht angenommen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass sie aus Gesellschaften stammen, an denen die ausländische Zwischengesellschaft zu mindestens 10 % beteiligt ist und dass die Einkünfte im Staat der Geschäftsleitung oder im Staat des Sitzes der Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von mindestens 25 % unterliegen. Herr Prof. *Wassermeyer* wird noch näher auf die Frage der Vereinbarkeit des Außensteuerrechts mit europäischen Grundfreiheiten eingehen. An dieser Stelle möchte ich den grundsätzlichen Ansatz einer ausreichenden Vorbelastung nur für ausländische Anteile im Licht der Kapitalverkehrsfreiheit untersuchen.

Die Berücksichtigung einer ausreichenden steuerlichen Vorbelastung der Kapitalgesellschaft benachteiligt grenzüberschreitende Anlageformen gegenüber rein innerstaatlichen, soweit in den Fällen einer nicht ausreichenden Vorbelastung die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf diese Dividende versagt wird.

2. Rechtfertigung der Diskriminierung

Fraglich ist, ob hierfür eine Rechtfertigung besteht. Jede willkürliche Diskriminierung, also eine solche, die sich nicht auf aner kennenswerte sachliche Erfordernisse stützen kann und daher nicht objektiv gerechtfertigt ist²⁶, ist nach Art. 58 Abs. 3 EGV verboten.²⁷

Vorschriften über eine ausreichende steuerliche Vorbelastung könnten unter dem Gedanken der Kohärenz gerechtfertigt sein. Dies würde voraussetzen, dass die steuerliche Diskriminierung beim Anteilseigner durch Versagung des Halbeinkünfteverfahrens und der Steuervorteil bei der ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar zusammenhängen. Kapitalgesellschaft und Anteilseigner müssten also als wirtschaftliche Einheit zu betrachten sein. Der EuGH²⁸ hat sich jedoch eindeutig dahingehend geäußert, dass Kapitalgesellschaft und ihre Anteilseigner zwei unterschiedliche Steuerpflichtige sind, deren Besteuerung getrennt voneinander zu sehen ist. Damit handelt es sich bei etwaigen Steuervorteilen für die Kapitalgesellschaft um anderweitige Steuervorteile, die nach ständiger

26 *Grabitz/Hilf/Ress/Ukrow*, Kommentar zum EG-Vertrag, Art. 73 d Rn. 21; *Eblermann/Bieber/Kiempel*, Kommentar zum EG-Vertrag, Art. 73 d Rn. 35.

27 Diese Vorschrift kommt dann zur Anwendung, wenn man Art. 58 EGV weiter auslegt und die Ausnahmebestimmung des Art. 58 Abs. 1 a auch auf neue Steuervorschriften anwendet.

28 Urteil vom 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, Rn. 58.

Rechtsprechung eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht rechtfertigen können²⁹. Die steuerliche Behandlung eines Steuerpflichtigen darf nicht von Besteuerungsmerkmalen in der Person eines anderen Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden. Der Gedanke der steuerlichen Kohärenz kann somit eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten im vorliegenden Fall nicht rechtfertigen, da Steuernachteil und Steuervorteil nicht bei demselben Steuerpflichtigen eintreten³⁰.

Grundlage des Systems der Hinzurechnungsbesteuerung ist es demgegenüber, eine in den Augen des Gesetzgebers nicht ausreichende steuerliche Belastung einer Kapitalgesellschaft in ihrem Sitzstaat durch eine entsprechend höhere steuerliche Belastung bei ihren inländischen Anteilseignern zu kompensieren. Auch wenn nach dem AStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes die Hinzurechnungsbesteuerung nicht mehr als fiktive Ausschüttungsbesteuerung verstanden wird, sondern der Hinzurechnungsbetrag durch die Abschaffung des § 11 AStG immer definitiv besteuert werden soll, wird die Besteuerungsebene des Gesellschafters weiterhin durch Besteuerungsmerkmale der Kapitalgesellschaft beeinflusst. Die niedrige Besteuerung der Kapitalgesellschaft ist jedoch als anderweitiger Steuervorteil nicht dazu geeignet, die gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßende steuerliche Benachteiligung des Anteilseigners zu rechtfertigen³¹.

Konsequenz daraus ist, dass eine unterschiedliche Besteuerung in- und ausländischer Dividenden beim Anteilseigner nicht damit gerechtfertigt werden kann, dass die Besteuerung der Gewinne der ausschüttenden Kapitalgesellschaften sich voneinander unterscheidet³².

Eine Rechtfertigung könnte sich jedoch aus dem Anliegen ergeben, Steueroasen innerhalb der Europäischen Union zu vermeiden. Die Mitgliedstaaten haben sich ganz bewußt dazu entschieden, in der EU einen Wettbewerb der Systeme zu etablieren. Damit müssen die Mitgliedstaaten in Eigenverantwortung selbst dazu beitragen, als Investitionsstandort attraktiv zu bleiben bzw. zu werden, und entsprechende Einnahmeausfälle müssen über Standortpolitik und nicht über steuerliche Beschränkungen vermieden werden³³. Nicht Steuerwettbewerb an sich, sondern nur schädlicher Steuerwettbewerb soll unterbunden werden. Entsprechend haben sich die Mitgliedstaaten auf einen Verhaltenskodex zur Bekämpfung

29 Vgl. EuGH-Urteil vom 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, Rn. 61; EuGH-Urteil vom 26.10.1999, C-294/97, Eurowings, Slg. 1999, I-7447, Rn. 44; EuGH-Urteil vom 21.9.1999, C-307/97, Saint-Gobain, Slg. 1999, I 6161, Rn. 54; Urteil vom 27.6.1996, C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I 3089, Rn. 53; EuGH-Urteil vom 28.1.1986, Rechtssache 270/83, Kommission/Frankreich Slg. 1986, 273, Rn. 21.

30 EuGH-Urteil vom 26.10.1999, C-294/97, Eurowings, Slg. 1999, I-7447.

31 EuGH-Urteil vom 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, FR 2000, 720, Rn. 61.

32 So auch Dautzenberg, FR 2000, 727.

33 So auch Dautzenberg, FR 2000, 727.

fung des schädlichen Steuerwettbewerbs innerhalb der Gemeinschaft verständigt³⁴.

Auch wenn dieser Verhaltenskodex keine Rechtsverbindlichkeit entfaltet, ist aus seiner Existenz die grundsätzliche Anerkennung von Steuerwettbewerb zu schließen. Darüber hinaus ist aus der Existenz dieses Kodexes zu folgern, dass die Mitgliedstaaten jeden allgemein geltenden Körperschaftsteuersatz innerhalb der EU, der keine unzulässige steuerliche Bestimmung im Sinne dieses Verhaltenskodexes darstellt, als ausreichende steuerliche Vorbelastung anzuerkennen haben. Würde das Deutschland bei Anwendung seines Halbeinkünfteverfahrens nicht tun, so würde es in europarechtlich sehr bedenklicher Weise partiell Steuerangleichungen auf nationalem Weg über den Umweg einer unterschiedlichen Dividendenbesteuerung – je nach Herkunftsland der Dividende – vornehmen. Eine nationale Differenzierung je nach Höhe eines in einem anderen Mitgliedstaat der EU existierenden allgemeinen Körperschaftsteuersatzes wäre demnach unzulässig.

Damit ist die Berücksichtigung einer ausreichenden Vorbelastung allenfalls in solchen Fällen denkbar, wie sie vom Verhaltenskodex zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs³⁵ beschrieben werden³⁶.

VI. Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit Beteiligungen

Nach dem Steuersenkungsgesetz werden Aufwendungen in Verbindung mit Dividendenerträgen bei Kapitalgesellschaften als Anteilseignern völlig unterschiedlich behandelt.

1. Anwendung des § 3c EStG auf Inlandsdividenden

Die europarechtliche Beurteilung hängt hier eng mit der steuerlichen Behandlung der Inlandsdividenden zusammen. Wendet man § 3c Abs. 1 EStG darauf an, ergibt sich folgendes:

Ausgaben, die mit gemäß § 8b Abs. 1 KStG steuerfreien Inlandsdividenden in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind gemäß § 3c Abs. 1

34 Verhaltenskodex zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs innerhalb der Gemeinschaft vom 11.12.1997, KOM (1997), 495 endg./II, Rat Dok 10427/97, BR-Drucksache 814/97, IStR 1998, Beihefter 1.

35 S.o. Fn. 29.

36 Dies setzt allerdings zuvor noch die Beantwortung der Frage voraus, ob aus dem rechtlich unverbindlichen Kodex europarechtlich unmittelbar bereits justiziable Abgrenzungsmaßstäbe hergeleitet werden dürfen.

EStG insgesamt nicht abziehbar, soweit im entsprechenden Veranlagungszeitraum Dividenden gezahlt werden. Dagegen gelten gemäß § 8b Abs. 5 KStG – unabhängig von den tatsächlichen Aufwendungen – 5% der steuerfreien Auslandsdividenden als Betriebsausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Auslandsdividenden werden also anders behandelt als solche im Zusammenhang mit Inlandsdividenden. Soweit die Kosten höher als 5% der Dividenden sind, werden inländische Beteiligungen diskriminiert, soweit sie niedriger sind, kommt es zur Benachteiligung ausländischer Beteiligungen. Wesentliche Unterschiede ergeben sich insbesondere bei evtl. Finanzierungskosten. Bei vollständiger Fremdfinanzierung sind inländische Beteiligungen im Nachteil, bei vollständiger Eigenkapitalfinanzierung ausländische.

In den Fällen einer Benachteiligung der Inlandsbeteiligungen könnte eine – europarechtlich nicht relevante – Inländerdiskriminierung³⁷ (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG) vorliegen. In den Fällen, in denen die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Auslandsbeteiligungen dagegen niedriger als 5% der Dividende sind, könnte ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit gegeben sein.

Zu beachten ist aber, dass die Regelung des § 8b Abs. 5 KStG als Typisierungsnorm – unabhängig von den tatsächlichen Betriebsausgaben³⁸ – stets Betriebsausgaben in Höhe von 5% der Dividende fingiert. Dies führt nicht immer nur zur Benachteiligung von Auslandsdividenden. Es gibt Fälle einer Vorteilhaftigkeit gegenüber § 3c EStG ebenso wie Benachteiligungen. Bei Dividenden in gleicher Höhe ergibt sich eine Benachteiligung ausländischer Anlagen nur, wenn die tatsächlich damit zusammenhängenden Betriebsausgaben unter 5% der Dividende betragen. In allen übrigen Fällen ist die Auslandsdividende sogar günstiger, insbesondere bei vollständiger Fremdfinanzierung der Beteiligung. Die Wirtschaft hat die Neuregelung des § 8b Abs. 5 KStG nach der Absenkung auf 5% positiv beurteilt, was insbesondere auch am Streitvermeidenden Charakter der Norm liegt. Eine Bevorzugung von Kapitalanlagen in Deutschland gegenüber anderen Kapitalanlagen ist also nicht offensichtlich. Allenfalls wird eine be-

37 Nach der Rechtsprechung des EuGH (dazu *von der Groeben*, Kommentar zum EWG-Vertrag, Bd. 1, Vorbem. Zu Art. 48 bis 50) können die Freizügigkeitsregeln nicht auf Sachverhalte mit fehlendem Auslandsbezug angewandt werden. Dies muss auch für die Kapitalverkehrsfreiheit gelten, die ausdrücklich nur Beschränkungen zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern verbietet. Allerdings hindert das Gemeinschaftsrecht nicht die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit einer innerstaatlichen Rechtsvorschrift, vgl. dazu EuGH-Urteil vom 16.6.1994, RS C 132/93, V. Steen/Deutsche Bundespost, Slg. 1994 I, 2715.

38 Hierin könnte jedoch ein Verstoß gegen Art. 3 I GG (objektives Nettoprinzip) liegen.

stimmte Form der Finanzierung bevorzugt. Daher sind durchaus Zweifel daran angebracht, ob die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen ist und ob der EuGH demzufolge die unterschiedlichen Regelungen zum Betriebsausgabenabzug für europarechtswidrig halten würde.

2. Keine Anwendung des § 3c EStG auf Inlandsdividenden

Falls man die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG auf Inlandsdividenden wegen Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip als unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG unterlässt³⁹, sieht das Ergebnis anders aus.

Die Kapitalverkehrsfreiheit ist dann betroffen, weil Betriebsausgaben im Zusammenhang nur mit Auslandsdividenden teilweise nicht zum Abzug zugelassen werden, während solche bei Inlandsdividenden stets voll abzugsfähig sind.

Fraglich ist, ob diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann. Art. 4 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie gestattet zwar den Mitgliedstaaten, bei steuerbefreiten Schachteldividenden den tatsächlichen Beteiligungsaufwand vom Abzug auszuschließen oder die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben in Höhe von 5% der Dividenden zu pauschalieren. Wenn die Richtlinie dem nationalen Gesetzgeber ein Wahlrecht gibt, hat er dieses aber in nicht diskriminierender Weise auszuüben. Wenn er – wie in Deutschland – pauschaliert, muß er es grundsätzlich für Inlandsdividenden in gleicher Weise tun.

In diesem Fall würde die Kapitalverkehrsfreiheit also eine Aufhebung des § 8b Abs. 5 KStG erfordern. Die Betrachtung zeigt, dass hier zwischen Verfassungsrecht und Europarecht eine Wechselwirkung besteht.

VII. Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8 a KStG

Das Steuersenkungsgesetz hat die steuerlich anerkannte Fremdfinanzierung inländischer Kapitalgesellschaften durch ihre ausländischen Anteilseigner stark eingeschränkt. Die Beträge einer unschädlichen Fremdfinanzierung (save haven) wurden auf das Eineinhalbfache (Abs. 1) bzw. das Dreifache (Abs. 4) des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners gekürzt. Vergütungen für Fremdkapital, das wesentlich beteiligte Anteilseigner einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft erhalten, werden bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 8 a KStG in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert. Dies gilt nach § 8 a Abs. 1 Satz 2 KStG nur dann nicht, wenn die Vergütung beim Anteilseigner im Inland im Rahmen einer Veranlagung erfaßt wird.

³⁹ Vgl. z.B. Schön, Abzugsbeschränkungen nach der Unternehmenssteuerreform, Vortrag auf der Münchner Steuerfachtagung 2001.

Diese Neuregelung rückt die europarechtliche Problematik der Vorschrift noch stärker in den Vordergrund. In Betracht kommt insbesondere ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV (ex Art. 52 EGV) sowie gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 56 EGV (ex Art. 73 b ff. EGV).

Art. 43 EGV untersagt jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, die sich aus Rechtsvorschriften als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ergibt. Ein Mitgliedstaat darf eine Niederlassung nicht allein deshalb ungleich behandeln, weil der Sitz der Gesellschaft in einem anderen Staat liegt. Untersagt sind dabei auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale faktisch zum gleichen Ergebnis führen⁴⁰.

Die bis zum 31.12.2000 geltende Fassung des § 8 a KStG betraf Vergütungen für Fremdkapital, das ein nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigter Anteilseigner erhalten hat. Während ein Teil der Literatur aus dem Umstand, dass § 8 a KStG an die Anrechnungsberechtigung anknüpfte, folgert, dass damit eine Diskriminierung ausländischer Anteilseigner ausscheidet⁴¹, bejaht eine andere Auffassung insoweit einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit⁴².

Das Anknüpfen an die Anrechnungsberechtigung kann nicht als Rechtfertigung der Regelung dienen, weil die auch betroffenen inländischen nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner mit allgemein am Wirtschaftsleben teilnehmenden Unternehmen nicht vergleichbar sind, so dass sie keine angemessene Vergleichsgruppe darstellen⁴³. Bezogen auf die allgemein am Wirtschaftsleben teilnehmenden Personen ergibt sich eine steuerliche Ungleichbehandlung der inländischen Kapitalgesellschaft danach, ob ihr Anteilseigner im Inland oder einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist. Auch der von Literaturmeinungen angeführte Grundsatz der Sicherstellung einer Einmalbesteuerung von Gewinnen⁴⁴ vermag die Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen, da es sich um zwei verschiedene Steuerpflichtige handelt. Kohärenzgesichtspunkte greifen nur dann ein, wenn ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang zwischen Steuervorteil und Besteuerung bei demselben Steuerpflichtigen besteht⁴⁵.

Wenn es demzufolge bereits gute Gründe gibt, den bisherigen § 8 a KStG als mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar anzusehen, so gilt dies erst recht für die

40 EuGH-Urteil vom 28.1.1986, RS 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273; EuGH-Urteil vom 26.10.1999, C-294/97, Eurowings, Slg. 1999 I-7447.

41 Herzig, DB 1994, 110; Müller-Gatermann, FR 1993, 386; Prinz, FR 1994, 622; Michelse, StuW 1994, 338 – 339.

42 Knobbe-Keuk, DB 1993, 60 ff.; Thömmes, IStR 1999, 753; Wachter, IStR 1999, 689 ff.; FG Münster, Beschl. vom 24.1.2000, 9 V 6384/99 K, rkr., DStRE 2000, 533 ff.

43 FG Münster, Beschl. vom 24.1.2000, 9 V 6384/99 K, rkr., DStRE 2000, 535.

44 Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG § 8 a Anm. 10.

45 EuGH in ständiger Rechtsprechung, vgl. Urteil vom 26.10.1999, C-294/97, Eurowings, Slg. 1999 I-7447.

ab dem 1.1.2001 gültige Neufassung⁴⁶. Sie knüpft nicht mehr an die Anrechnungsberechtigung, sondern daran, ob die Vergütung beim Anteilseigner im Inland im Rahmen einer Veranlagung erfaßt wird. Dies ist bei ausländischen Anteilseignern – ohne inländische Betriebsstätte – nicht der Fall. Wenn aber der EuGH sich klar dafür ausgesprochen hat, dass der Steuervorteil eines Gesellschafters und der einer Gesellschaft getrennt voneinander zu würdigen sind⁴⁷, dann darf es für die Abzugsfähigkeit bei der Kapitalgesellschaft überhaupt nicht darauf ankommen, welcher Besteuerung gezahlte Zinsen beim Anteilseigner unterliegen. Die Person des Empfängers muß für die steuerliche Behandlung einer Kapitalgesellschaft irrelevant sein. Es kann nicht darauf ankommen, ob die Kapitalgesellschaft an einen ihrer Gesellschafter oder an eine davon unabhängige dritte Person leistet⁴⁸. Der für Vorschriften über die Gesellschafterfremdfinanzierung aus Sicht des Quellenstaats sprechende Umstand, dass Zinsen an ausländische Anteilseigner in der Regel an der Quelle nicht besteuert werden, ist keine Rechtfertigung, da die Sicherung des Steueraufkommens nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen ist, der zur Rechtfertigung einer Maßnahme angeführt werden kann, die grundsätzlich einer Grundfreiheit zuwider läuft⁴⁹.

Aus diesen Gründen verstößt § 8 a KStG gegen die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit. Das FG Münster hat die Frage der Vereinbarkeit des § 8 a KStG mit Art. 43 EGV dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt⁵⁰.

VIII. Verlustberücksichtigung über die Grenze

Das Steuersenkungsgesetz hat die Regelungen über die körperschaftsteuerliche Organschaft dahingehend geändert, dass künftig eine wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft entbehrlich ist. Es finden sich jedoch auch in dieser Reform keine Ansätze für eine grenzüberschreitende Konzernbesteuerung. Der Gesetzgeber hat sich vielmehr nach der Streichung des § 2a Abs. 3 und 4 EStG im Steuerentlastungsgesetz nunmehr auch in § 8b Abs. 3 KStG für eine weitere Nichtberücksichtigung von Auslandsverlusten entschieden.

Eine generelle Verlustberücksichtigung über die Grenze ist unter dem Aspekt der Grundfreiheiten des EGV wegen der fehlenden Harmonisierung der Steuer-

46 So auch *Prinz*, FR 2000, 1061 (1066).

47 EuGH-Urteil vom 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, FR 2000, 720.

48 EuGH-Urteil vom 26.10.1999, C-294/97, Eurowings, Slg. 1999 I-7447; Dautzenberg, FR 2000, 728; EuGH-Urteil vom 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, FR 2000, 720.

49 EuGH-Urteil vom 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, FR 2000, 720; EuGH-Urteil vom 21.9.1999, C-307/97, Saint-Gobain, Slg. 1999, I-6161, Rn. 54.

50 FG Münster, Beschl. vom 21.8.2000, 9 K 1193/00 K, F, Az. EuGH: C-324/00.

systeme nicht geboten. Vorschläge der EU-Kommission für eine EU-Verlustrichtlinie sind bisher nicht umgesetzt worden⁵¹.

Unabhängig davon müssen die bestehenden nationalen Regelungen über die Verlustberücksichtigung jedoch der Kapitalverkehrsfreiheit bzw. der Niederlassungsfreiheit des EGV genügen. Dies ist bei folgenden Sachverhalten nicht gegeben.

Nach § 18 KStG i. V. m. §§ 14 ff. KStG ist die Organschaft zwischen der deutschen Betriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft und den deutschen Tochtergesellschaften dieser Kapitalgesellschaft möglich. Die Organschaft zwischen einer deutschen Muttergesellschaft und einer deutschen Betriebsstätte ihrer EU-Tochtergesellschaft ist dagegen ausgeschlossen.

Deutsche Betriebsstätten von EU-Kapitalgesellschaften sind damit gegenüber deutschen Tochterkapitalgesellschaften schlechter gestellt. Der EuGH hat in seiner Saint-Gobain-Entscheidung⁵² festgestellt, dass die Nichtgewährung des internationalen Schachtelprivilegs sowie der Körperschaftsteueranrechnung für in Deutschland gelegene Betriebsstätten einer EU-Kapitalgesellschaft gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) verstößt. Außerdem hat das Gericht eine Vorschrift des niederländischen Steuerrechts, die eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer bei konzerninternen Umstrukturierungen davon abhängig machte, dass die veräußernde Gesellschaft eine niederländische ist, für unvereinbar mit Art. 43 (ex Art 52) EGV erklärt⁵³. Der Entscheidung lag eine konzerninterne Umstrukturierung zugrunde, bei der eine deutsche Gesellschaft ihre ständige Niederlassung in den Niederlanden (mit Grundbesitz) an eine niederländische Konzerngesellschaft veräußerte. In einem weiteren Fall sah der EuGH eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit darin, dass eine anteilige Berücksichtigung von Verlusten im Konzern (Konsortiumsteuerabzug) nach britischem Steuerrecht nur möglich war, wenn die Holdinggesellschaft ausschließlich oder überwiegend Tochtergesellschaften mit Sitz im Inland kontrollierte⁵⁴. In dieser Rechtsprechungslinie liegt schließlich das Urteil vom 18.11.1999⁵⁵, in dem der EuGH die Unvereinbarkeit einer schwedischen Bestimmung mit Gemeinschaftsrecht feststellte, die Konzernbeiträge nach Maßgabe des Sitzes der Tochtergesellschaften ungleich steuerlich begünstigte.

Vor dieser Rechtsprechungslinie kann auch die unterschiedliche Behandlung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten EU-ausländischer Kapitalgesell-

51 Richtlinienvorschlag der EU-Kommission vom 28.11.1990, AblEG vom 28.1.1991, C 52/30.

52 EuGH-Urteil vom 21.9.1999, C-307/97, Saint-Gobain, Slg. 1999, I-6161.

53 EuGH-Urteil vom 12.4.1994, C-1/93, Halliburton, Slg. 1994, I-1137.

54 EuGH-Urteil vom 16.7.1998, C-264/96, ICI, EuZW 1999, 20.

55 EuGH-Urteil vom 18.11.1999, C-200/98, X AB, Y AB, EuZW 2000, 112.

schaften in Deutschland keinen Bestand haben. Die deutschen Vorschriften über die Organschaft sind insoweit unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit des EGV.

Europarechtlich bedenklich ist schließlich die fehlende Verrechnungsmöglichkeit ausländischer mit inländischen Einkünften (§§ 2a Abs. 3 und 4 EStG a.F.) seit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Von der Wirtschaft ist u.a. unter Hinweis auf Europarecht ohne Erfolg die Wiedereinführung der Vorschrift verlangt worden.

Nun liegt eine Entscheidung des EuGH vor, nach der in Belgien das Leerlaufen des Verlusts aus einer ausländischen Betriebsstätte EG-rechtswidrig ist⁵⁶. Der Entscheidung lag die Regelung des belgischen Steuerrechts zugrunde, wonach inländische Verluste eines Jahres zunächst auch mit den aufgrund eines DBA steuerfreien ausländischen Betriebsstättengewinnen zu verrechnen sind, bevor der Verlustvortrag ins nächste Jahr erfolgt. Hintergrund dafür ist, dass auch ausländische Betriebsstättenverluste im Jahr ihrer Entstehung die in Belgien erzielten Gewinne mindern⁵⁷. Der Regelung steht nach Auffassung des EuGH Art. 43 EGV insoweit entgegen, als sie dazu führt, dass ein Verlust in keinem der beteiligten Staaten mit steuerlicher Wirkung abgezogen werden kann, während dies sehr wohl möglich wäre, wenn sich die Betriebsstätten der Gesellschaft ausschließlich in deren Sitzstaat befänden.

Der Fall des EuGH betraf mittelbare Auswirkungen der Betätigung über ausländische Betriebsstätten auf die inländische Verlustberücksichtigung. Unmittelbare Schlussfolgerungen auf § 2 a Abs. 3 und 4 EStG a.F. lassen sich aus dem Urteil nicht ziehen. Wenn aber nach Ansicht des EuGH bereits eine EU-ausländische Betriebsstätte mit steuerlichen Nachteilen für die bloße Inlandsbetätigung indirekt die Niederlassungsfreiheit behindert, kann dies erst recht nicht verneint werden, wenn es unmittelbar um die nachteiligen steuerlichen Auswirkungen der EU-Auslandsbetriebsstätte selbst geht⁵⁸.

Solche unmittelbar nachteiligen Auswirkungen ergeben sich in Deutschland nach Aufhebung des § 2 a Abs. 3 und 4 EStG. Die Verluste können zwar im Betriebsstättenstaat geltend gemacht werden, der dortige Verlustabzug läuft jedoch bei nicht erfolgreichen Engagements völlig ins Leere. Bei späteren Gewinnen entsteht zumindest ein nicht unerheblicher Zinsnachteil, der den Barwert des Verlusts deutlich vermindert. Bei inländischen Betriebsstätten ist der Verlust dagegen sofort abzugsfähig.

Für diese Schlechterstellung ausländischer Betriebsstätten ist kein Rechtfertigungsgrund ersichtlich. Die korrespondierende Steuerfreistellung der Gewinne

56 EuGH-Urteil vom 14.12.2000, C-141/99, AMID/Belgischer Staat, DStRE 2001, 20.

57 Vgl. dazu *Saß*, DB 2001, 508.

58 *Saß*, DB 2001, 508 (509/510).

in Deutschland lässt der EuGH als Begründung nicht gelten: „Selbst wenn die belgische Steuerregelung ... zumeist günstiger ist, bringt sie doch immer dann, wenn sie sich für diese Gesellschaften nachteilig auswirkt, eine Ungleichbehandlung ... mit sich ...“⁵⁹. Auch rein budgetäre Gründe hat der EuGH als Rechtfertigung stets zurückgewiesen⁶⁰. Dies gilt insbesondere, wenn – wie bei der aufgehobenen deutschen Regelung – der Einnahmeausfall in späteren Jahren durch Nachversteuerung wieder kompensiert werden kann.

Die Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste in Deutschland verstößt damit gegen Art. 43 EGV⁶¹. Dem widerspricht es nicht, dass eine generelle Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Inland (Organschaft über die Grenze) nach der hier vertretenen Auffassung EG-rechtlich noch nicht geboten ist⁶². Denn die grenzüberschreitende Berücksichtigung der Verluste unterschiedlicher Rechtsträger würde nicht nur partielle Auswirkungen auf das jeweilige Steuerrecht entfalten, sondern einen völligen Systemumbau derzeit nicht harmonisierter Steuersysteme bedeuten.

IX. Zusammenfassung

Die Beleuchtung einiger Aspekte der Unternehmenssteuerreform⁶³ hat gezeigt, dass dem hohen Anspruch, ein europatauglicheres Unternehmenssteuersystem in Deutschland zu schaffen, noch einige weitere Schritte zu folgen haben. Diese Feststellung gilt selbstverständlich nicht nur für Deutschland, sondern für alle Mitgliedstaaten der EU.

59 EuGH-Urteil vom 14.12.2000, C-141/99, a.a.O., Tz. 27.

60 EuGH-Urteil vom 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen, FR 2000, 720; EuGH-Urteil vom 21.9.1999, C-307/97, Saint-Gobain, Slg. 1999, I-6161, Rn. 54.

61 So auch *Saß*, DB 2001, 508.

62 Dagegen gelten laut *Saß*, DB 2001, 508, 510 ähnliche Überlegungen wie zu ausländischen Betriebsstätten auch für die Verweigerung der Organschaft über die Grenzen der EU.

63 Nicht alle Punkte konnten hier behandelt werden, so z.B. das Problem, dass das Umstrukturierungsprivileg des § 8 b Abs. 4 KStG nicht für Anteile an Kapitalgesellschaften gilt, die im Rahmen eines Anteilstausches auf Basis der EG-Fusionsrichtlinie gemäß § 23 Abs. 4 UmwStG erworben wurden.

Außensteuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform

Prof. Dr. Franz Wassermeyer
Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| I. Einführung | IV. Die steuerliche Vorbelastung von Dividenden |
| II. Ungleichbehandlungen in konkreten Beispielfällen | V. Überlegungen zur Krisenbewältigung |
| III. Konsequenzen aus den Ungleichbehandlungen | |

I. Einführung

Das deutsche Außensteuerrecht steckt in einer tiefen Krise. Die Ursache für die Krise ist in seiner fehlenden Übereinstimmung mit dem EG-Recht zu suchen. Deutschland hat seit dem Jahr 1970 eine Abwehrgesetzgebung gegen Vermögens- und Einkünfteverlagerungen in Kapitalgesellschaften ins niedrig besteuerte Ausland aufgebaut. Das Ergebnis dieser Gesetzgebung ist, daß in Deutschland die Beteiligung von Steuerinländern an inländischen Kapitalgesellschaften einerseits und an ausländischen andererseits ungleich besteuert wird. Daran hat sich im Jahre 1970 keiner gestört, als die Bundesregierung ihre sog. Leitsätze zum Außensteuergesetz beschloß. Heute ist jedoch die europäische Integration fortgeschritten. Es liegt Rechtsprechung des EuGH vor, die es verbietet, die Beteiligung von Steuerinländern an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften ungleich zu besteuern und die Niedrigbesteuerung im Ausland zum Anlaß zu nehmen, im Inland eine Zusatzsteuer zu fordern. Aber auch die Unternehmenssteuerreform hat die Krise des deutschen Außensteuerrechts deutlicher werden lassen. Es wurde das Halbeinkünfteverfahren für natürliche Personen eingeführt. Inländische Körperschaften erhalten Steuerbefreiung auf ihre Dividendeneinkünfte und auf ihre Beteiligungsveräußerungsgewinne. Der deutsche Gesetzgeber war aber weder bereit, § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG auf den sog. Hinzurechnungsbetrag anzuwenden, noch sollen deutsch beherrschten ausländischen Kapitalgesellschaften innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbare „Vergünstigungen“ gewährt werden, wie sie in § 8b Abs. 1 und 2 KStG stehen. Das Ergebnis dieser Vorgehensweise ist, daß die Diskrepanz zwischen der steuerlichen Behandlung der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft und der an einer inländischen Kapitalgesellschaft sehr viel größer geworden ist.

II. Ungleichbehandlungen in konkreten Beispielfällen

Die angesprochenen Ungleichbehandlungen sollen an Hand von einigen wenigen Beispielen belegt werden:

a) Auf Grund des § 1 AStG werden Nutzungsüberlassungen und Dienstleistungen, die ein inländischer Gesellschafter im Rahmen von Geschäftsbeziehungen gegenüber seiner ausländischen Gesellschaft erbringt, mit dem Fremdvergleichspreis besteuert. Bei entsprechenden Leistungen eines inländischen Gesellschafters gegenüber seiner inländischen Gesellschaft kommt es dagegen zu keiner Gewinnkorrektur, d.h. zu keiner steuerlichen Erfassung.

b) Auf Grund des § 1 AStG werden Leistungen, die eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder eine inländische Personengesellschaft gegenüber einer ihr nahestehenden ausländischen Person erbringt, auf der Basis des sog. Fremdvergleichspreises besteuert, der regelmäßig einen Gewinnaufschlag einschließt. Bei einer vergleichbaren Leistung an einen im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen nehmen wir dagegen eine Entnahme an, die mit dem Teilwert zu bewerten ist, was in vielen Fällen die Erfassung eines Gewinnaufschlags ausschließt.

c) Jede inländischen Körperschaft erhält ein nationales und ein internationales Schachtelprivileg, ohne daß darauf abgestellt würde, ob die empfangene Dividende einer angemessenen Vorbelastung unterlegen hat und ob sie aus aktiver Unternehmenstätigkeit oder aus passiver Vermögensverwaltung stammt. Wird eine vergleichbare Dividende von einer deutsch-beherrschten ausländischen Kapitalgesellschaft vereinnahmt und gewährt der ausländische Sitz- bzw. Geschäftsleitungsstaat ein dem § 8b Abs. 1 KStG vergleichbares Schachtelprivileg, so nimmt § 8 Abs. 3 AStG zunächst einmal eine sog. Niedrigbesteuerung an. Damit ist eine von drei Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt. Außerdem stellt § 8 Abs. 2 AStG die Frage nach dem passiven Charakter der Dividende. Stammt diese nicht von einer ausländischen Gesellschaft, die ihre Bruttoerträge in dem Jahr, für das ausgeschüttet wurde, fast ausschließlich aus sog. aktiven Tätigkeiten erzielte, so wird der Dividende ein passiver Charakter völlig unabhängig davon beigemessen, ob nicht der Gewinn der ausschüttenden Tochtergesellschaft einer Hochbesteuerung unterlag. Im Inland wird eine Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer von 38 vH der Dividende nach erhoben, obwohl die Dividende, wäre sie von dem Steuerinländer unmittelbar erzielt worden, entweder nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei gewesen wäre oder doch zumindest dem Halbeinkünfteverfahren, d.h. im Spitzensteuersatz einer Besteuerung mit nur 24,25 vH unterlegen hätte.

d) Man stelle sich einen 10-stufigen Konzern vor, dessen Spitze (Muttergesellschaft) in Deutschland und dessen übrigen Stufen im Ausland ansässig sind. Die auf der 10. Stufe angesiedelte nachgeschaltete Ur-Ur-Enkelgesellschaft soll ihre Bruttoerträge und Gewinne ausschließlich aus aktiver Produktionstätigkeit erzielen. Schüttet sie diese Gewinne über mehr als 2 Stufen aus, so wird die Dividende spätestens auf der 4. Stufe von unten zu sog. Zwischeneinkünften aus pas-

sivem Erwerb. Bei entsprechenden rein inländischen Konzernen tritt keine vergleichbare Rechtsfolge ein. Wo liegt der Sinn und die Rechtfertigung für eine solche Regelung? Weshalb glaubt der deutsche Steuergesetzgeber, den mehr als 3-stufigen Konzernaufbau steuerlich verurteilen zu sollen? Weshalb soll es von der Zahl der Konzernstufen abhängen, ob eine Dividende als aktiv oder als passiv einzustufen ist? Entspricht es nicht dem Grundgedanken jedes Schachtelprivilegs, daß die Einkünfte nur auf der Stufe besteuert werden sollen, auf der sie originär erzielt wurden, und daß eben das bloße Durchschütten keine erneute Besteuerung rechtfertigt? Man muß dies auch vor dem Hintergrund grenzüberschreitender Firmenzusammenschlüsse sehen. Wenn Rhone-Poulenc und Hoechst bzw. Vodafone und Mannesmann zusammengehen, dann finden sie auf der jeweils anderen Seite einen historisch gewachsenen ausländischen Konzernaufbau vor, dessen Umwandlung bzw. Verkürzung im Zweifel erhebliche Steuerlasten auslöst und häufig schon deshalb unmöglich ist. Es ist nicht einzu- sehen, weshalb der deutsche Steuergesetzgeber durch seine Forderung nach einem nur 3-stufigen Konzernaufbau grenzüberschreitende Fusionen und Beteiligungserwerbe nachhaltig behindert. Ebensowenig ist einzusehen, weshalb ein Gewinn aus aktiver Tätigkeit durch bloße Ausschüttung auf einer höheren Stufe zu einer Dividende aus passivem Erwerb wird.

e) In EuzW 2000, 513 ist folgendes Beispiel gebildet. Drei unbeschränkt Steuerpflichtige (A, B und C) sollen an einer EG-Kapitalgesellschaft zusammen zu mehr als der Hälfte beteiligt sein. Die EG-Kapitalgesellschaft soll an ihre drei Gesellschafter eine Dividende von jeweils 100 Punkten zahlen. Das kostet A, B und C in Deutschland jeweils im Spitzensteuersatz eine Einkommensteuer von 24,25 Punkten. Sollte es dem A einfallen, seine Beteiligung an der EG-Kapitalgesellschaft in eine deutsche Holdinggesellschaft einzulegen, die ihrerseits die Dividende an A weiterausschüttet, so ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung von etwa 25,5 Punkten, was man durchaus für erträglich halten sollte. Sollte sich allerdings der B erdreisten, seine Beteiligung an der EG-Kapitalgesellschaft in eine ausländische EG-Holdinggesellschaft einzulegen, dann kostet ihn das bei unterstellter Durchschüttung wegen der nunmehr hinzutretenden Hinzurechnungsbesteuerung eine deutsche Einkommensteuer von 53,035 Punkten. Das ist mehr als das Doppelte, was er im Falle seiner unmittelbaren Beteiligung an der EG-Kapitalgesellschaft zu zahlen hat. Dies verletzt gleichermaßen die Niederlassungsfreiheit als auch die Kapitalverkehrsfreiheit nach dem EGV.

f) Wer Mitglied eines KSt-Senats in einem FG ist, für den ist es selbstverständlich, daß z.B. Gesellschafter einer GmbH die Geschäftsführerfunktion innerhalb der GmbH übernehmen oder in anderer Weise für ihre GmbH tätig werden. Solange das von der GmbH zu zahlende Entgelt angemessen ist, werden daraus weitere Konsequenzen nicht gezogen. Anders dagegen das AStG. Es nimmt in § 8 Abs. 1 Nrn. 4, 5b, 6a und 6c AStG die Mitwirkung eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person zum Anlaß, aus aktiven Einkünften passive zu machen. Ähnlich verhält es sich in § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG. Dort wird ausländischen Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen, die für ihre

Geschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhalten, zwecks Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung verboten, ihre Geschäfte überwiegend mit an ihnen beteiligten unbeschränkt Steuerpflichtigen oder ihnen nahestehende Personen zu betreiben. Deutschland baut mit anderen Worten steuerliche Schranken auf, um zu verhindern, daß die konzerninterne Versicherungsgesellschaft oder die konzerninterne Forschungsgesellschaft ihren Sitz im Ausland und nicht im Inland nimmt. Dies hat mit Mißbrauchsbekämpfung, wie sie EG-rechtlich möglicherweise gerechtfertigt werden könnte, nicht mehr zu tun.

g) Wer im Besitz in- und ausländischer Aktien ist, der macht bei Anfertigung seiner Einkommensteuererklärung immer wieder die erstaunliche Feststellung, daß ihm die deutsche Kapitalertragsteuer voll erstattet wird. Eine ausländische Quellensteuer wird dagegen nur zu einem sehr geringen Teil angerechnet und schon gar nicht erstattet. Der Grund für die unterschiedliche Behandlung liegt im § 34c EStG begründet, der nur die Anrechnung und nicht die Erstattung ausländischer Steuern vorsieht. Außerdem werden ausländische Steuern nur im Rahmen von Höchstbeträgen angerechnet. Hier wirkt sich der Freibetrag gemäß § 20 Abs. 4 EStG höchstbetragsmindernd aus. Letztlich stellt sich aber auch § 34c EStG als eine Vorschrift dar, die den unbeschränkt Steuerpflichtigen anreizt, seine ausländischen Aktien zu verkaufen und dafür inländische Aktien zu kaufen. Bei inländischen Aktien drohen ihm keine steuerlichen Zusatzbelastungen. Interessanterweise sieht der Entwurf einer EG-Zinsrichtlinie ebenfalls die volle Anrechnung bzw. Erstattung der ausländische Quellensteuer auf Zinsen vor, was die EG-Rechtswidrigkeit von § 34c EStG eigentlich nur unterstreicht.

III. Konsequenzen aus den Ungleichbehandlungen

Es lassen sich noch eine Reihe anderer Beispiele nennen, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll. Für alle genannten und noch nicht genannten Beispiele stellt sich die Frage, ob die im deutschen Außensteuerrecht getroffenen Regelungen – insbesondere die Abwehrregelungen des AStG – noch mit dem EG-Recht in Einklang stehen. Diese Frage ist sowohl für alle Teile des AStG als auch für § 34c EStG zu verneinen. Dabei wird man die steuerliche Ungleichbehandlung von Inlands- und Auslandssachverhalten kaum wegdiskutieren können. Es geht also allein um vermeintliche Rechtfertigungsgründe. Um diese sieht es schlecht aus, nachdem der EuGH in seinem Eurowings-Urteil entschieden hat, die Niedrigbesteuerung im Ausland sei für Deutschland kein Rechtfertigungsgrund, im Inland eine Zusatzsteuer zu erheben.

IV. Die steuerliche Vorbelastung von Dividenden

Im Gesetzgebungsverfahren und in der Öffentlichkeit wird darüber diskutiert, ob die Segnungen des § 8b Abs. 1 KStG bzw. des § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG – also

des Halbeinkünfteverfahrens – nicht nur dann zu gewähren sein sollen, wenn die ausgeschüttete Dividende zuvor einer angemessenen steuerlichen Vorbelastung unterlegen hat. Bisher hat der Gesetzgeber entsprechende Einschränkungen abgelehnt. In § 10 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 AStG-StSenkG ist eine vergleichbare Regelung nur für passive Dividenden verankert, d.h. bei Dividendenausschüttungen einer ausländischen Einzelgesellschaft an ihre ausländische Tochtergesellschaft wird außerhalb des § 8 Abs. 2 und des § 13 AStG eine Hinzurechnungsbesteuerung nur dann vermieden, wenn die von der ausländischen Einzelgesellschaft ausgeschüttete Dividende einer ausreichenden Vorbelastung von 25 vH unterlag. Es geht darum, ob diese Regelung einerseits durchführbar ist und andererseits auf § 8b Abs. 1 KStG und/oder § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG ausgeweitet werden kann oder soll.

Ich halte die Feststellung der konkreten steuerlichen Vorbelastung einer Dividende im Regelfall, d.h. von wenigen Ausnahmen abgesehen für objektiv unmöglich. Dazu sei auf das bis zum 31. 12. 2000 geltende körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren verwiesen. Mittels dieses Verfahrens wurde die konkrete steuerliche Vorbelastung bei der Körperschaft ermittelt und anteilig in der Form der KSt-Anrechnung auf die Gesellschafter übertragen. Dies konnte jedoch nur auf der Basis einer Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals und vor allem mittels der in § 28 Abs. 2 und 3 KStG aF enthaltenen Verrechnungs- und Verwendungsfiktion durchgeführt werden. Bei ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaft gibt es weder das eine noch das andere. Bei inländischen Kapitalgesellschaften wurde die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals soeben abgeschafft. Jetzt soll sie für ausländische Gesellschaften mittelbar wiedereingeführt werden.

Die Ermittlung der Vorbelastung ist aber auch aus anderen Gründen undurchführbar: Dies zeigt der Wortlaut von § 10 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 AStG-StSenkG. Dort heißt es verkürzt ausgedrückt: „Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft u.a. aus Beteiligungen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß sie aus Gesellschaften stammen, an denen die ausländische Zwischengesellschaft zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist, vorausgesetzt der Steuerpflichtige weist nach, daß die Einkünfte im Staat der Geschäftsleitung oder im Staat des Sitzes der Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von mindestens 25 vom Hundert unterliegen“. Zu klären ist, auf welche Einkünfte und auf wessen Steuern die Vorbelastung abstellt. Bei wörtlicher Auslegung können nur die „Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter“ angesprochen sein. Diese Zwischeneinkünfte werden jedoch nur von der „ausländischen Holding“ erzielt, weshalb an sich auf deren Steuern abzustellen ist, soweit sie im Sitz- bzw. Geschäftsleitungsstaat der ausschüttenden Gesellschaft erhoben werden. Schon dies macht keinen Sinn. Die Regelung will eigentlich bei der Steuer ansetzen, die von der ausschüttenden Einzelgesellschaft auf deren Gewinn erhoben werden. Die Einzelgesellschaft muß jedoch keine Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielen. Denkt man den Gedanken zu Ende, daß es vernünftigerweise auf die Steuerbelas-

stung der ausschüttenden Enkelgesellschaft ankommen muß, dann setzt die genaue Ermittlung dieser Vorbelastung voraus, daß man stets weiß, welche Dividende aus welchen Einkünften „gespeist“ wurden. Eine solche Feststellung ist ohne eine Gliederung des vEK bei allen nachgeschalteten Gesellschaft und ohne die Existenz einer Verwendungsfiktion nicht möglich. Insbesondere dann, wenn der Enkelgesellschaft weitere Urenkelgesellschaften nachgeschaltet sind und die Enkelgesellschaft von diesen Dividenden bezogen hat, muß man eigentlich bis auf die Quelle der Einkünfte zurückgehen und die Steuerbelastung auf den einzelnen zwischengeschalteten Stufen addieren. Dies setzt allerdings auf jeder Stufe voraus, daß man weiß, welche Einkünfte für welche Ausschüttungen verwendet wurden. Dies ist letztlich das Problem des nicht angestrichenen Geldes. Damit ist die Vorstellung, man könne bestimmte Steuerrechtsfolgen im Inland von einer Mindestvorbelastung von Einkünften mit Steuern (im Ausland) abhängig machen, nicht durchführbar. Sie ist auch EG-rechtlich nicht durchsetzbar, nachdem der EuGH in der Sache Verkooijen (Urteil vom 6. 6. 2000 Rs C-35/98, DB 2000, 1373) entschieden hat, eine steuerliche Benachteiligung im Inland könne nicht mit Steuervorteilen (= niedrige Vorbelastung) gerechtfertigt werden, die einem Steuerpflichtigen im Ausland zugute kämen.

V. Überlegungen zur Krisenbewältigung

Damit bleibt eigentlich nur die Überlegung, was geschehen muß, um die Krise im deutschen Außensteuerrecht abzuwenden. Insoweit muß man im Grundsatz davon ausgehen, daß sicherlich an der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht festgehalten werden darf, daß aber innerhalb dieser Steuerpflichten Inlands- und Auslandssachverhalte steuerlich gleichbehandelt werden müssen. Wenn man deshalb an § 8b Abs. 1 KStG und an § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG festhalten will, dann muß der Hinzurechnungsbetrag den gleichen Rechtsfolgen unterworfen werden. Dies würde gleichzeitig die Möglichkeit eröffnen, bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte von der Anwendung des § 8b Abs. 1 und 2 KStG abzusehen. De facto wäre dies allerdings das Ende der Hinzurechnungsbesteuerung, weil die Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG auf jedweden Hinzurechnungsbetrag dadurch herbeigeführt werden kann, daß Auslandsbeteiligungen ausschließlich über inländische Kapitalgesellschaften gehalten werden. Damit wird zusätzlich deutlich, daß die Ziele der Unternehmenssteuerreform, die stichwortartig mit § 8b Abs. 1 und 2 KStG sowie dem Halbeinkünfteverfahren bezeichnet werden sollen, mit der Hinzurechnungsbesteuerung vor dem Hintergrund des EG-Rechts unvereinbar sind. Gerade im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung muß man sich auf eine Mißbrauchsabwehrbesteuerung beschränken. Zu dieser Auffassung ist auch Schön in einem Vortrag vor dem Fachinstitut der Steuerberater gekommen (DB 2001, 940).

§ 1 AStG könnte dagegen gerettet werden, wenn man bereit sein sollte, den Fremdvergleichspreis auch bei Entnahmen und Einlagen anzusetzen. Dagegen

sollte der Gesetzgeber auf die Besteuerung von Nutzungsüberlassungen und Dienstleistungen auch im Verhältnis zum Ausland verzichten, weil die Anpassung insoweit zuviele praktische Schwierigkeiten auslösen würde. Gerade im Bereich der Gesellschafter-Fremdfinanzierung gibt es viele hybride Finanzierungsformen, die sich einem echten Fremdvergleich entziehen, weil sie eben Eigenkapitalersatzfunktionen haben. Es macht keinen Sinn, solche Finanzierungsformen gesetzlich einem gar nicht durchführbaren Fremdvergleich zu unterwerfen. Dies macht das neuerliche BFH-Urteil vom 29. 11. 2000 I R 85/99 (DB 2001, 903) sehr deutlich.

Das Schlimme ist, daß keiner über eine zu Ende gedachte Konzeption verfügt. Dies gilt auch für die von der Verwaltung einerseits und der Wirtschaft andererseits eingesetzten Arbeitskreise. Es müssen die wirklichen Experten zusammengeführt werden, um eine solche Konzeption zu erarbeiten. Dazu könnte die DStJG vielleicht als das einzige neutrale Forum wertvolle Vorreiterdienste leisten.

Veräußerungsgewinnbesteuerung nach dem KStG und EStG

Rechtsanwalt *Rolfjosef Hamacher*
Frechen-Bachem

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	a) Zur Neufassung von § 23 EStG
II. Unternehmensbereich	b) Zwischenergebnis
1. § 8 b KStG/§ 15 Abs. 4 EStG	c) Exkurs: § 15 Abs. 4 EStG
2. § 15 Abs. 4 EStG	d) Erfassung
3. § 17 EStG	2. § 20 Abs. 2 Nr. 4c EStG
III. Private Veräußerungsgewinne	IV. Konklusion
1. § 23 EStG	

I. Einleitung

Seit geraumer Zeit schon ist Bewegung in die Veräußerungsgewinnbesteuerung sowohl im privaten sowie unternehmerischen Bereich gekommen. Anstoß hierfür gibt in erster Linie das zunehmende Bestreben des Gesetzgebers der Systematik des Einkommensteuergesetzes zuwider Verlustabzugsausschlüsse zu normieren, die vorgeblich einer höheren Steuergerechtigkeit dienen sollen. So signifikant wie abschreckend ist hierbei das Beispiel von § 2b EStG. Andererseits rückt auch der Bereich der privaten Veräußerungsgewinnbesteuerung, in Sonderheit in den Bereichen der §§ 20 Abs. 2 und 23 EStG ins Blickfeld des Gesetzgebers, indem es dort zu Erweiterung der Bemessungsgrundlage kommt, aber auch zu Reaktionen auf Entscheidungen der obersten Finanzgerichte. Letzterer Bereich ist zudem durch die wieder aufkeimende Diskussion um die steuerliche Verifikation¹ gekennzeichnet.

Diese Entwicklungen stecken den Themenbereich der nachfolgenden Ausführungen ab. Exemplarisch soll gezeigt werden, dass der Gesetzgeber auf dem oben skizzierten Weg fortschreitet, damit das eigene System aber eher erodiert und sich damit vom Ziel einer konsistenten Lösung in diesem Bereich immer weiter entfernt.

¹ Vgl. dazu FG Schleswig-Holstein vom 23.9.1999, EFG 2000, 178 (Revision beim BFH anhängig, Az IX R 62/99).

II. Unternehmensbereich

1. § 8b KStG/§ 15 Abs. 4 EStG

In manchen Fällen ist schon das Referieren der Entstehungsgeschichte einer Vorschrift in ausreichender Weise eine Kommentierung. So auch hier.

Aus Sicht einer Kapitalgesellschaft, in Sonderheit eines Kreditinstitutes, müssen dabei die beiden Vorschriften von § 8b KStG und § 15 Abs. 4 EStG im Zusammenhang betrachtet werden.

Das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000² ordnete in § 8b Abs. 2, 3 KStG grundsätzlich an, dass Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an insbesondere anderen Körperschaften aus der Gewinnermittlung auszunehmen sind. Voraussetzung war, dass diese Anteile im Zeitpunkt der Veräußerung seit mindestens einem Jahr ununterbrochen zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört hatten (sogenannte Behaltensfrist). Spiegelbildlich dazu waren Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften (also insbesondere aus Aktien) unbeachtlich, soweit diese für mehr als ein Jahr im Betriebsvermögen befindlich waren. Die Geltendmachung des Verlustes aus einer Veräußerung war mithin nach dieser Vorschrift auf eine unterjährige Behaltensdauer begrenzt. Parallel dazu sollten dann auch Gewinne aus diesem unterjährigen Bereich wie bisher voll steuerpflichtig bleiben. Gedacht war wohl daran, die Neuregelungen des Halbeinkünfteverfahrens nicht auf solche Bestände zu erstrecken, die bei Kreditinstituten zum kurzfristigen sogenannten Handelsbestand gehören.

Soweit verständlich diese Ausgangslage war, so unverständlich wären hier die Einwirkungen aus § 15 Abs. 4 EStG gewesen. § 15 Abs. 4 EStG ordnete nämlich in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes eine nur beschränkte Verlustabzugsmöglichkeit (sehr eingeschränkt auf die Verrechenbarkeit aus Aktiengeschäften) an, und zwar gerade für den soeben besprochenen Bereich einer unterjährigen Behaltensdauer. So wenig nachvollziehbar wie die gesamte Vorschrift – dazu später – wäre die Rechtsfolge hier gewesen:

Verluste aus Aktienverkäufen mit überjähriger Behaltensdauer wären nicht abzugsfähig gewesen, solche aus einer unterjährigen Behaltensdauer nur beschränkt abzugsfähig.

Für den Handelsbestand der Kreditinstitute etwa hätte dies im Falle der Verlustrealisierung bei Veräußerung in jedem Falle dazu geführt, dass dem Nettoprinzip des Einkommensteuergesetzes zuwider (mindestens) nur eine beschränkte Abzugsfähigkeit geboten hätte.

So schien es jedenfalls. Allerdings wäre es dahin nicht gekommen, denn diese gesetzliche Systematik litt an einem Strukturfehler, den die Schöpfer dieser Rechtslage wohl nicht beachtet hatten.

² BGBl I 2000, 1433.

Aktien und andere Wertpapiere, die aus dem börsenmäßigen Handel stammen, pflegen heutzutage nicht mehr in Form von gedruckten Stücken in Papierform gehandelt zu werden, sondern in Form girosammelverwahrter Berechtigungen. Nach den Vorschriften von § 9a DepotG repräsentiert dabei eine sogenannte Globalurkunde, die physisch bei einem Zentralverwahrer hinterlegt ist, eine entsprechende Vielzahl von Wertpapieren. Es entsteht mithin ein Sammelbestand, an dem jeder Erwerber nach Maßgabe seiner Berechtigung einen Miteigentumsanteil besitzt. Dieser Miteigentumsanteil ist gleichsam in dem Sinne vergeistigt, dass nicht mehr nachvollzogen werden kann, zu welchem Zeitpunkt „ein bestimmtes Wertpapier“ gekauft worden ist, denn naturgemäß findet mit dem Hinzuerwerb von Wertpapieren gleicher Art und Güte eine Vermischung mit den übrigen Berechtigungen dieses Sammelbestandes statt. Werden Teile dieses Sammelbestandes wieder veräußert, so kann folglich niemand sagen, wann diese veräußerten Miteigentumsanteile angeschafft worden waren. Da die hier behandelten Vorschriften keine Verbrauchsreihenfolge kennen, wäre in der Sache die gleiche Situation eingetreten, wie sie bei girosammelverwahrten Wertpapieren und der Frage der Spekulationsbesteuerung nach § 23 EStG besteht³. Hierzu hatte seinerzeit der BFH entschieden, dass im Ergebnis aus Gründen der auf Seiten der Finanzverwaltung liegenden Feststellungslast eine Besteuerung nur für den Teil der Wertpapiere stattfinden konnte, der denknötwendig innerhalb der Spekulationsfrist an- und verkauft worden war. Da im Normalfall eine solche Situation nicht vorliegt, wären im Ergebnis die beiden Vorschriften von § 8b Abs. 2, 3 KStG und § 15 Abs. 4 EStG, was die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften anbetrifft, unvollziehbar gewesen, denn es hätte im Ergebnis nicht dahinstehen können, ob es sich um einen unter- oder überjährigen Verkauf handelt, da die Rechtsfolgen der Vorschrift zwar ähnlich aber nicht gleich sind.

Diese sich anbahnende Rechtslage war auf erhebliche Kritik gestoßen⁴, auch hatten die Verbände der Kreditwirtschaft pointiert eine Änderung verlangt. Der solchermaßen gut beratene Gesetzgeber kam dieser Kritik mit dem ursprünglich sogenannten Eigenhandelsteuergesetz⁵ entgegen. Vereinfacht gesprochen wurden in beiden Vorschriften die erwähnten Fristigkeiten aufgehoben und stattdessen angeordnet, dass Wertpapiere, die im sogenannten Handelsbuch der Kreditinstitute nach § 1 Abs. 12 KWG verzeichnet sind, nicht in den Regelungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens einbezogen werden, womit Gewinne aus

3 Vgl. BFH BStBl II 94, 591.

4 Vgl. Crezelius, Steuersenkungsgesetz § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG – Ein steuergesetzliches Verwirrspiel, DB 2000, 16, 31; Kanzler, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; Jacob, Von Geburtswehen, Aktionären und Tierzüchtern, Steueranwaltsmagazin 2000, 49.

5 Verabschiedet als Art. 3 und 4 des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999, BStBl I 2001, 28.

Veräußerungen steuerpflichtig bleiben, aber ebenso Verluste abgezogen werden können. Ein entsprechendes Korrektiv wurde auch in § 15 Abs. 4 EStG vorgenommen.

2. § 15 Abs. 4 EStG

§ 15 Abs. 4 EStG ist auch noch unter anderen Aspekten ein signifikantes Beispiel für legislative Verstöße gegen das Nettoprinzip der Einkommensteuer und den Gedanken der synthetischen Einkommensteuer überhaupt.

Seit 1971 enthält die Vorschrift bereits Verlustverrechnungsbeschränkungen für die gewerbliche Tierzucht. Hiermit sollte die wirtschaftliche Stellung landwirtschaftlicher Tierzüchter gegenüber gewerblichen, denen unterstellt wurde, Verlustzuweisungsmodelle zu kreieren, bevorzugt werden⁶.

In diesen Kontext ist schon durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 die Behandlung von Verlusten aus derivaten Geschäften gestellt worden. Diese Vorschrift sollte durch das Steuersenkungsgesetz nochmals dahingehend verschärft werden, dass die Verlustverrechnungsbeschränkung in jedem Falle gegriffen hätte, wenn es sich um derivate Geschäfte im Zusammenhang mit Aktien gehandelt hätte. Kreditinstitute sind normalerweise schon aus aufsichtsrechtlichen Gründen (Vermeidung der zusätzlichen Bindung haftenden Eigenkapitals) bestrebt, keine sogenannten offenen Positionen zu halten. Aktienbestände werden daher durch Derivate in der Weise abgesichert, dass Gewinne und Verluste auf der einen Seite durch Verluste und Gewinne auf der anderen Seite kompensiert werden. In dieses in sich geschlossene System hätte § 15 Abs. 4 EStG eingewirkt, indem zwar die Gewinne aus Aktien (soweit Handelsbestand) hätten besteuert werden müssen, die Verluste aus den kompensierenden Derivaten jedoch nicht abzugsfähig gewesen wären.

Auch diese Rechtsfolge wurde durch das schon erwähnte Eigenhandelsteuergesetz nicht realisiert; zu deutlich wäre hier geworden, dass letztendlich Scheingewinne besteuert werden. Man kehrte zu der Vorfassung von § 15 Abs. 4 EStG zurück, die eine Bereichsausnahme für Kreditinstitute und für den gewöhnlichen Geschäftsverkehr anderer Unternehmen vorgesehen hatte. Diese Bereichsausnahme wurde nunmehr um Versicherungsunternehmen erweitert. Lediglich für Derivate, die auf Bestände bezogen sind, für die das Halbeinkünfteverfahren bzw. die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG in Betracht kommt, bleiben Verluste nur beschränkt abzugsfähig.

Auch wenn hier soeben noch der Eintritt erheblichen Schadens abgewendet werden konnte, so zeigt dieser neuerliche Versuch, derivate Geschäfte steuerlich zu

⁶ Zur Entstehungsgeschichte und Verfassungsmäßigkeit vgl. *Carlé* in Korn, Einkommensteuergesetz, § 15 Rd. 544 ff.

behindern, dass der Gesetzgeber – oder jedenfalls Teile desselben – kein ungestörtes Verhältnis zu diesen Erscheinungsformen des Finanzmarktes haben. Der Regelungszweck der Norm insgesamt bleibt auch demjenigen, der das seinerzeitige Gesetzgebungsverfahren des Steuerentlastungsgesetzes aufmerksam verfolgt hat, im Dunkeln. Offiziell soll es sich um eine Regelung handeln, die eine Folgeänderung zur Besteuerung der Termingeschäfte im privaten Bereich darstellt⁷. Die in § 23 EStG enthaltenen Verlustverrechnungsbegrenzungen haben jedoch keinen innerlichen Zusammenhang mit der Behandlung von Verlusten im betrieblichen Bereich. Es könnte hier sicherlich auch kein Gleichbehandlungsgebot ins Feld geführt werden, denn der nur punktuelle Steuerzugriff bei Veräußerungsgeschäften im privaten Bereich ist grundsätzlich anderer Natur als Gewinn oder Verlust im Bereich des Betriebsvermögens. Dies ergibt sich schon daraus, dass einkommenstheoretisch § 23 EStG auf einem bestimmten früheren Verständnis der Quellentheorie beruht, in das auch Erwägungen der Markteinkommenstheorie eingeflossen sind, während die Besteuerung des Betriebsvermögens ihre gedanklichen Wurzeln in der Reinvermögenszugangstheorie hat⁸. Im Gesetz hat dies seinen Niederschlag darin gefunden, dass ausweislich § 2 EStG die Bemessungsgrundlage nach § 23 EStG nicht der Gewinn ist, sondern der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Es ist kennzeichnend für solcherlei Gesetzgebungskunst, dass die wahren Beweggründe für Gesetzesänderungen aus „on-dits“ der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten zu extrahieren sind. Nicht näher spezifizierte Missbräuche, vor allem aber immer wieder der Hinweis darauf, es gebe politische Vorgaben dahingehend, Termingeschäfte bzw. Derivatgeschäfte allgemein als gewissermaßen moralisch anstößig zu kennzeichnen und dem sich dort entwickelnden Markt steuerrechtliche Hemmnisse in den Weg zu stellen, dürften wohl eher die Befindlichkeit und den Antrieb zur Schaffung solcher Gesetzesmaterie widerspiegeln. Dies mag auf den ersten Blick welfremd anmuten, betrachtet man sich allerdings die früheren Diskussionen einer Besteuerung grenzüberschreitender Derivatgeschäfte (Stichwort: Tobin-Tax etc.) sowie die Diskussion um eine angebliche Bedrohung des Weltwirtschaftssystems durch virtuelle Finanzprodukte, so scheint dieser ideologische Hintergrund jedenfalls nicht ganz abschließbar zu sein.

Sicherlich wird die Frage der verfassungsrechtlichen Gültigkeit⁹ aufgeworfen und zur Entscheidung gestellt werden. Reizvoller indes erschiene es fast jedoch, die Vorschrift bei ihrer grundsätzlichen Wurzel zu packen, über die eingangs ge-

7 Vgl. BT Drucksache 14/443, S. 17.

8 Vgl. *Albert Hensel*, Steuerrecht (3. Auflage, 1933) S. 232 ff.

9 Vgl. *Carlé LA*, a.a.O. Rd. 12.

sprochen wurde und die EG-Kommission aufzufordern, sich Gedanken darüber zu machen, ob hier nicht eine verbotene Beihilfe nach Art. 87 ff. EG-Vertrag vorliegt. Aus keiner Quelle ist je ersichtlich geworden, ob die Vorschrift bei ihrer Schaffung im Jahr 1971 oder später jemals das dort vorgeschriebene Notifizierungsverfahren durchlaufen hat. Beihilfe ist nicht nur die direkte Zuwendung an bestimmte Wirtschaftskreise, sondern kann (vgl. Art. 87 Abs. 1 EGV) jede Form haben, auch die gezielte Benachteiligung spezifischer Konkurrenz.

3. § 17 EStG

Die Wesentlichkeitsgrenze für die Besteuerung von Anteilsveräußerungen wurde durch das Steuersenkungsgesetz auf 1% vermindert. Ziel des Gesetzgebers war es, die Realisierung von im Vorfeld thesaurierten Gewinnen durch Veräußerung zu erfassen; dabei ging man davon aus, dass das Halbeinkünfteverfahren solche Thesaurierungen zukünftig begünstigt.

Kritisch ist anzumerken, dass hier der gegenteilige Weg gegenüber § 8b Abs. 2 KStG eingeschlagen wird, was mit Sicherheit verfassungsrechtliche Fragestellungen aufwerfen wird.

Strukturell wichtiger ist aber, dass auch hier an einem Grundpfeiler des bisherigen Einkommensteuersystems gerüttelt wird. Schon Hensel¹⁰ weist darauf hin, dass die Vorschrift einen Fremdkörper innerhalb des dualistischen Systems der Einkommensteuer darstellt. Dem Grunde nach basieren EStG und KStG auf dem Trennungsprinzip zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Während die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte zu erzielen vermag, die mit dem Gewinn besteuert werden, erzielt der Gesellschafter grundsätzlich Einnahmen aus Kapitalvermögen, also Überschusseinkünfte. Die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen den gewerblichen Einkünften zuzurechnen, mag bei einer Beteiligungsgrenze, die in der Vergangenheit bei 25% bzw. 10% gelegen hat, noch gerechtfertigt gewesen sein. Bei einer Absenkung auf 1% wird dieses Trennungsprinzip jedoch in seinem Kern erschüttert. Der Sache nach handelt es sich hierbei um einen wesentlichen Schritt in Richtung einer umfassenden Besteuerung privater Veräußerungsgewinne¹¹. Die Vorschrift hat mittlerweile größere Verwandtschaften zum Bereich der privaten Veräußerungsgewinnbesteuerung, was dazu führen müsste, sie systematisch und inhaltlich angepasst auch dort zu regeln.

¹⁰ A.a.O. S. 237.

¹¹ Vgl. Gosch in Kirchhof, EStG, § 17 Rd. 5; Strabl in Korn, Einkommensteuergesetz, § 17 Rd. 3; Schulte in Erle/Sauter, Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 93.

III. Private Veräußerungsgewinne

1. § 23 EStG

Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat § 23 EStG eine neue Struktur erhalten. Äußerlich wird dies dadurch deutlich, dass die Überschrift der Vorschrift von „Spekulationsgeschäfte“ in „Private Veräußerungsgeschäfte“ verändert wurde. Unabhängig davon ist der neu gewordene Tatbestand jedoch klarer als bisher dadurch gekennzeichnet, dass die einzelnen steuerbaren Vorgänge in tatsächliche Veräußerungsgeschäfte (Abs. 1 Nr. 1–3) und solche Geschäfte (Nr. 4) unterteilt werden, die an sich keine Veräußerungsgeschäfte sind, sondern, wie es der Wortlaut der Vorschrift dann auch deutlich sagt, auf Beendigung von Rechten gerichtete Vorgänge (man könnte sie Beendigungsgeschäfte nennen).

a) Zur Neufassung von § 23 EStG

Die wesentlichste Änderung hat § 23 EStG durch die Schaffung einer neuen Ziffer 4 in seinem Absatz 1 erfahren. Danach sind Termingeschäfte, durch die die Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt – sofern der Zeitraum zwischen Erwerb und Beendigung des Rechts auf einen Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil nicht mehr als ein Jahr beträgt – als private Veräußerungsgeschäfte anzusehen. Zertifikate, die Aktien vertreten, und Optionsscheine gelten als Termingeschäfte in diesem Sinne.

Gewinn oder Verlust bei solchen Termingeschäften ist der Differenzausgleich oder der durch den Wert der veränderlichen Bezugsgröße bestimmte Geldbetrag oder Vorteil abzüglich der Werbungskosten (§ 23 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Hatte man im Regierungsentwurf noch schlicht auf „Differenzgeschäfte i.S.v. § 764 BGB“ abstellen wollen¹², so hatte sich schnell herausgestellt, dass eine Anknüpfung an die zivilrechtliche Terminologie unzureichend war, da insbesondere unklar erschien, ob denn Differenzgeschäfte nur dann der Besteuerung unterliegen sollten, wenn sie § 764 BGB zufolge unverbindlich sind.

Stattdessen besann man sich auf die Geschäftsarten, die dem gesetzgeberischen Willen zufolge neu von der Steuerpflicht erfasst werden sollten. Es handelte sich hierbei insbesondere um solche Geschäftstypen und Geschäftsbeendigungsarten, die von der bisherigen Fassung des § 23 EStG nicht erfasst waren. Dabei ist in Erinnerung zu rufen, dass § 23 EStG in seiner bisherigen Form nur Veräußerungsgeschäfte erfasste, mithin also keine Fälle regelte, bei denen es nicht zu Veräußerungsgeschäften kommt, weil entweder gar kein Leistungsaustausch vor-

¹² Vgl. BT Drucksache 14/23.

liegt oder aber die Geschäfte in sonstiger Weise, aber eben nicht durch Veräußerung an einen Dritten, beendet werden. Insbesondere sind hier folgende Fälle zu nennen:

- Future- und Swap-Verträge (hier erfolgt kein Leistungsaustausch, sondern die Beteiligten spielen gleichsam gegeneinander)
- Partizipationsscheine (eine Unterart des Spiels, bei dem, anknüpfend an eine bestimmte Entwicklung eines Index ungewiss ist, ob Erträge gezahlt oder auch nur das eingesetzte Kapital zurückgewährt wird)
- Ausübung von Indexoptionen (im Gegensatz zur Glatzstellung solcher Optionen, die nach Auffassung der Finanzverwaltung Veräußerungsgeschäfte im Sinne des bisherigen § 23 EStG darstellen sollen)¹³.

Wenn auch die zitierte Begründung deutlich macht, dass es gerade darum ging, die vorgenannten Geschäftstypen bzw. Beendigungstatbestände in die Besteuerung einzubeziehen, fragt sich dennoch, ob dies angesichts der klar gefassten Tatbestandsdefinition von Nr. 4 gelungen ist.

Zunächst hätte es sicherlich nahe gelegen, auf die Kernmerkmale solcher Geschäfte einzugehen und diese abstrakt herauszuarbeiten. Diese bestehen darin, dass Erträge bzw. Verluste aus Geschäften erzielt werden, die keinen Leistungscharakter haben bzw. daraus, dass einseitig Risiken übernommen werden, die der Berechtigte (etwa beim Optionsgeschäft) durch Gestaltungsrechte ausübt. Interessanterweise wurde dieser Ansatz jedoch nicht verfolgt, sondern stattdessen der Versuch unternommen, in enger Anlehnung an vorgefundene ähnliche Begriffsbestimmungen, das Regelungsziel in die Tat umzusetzen. Hierbei wurde allerdings offenbar nur unzureichend berücksichtigt, dass sich eine schlichte Übernahme anderweitiger Begriffsbestimmungen angesichts des dort anders gearteten Regelungsziels regelmäßig verbietet.

Die jetzige Wortlautfassung lehnt sich auf diese Weise an die Begriffsbestimmung des Derivats, wie sie in § 1 Abs. 11 KWG bzw. § 2 Abs. 2 WpHG enthalten ist, an. Allerdings haben sich möglicherweise Fehlvorstellungen über eine Gleichsetzung von Termingeschäften und Börsentermingeschäften nach § 50 Abs. 1 BörsenG eingeschlichen. Offenbar herrschte die Auffassung vor, dass der Begriff des Termingeschäftes umfassender Natur sei, realisierte aber nicht, dass dieser Begriff mit dem des Börsentermingeschäftes nach § 50 Abs. 1 BörsenG keineswegs identisch ist.

Hierdurch ergibt sich gleichsam eine Verwerfung im Tatbestand, die bewirkt, dass Geschäfte mit Differenzausgleichscharakter nur dann erfasst werden, wenn

13 Zum Vorstehenden vergleiche BMF-Schreiben vom 10.11.1994, BStBl I 1994, 816; OFD Hannover DB 1998, 1938; Schreiben des BMF vom 19.12.1997, Das Wertpapier 1998, Heft 8, S. 64; zusammenfassend zur bisherigen Rechtslage: Hamacher, Steuerliche Behandlung der DTB-Geschäfte im Privatbereich, WM 1995, 777.

sie von ihrer Natur her bereits Termingeschäfte sind. Die in § 23 EStG erfassten Geschäfte sind also nur solche, die an sich schon Termingeschäfte sind, also nicht etwa diejenigen Kassageschäfte, die diesen Charakter an sich nicht haben, sondern nur über die erweiterte Definition in § 50 Abs. 1 Satz 2 BörsenG zu Börsentermingeschäften erklärt werden. Den Unterschied verdeutlicht insbesondere das Urteil des BGH vom 13. Oktober 1998¹⁴, das unter Bezugnahme auf die Entstehungsgeschichte von § 50 Abs. 1 Satz 2 BörsenG klarstellt, dass die seinerzeit streitgegenständlichen Indexoptionsscheine nur deswegen von der Wirkung des Börsengesetzes erfasst werden, weil sie durch die Änderung des Börsengesetzes von 1989 konstitutiv zu Börsentermingeschäften erklärt werden.

Auch der Begründung zu diesem Gesetz¹⁵ kann entnommen werden, dass es sich bei selbständigen Optionsscheingeschäften an sich um Kassageschäfte handelt, deren wirtschaftliche Wirkung allerdings den Termingeschäften vergleichbar ist, so dass es unter den Zielsetzungen des Börsengesetzes (insbesondere Anleger-schutz) gerechtfertigt erschien, sie den Termingeschäften insoweit – bezogen auf den Anwendungsbereich des Börsengesetzes – gleichzusetzen. Diese Differenzierung ist wichtig, denn schon in der Vergangenheit ist die Rechtsprechung des BGH oftmals dahingehend missverstanden worden, als wolle er etwa für Optionsgeschäfte schon zivilrechtlich eine Einheitsbetrachtung anlegen, was die Options- und Erfüllungsphase eines solchen Geschäfts anbetrifft, obwohl er doch in Wirklichkeit nur entschieden hat, dass solche Geschäfte unter der börsengesetzlichen Zielsetzung eben in dieser Art und Weise zu betrachten sind¹⁶. Mit anderen Worten ist es der öffentlich-rechtliche Zweck des Börsengesetzes, bestimmte, unterschiedliche zivilrechtliche Erscheinungsformen gleichwohl für Zwecke namentlich des Anlegerschutzes gleich zu behandeln, aber nur deswegen, weil der Schutzzweck des Börsengesetzes dies gebietet, nicht weil es die Natur dieser Geschäfte ist.

Mit anderen Worten: Das Begriffspaar Termingeschäft versus Kassageschäft stellt auf die Handelstechnik ab. Ein Kassageschäft ist demnach gegeben, wenn durch Belieferung mit dem verbrieften Recht eine sofortige Erfüllung des Geschäfts eintritt¹⁷. Demgegenüber ist für das Begriffspaar Börsentermingeschäft versus (Börsen-)Kassageschäft eine wertungsbezogene Betrachtungsweise entscheidend. Auch ein verbrieftes handelsrechtlich sofort erfüllbares Belieferungsgeschäft kann danach ein Börsentermingeschäft sein, wenn seine Folgen die typischen Spekulationseffekte haben, die unter dem Gesichtspunkt des Anleger-

14 WM 1998, S. 2331.

15 Vgl. BT Drucksache 11/4177, S. 18.

16 Vgl. BGH WM 1984, 1598 im Verständnis des BFH (BStBl II 1991, 300).

17 Vgl. BGH WM 1991, 982 (983).

schutzes vom Regelungsgehalt der §§ 50 ff. BörsenG sanktioniert werden sollen¹⁸.

Will man sämtliche Geschäfte erfassen, die im Ergebnis auf einen Differenzausgleich ausgerichtet sind, so ist das bloße Anknüpfen an den Begriff des Termingeschäftes mithin unzulänglich, denn dieser Begriff umfaßt nur solche Geschäfte, bei denen es zu einem zeitlichen Auseinanderklaffen zwischen schuldrechtlicher Begründung des Geschäfts und seiner Erfüllung kommt. Kassageschäfte, die demgegenüber durch eine sofortige Erfüllung Zug um Zug geprägt sind, unterfallen nicht dem Begriff des Termingeschäftes, sie sind allenfalls Börsentermingeschäfte¹⁹.

Knüpft das Steuerrecht nun an den Begriff des Termingeschäftes an, so kann damit nur ein Geschäft gemeint sein, das durch das vorgenannte zeitliche Auseinanderklaffen geprägt ist.

Es dürfte sich daher lohnen, sich Gedanken darüber zu machen, welche Erscheinungsformen auf dem Derivatemarkt vom Wortlaut des § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfasst sind.

- Financial Future Geschäfte sind Termingeschäfte.
- Zins-SWAP-Geschäfte sind Termingeschäfte.
- Währungs-SWAPs sind zwar auch Termingeschäfte, sie sind allerdings nicht auf einen Differenzausgleich gerichtet, da Währungsbeträge hin und her getauscht werden. Es wird auch kein durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmter Geldbetrag oder Vorteil erlangt, da beim Währungs-SWAP anders als beim Zins-SWAP nicht nur ein Ausgleich gezahlt wird, sondern Hin- und Rückgeschäft in der Bewirkung der jeweiligen Währung besteht.
- Partizipationsscheine²⁰ sind von ihrer Natur her Kassageschäfte, was schon aus ihrer wertpapiermäßigen Verbriefung erhellt²¹.
- Indexoptionsscheine sind ebenfalls Kassageschäfte und lediglich in Gemäßheit des soeben erwähnten BGH-Urteils als **Börsentermingeschäfte** anzusehen.
- Indexoptionsrechte scheinen zunächst Termingeschäfte zu sein. Berücksichtigt man allerdings die Auffassung der Finanzverwaltung zur Frage der Bilanzierung von Optionsprämien (sogenannte Zweivertragstheorie), so ist da-

18 Rosset, Der Begriff des Börsentermingeschäfts WM 1999, 574 (576); aus der Rechtsprechung des BGH: BGH WM 1995, 2026; 1998, 1281; 1998, 2331; 1999, 2300; DB 1998, 467.

19 Vgl. nur Kumpel, Bank und Kapitalmarktrecht, Rdnr. 12.1.

20 Hier zahlt der Anleger einen Erwerbspreis für den Schein und erhält am Laufzeitende, abhängig von der Entwicklung eines Index, mehr oder weniger als den Erwerbspreis zurück.

21 Sie mögen Börsentermingeschäfte sein, sind aber keine Termingeschäfte aus der Natur der Sache heraus.

von auszugehen, dass das Geschäft von Anfang an voll erfüllt ist, so dass nach Auffassung der Finanzverwaltung gerade kein Termingeschäft vorliegt. Hier sollte von der Finanzverwaltung Konsequenz eingefordert werden.

- Partizipationsrechte – soweit diese existieren sollten – sind allerdings wiederum Termingeschäfte.
- Wichtig erscheint mir insbesondere der Hinweis, dass diejenigen Erscheinungsformen, die in § 20 Abs. 2 Nr. 4 EStG erwähnt sind, wenn sie in Wertpapierform ausgestaltet sind, zu den Kassageschäften gehören und mithin keine Termingeschäfte darstellen. Findet keine wertpapiermäßige Verbriefung statt, so mag man sich darüber unterhalten, ob etwa Zero-„Bonds“ (in nicht verbrieft Form) zu den Termingeschäften zählen. § 23 EStG findet gleichwohl hierauf keine Anwendung, da es nicht zur Zahlung eines Differenzausgleichs kommt und Zero-Bond ähnliche Gestaltungen auch nicht von einer veränderlichen Bezugsgröße abhängen. Gleiches gilt für Gleitzins- oder Kombizins-Gestaltungen, nicht aber für indexierte, da hier wiederum der Gesichtspunkt der veränderlichen Bezugsgröße zum Tragen käme.

Nun war bereits erwähnt worden, dass § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG einen Satz 2 enthält, der Zertifikate, die Aktien vertreten, und Optionsscheine als Termingeschäfte im Sinne des Satzes 1 fingiert.

Wenn zuvor etwa die Rede davon war, dass Partizipationsscheine an sich keine Termingeschäfte sind, so wäre zunächst denkbar, sie den erwähnten Zertifikaten zuzuordnen. Partizipationsscheine vertreten allerdings keine Aktien. Unter solchen Zertifikaten wird man, gerade wenn man die Regelungen des früheren KVStG heranzieht, nur solche verstehen können, die in aller Regel Treuhandverhältnisse über Wertpapiere begründen, wie etwa die amerikanischen ADR-Zertifikate²². Der Begriff „Zertifikate, die Aktien vertreten“ entstammt § 2 Abs. 1 Nr. 1 WpHG. Verdeutlicht man sich das Herkommen der dortigen Vorschrift, so wird vollends deutlich, dass der Versuch, Partizipationsscheine zu erfassen, mit dieser Regelung offensichtlich missglückt ist. Die Begriffsbestimmung entstammt nämlich Art. 1 Abs. 2 der EG-Transparenzrichtlinie vom 12. Dezember 1988²³. Diese Richtlinie gilt freilich von ihrem Wortlaut und von ihrem Sinn und Zweck her nur für den Erwerb und die Veräußerung bedeutender Beteiligungen an börsennotierten Gesellschaften und kann sich daher naturgemäß nur auf solche Erscheinungsformen beziehen, die direkt oder mittelbar Beteiligungsrechte an einer Gesellschaft repräsentieren. Es liegt auf der Hand, dass Partizipationsscheine dies nicht können. Zwar knüpfen sie an die Wertentwicklung von sol-

22 Vgl. dazu *Hamacher*, Steuerliche Behandlung von ADRs nach U.S. amerikanischem und deutschem Recht, in: *Zugang zum U.S. Kapitalmarkt für deutsche Aktiengesellschaften*, 1998, S. 227.

23 *Amtsblatt der EG* Nr. L 348/62.

chen Beteiligungen oder eines Korbs solcher Beteiligungen an. Dies ist jedoch nur der Parameter für die Bemessung einer Abschlusszahlung. In keinem Falle hat der Partizipationsscheininhaber irgendwelche Einwirkungsmöglichkeiten gesellschaftsrechtlicher Art auf die Geschicke der Gesellschaft selbst, es steht ihm selbstverständlich auch kein Gewinnanspruch aus dem Geschäft dieser Gesellschaft oder der entsprechenden Vielfalt der in Bezug genommenen Gesellschaftsrechte zu. Partizipationsscheine vertreten mit anderen Worten keine Aktien, sondern knüpfen nur an deren Wertentwicklung an.

Partizipationsscheine sind auch keine Optionsscheine im Sinne des genannten Satzes 2. Optionen sind dadurch gekennzeichnet, dass eine Partei (der Stillhalter) einseitig ein Risiko, etwa der künftigen Kursentwicklung, übernimmt und hierfür als Gegenleistung die Optionsprämie erhält²⁴. An einer solch einseitigen Risikoübernahme fehlt es hier. Da es von vornherein ungewiss ist, ob der Emittent des Partizipationsscheins mehr oder weniger als den hingegebenen Kaufpreis für das Recht zurückzuzahlen hat, ist es vielmehr so, dass beide Parteien gegeneinander spielen, so dass ein einseitiger Leistungsaustausch, wie er für ein Optionsrecht kennzeichnend ist, hier nicht gefunden werden kann.

Indexoptionsscheine sind wie gesagt keine Termingeschäfte. Über Satz 2 gelten sie jedoch als solche, so dass künftig die Ausübung solcher Scheine dem Anwendungsbereich von § 23 EStG unterfällt.

b) Zwischenergebnis

Was die grundsätzliche Struktur des neu gewordenen § 23 EStG anbetrifft, kann folgendes festgehalten werden:

- Die Vorschrift hat eine dahingehende Struktur erhalten, dass grundsätzlich zwischen Veräußerungsgeschäften (Abs. 1 Nr. 1-3) und Beendigungsgeschäften (Abs. 1 Nr. 4) deutlich unterschieden werden kann. Mit anderen Worten hat der Gesetzgeber damit eine alte Streitfrage implizit entschieden. Vertreter einer mehr wirtschaftlichen Sichtweise hatten nämlich in der Vergangenheit hier und da als Veräußerungsgeschäfte auch solche Vorgänge erfassen wollen, die keine Veräußerung im Rechtssinne darstellten, sondern die Beendigung eines Rechtsverhältnisses auf sonstige Weise herbeiführten. Signifikant war hierfür immer die Frage, ob die Einziehung einer Forderung einer Veräußerung gleichzustellen war²⁵. Durch die neue Struktur von § 23 EStG hat der Gesetzgeber nunmehr – und dies auch mit Wirkung für die Vergangenheit – klargestellt, dass der Begriff der Veräußerung im engen – zivilrechtlichen – Sinne eines entgeltlichen Übertragungsgeschäfts auf einen Dritten zu verste-

24 Vgl. BFH BStBl II 1991, 300; 1995, 57 (59).

25 Zuletzt in diesem Sinne FG München EFG 1997, 343 m.w.N.

hen ist und dass Beendigungstatbestände, die sich zwischen Rechtsinhaber und Emittent eines Finanzproduktes abspielen, nicht den besagten Veräußerungsgeschäften unterfallen, sondern allenfalls den Termingeschäften nach Abs. 1 Nr. 4.

Damit wird einerseits die ständige Rechtsprechung des BFH seit den achtziger Jahren bestätigt, wonach Veräußerungsgeschäfte, wie gesagt, nur solche sind, die zu einer entgeltlichen Rechtsübertragung auf einen anderen als den Emittenten führen²⁶. Andererseits wird damit auch endgültig deutlich, dass die in der Literatur und durch den DTB-Erlass vom 10. November 1994 angenommene Fiktion einer Rückveräußerung von Optionen an Terminbörsen im Falle des Abschlusses eines Glattstellungsgeschäftes durch den Optionsberechtigten die Rechtsgrundlage fehlt²⁷. Vielmehr dürfte daran festzuhalten sein, dass für das frühere Recht insoweit eine Fiktion vorliegt, die im Gesetz keine Grundlage findet²⁸. Glattstellungsgeschäfte der genannten Art dürften vielmehr erst durch Schaffung des jetzigen § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG steuerbar geworden sein.

- Entgegen der Gesetzesbegründung und entgegen einem der Hauptziele des gesetzgeberischen Handelns überhaupt ist die gewordene Wortlautfassung von § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht imstande, Partizipationsscheine und Indexoptionsrechte zu erfassen. Allerdings dürfte vorauszusehen sein, dass die Finanzverwaltung aufgrund des in der Begründung klar gewordenen Willens weiterhin bestrebt sein dürfte, den Wortlaut von § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu strapazieren, um das gewollte Ergebnis gleichwohl zu erreichen. Ob dies gelingt, werden sicherlich erst die Gerichte entscheiden können. Es wird insoweit darauf ankommen, ob sich die Begründung zum Gesetz (der historische Gesetzgeber) gegenüber dem Wortlaut der Vorschrift durchsetzt, der allerdings im Steuerrecht eine eingriffslegitimierende Funktion hat und ergo eine stärkere Bedeutung hat als etwa im Zivilrecht. Dies könnte nur dadurch gelingen, dass man dem Begriff des Termingeschäftes eine eigenständige steuerrechtliche Begriffswelt unterstellt²⁹. Aufgrund der jahrzehntelangen Prägung dieses Begriffs in außersteuerlichen Gesetzen darf ein Erfolg solcher Bemühungen indes füglich bezweifelt werden.

Nach keiner Betrachtungsweise sind Partizipationsscheine, die sich auf andere Indices richten als auf die Wertentwicklung von Aktien – sondern etwa auf Renten (z.B. Rex-Index) – von der Neuregelung erfasst.

26 Vgl. etwa BFH BStBl II 1982, 616; 1984, 132; 1988, 248; 1989, 39; 1991, 333.

27 Vgl. Häuselmann/Wiesenbart, Produkte der deutschen Terminbörse, 1990, 42; anders dieselben Autoren jedoch in: Fragen zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Geschäften einer deutschen Terminbörse, DB 1990, 641; pointiert auch Giloy, Zur Abgrenzung privater Optionsgeschäfte von Veräußerungsgeschäften, DStZ 1991, 551.

28 Vgl. Hamacher (Fn. 13), 782.

29 Vgl. zu diesen Zusammenhängen BVerfG BStBl II 1992, 212; BFH FR 1993, 128 (129 f).

c) Exkurs: § 15 Abs. 4 EStG

Folgt man den hier unterbreiteten Betrachtungen, so sorgt immerhin § 23 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG dafür, den Regelungen über die Beendigungsgeschäfte ein (Rest-)Leben einzuhauchen. Demgegenüber fällt auf, dass es an einem solchen Satz 2 im Rahmen von § 15 Abs. 4 EStG fehlt. Dessen Anwendungsbereich ist mithin im Ergebnis nur äußerst eingeschränkt, was seine verfassungsmäßige Konsistenz zusätzlich erheblich beeinträchtigt. Ist der Telos der Norm schon nicht eindeutig auszumachen, so führt das Fehlen des Satzes 2 an dieser Stelle dazu, dass die Wirkungen praktisch auf Future- und Zins-SWAP-Geschäfte beschränkt sind, was angesichts der Reagibilität des derivaten Geschäftes nur dazu führen kann und muss, dass für diese Geschäftsformen in der Praxis Ersatz in anderen Ausprägungen mit wirtschaftlich ähnlicher Wirkung gesucht werden wird. Auch dies kann im Ergebnis natürlich nicht sinnvoll sein, da insbesondere für Future-Geschäfte in Gestalt der EUREX ein standardisierter Markt aufgebaut worden ist, der als eine der wichtigsten Errungenschaften des Finanzmarktes in den neunziger Jahren gelten darf.

d) Erfassung

Bereits eingangs wurde darauf hingewiesen, dass ähnlich wie im Bereich des Kapitalvermögens eine Diskussion um die Erfassung der Einnahmen aus privaten Veräußerungsgeschäften (Verifikation) geführt wird. Es kann hier nicht der Ort sein, ausführlich auf die vielfältigen Problematiken in diesem Zusammenhang einzugehen. Es sei hier nur vor der Fehlvorstellung zu warnen, man könne eine Verifikation ohne weiteres durch Quellensteuern oder Kontrollmitteilungsverpflichtungen realisieren. Anders als im Bereich der Kapitaleinkünfte kommt es hier nicht auf die Bruttoeinnahmen an, sondern auf die saldierte Größe aus Anschaffungs- und Veräußerungs- bzw. Beendigungsgeschäft. Erfassungssysteme können also nur da greifen, wo die betreffenden Daten auch tatsächlich bekannt sind, was etwa schon dann nicht der Fall ist, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Depotübertrag zu einem anderen Kreditinstitut stattgefunden hat. Österreich hat kürzlich diesen Weg zu gehen versucht. Der Versuch ist indes bereits nach wenigen Monaten gescheitert, weil der österreichische Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 15.3.2000 die dortigen Regelungen partiell für gleichheits- bzw. rechtsstaatswidrig erachtet hat³⁰. Aufgehoben wurden dabei insbesondere die Vorschriften zu bestimmten Ersatztatbeständen, die etwa die besagte Depotübertragung regeln wollten. Hierbei erweist sich das Dilemma, dass eine konsistente Regelung hinsichtlich der Erfassung nur denkbar ist, wenn die besagten Ersatztatbestände existieren, denn anderenfalls wäre eine Erfassung durch den Steuerpflichtigen nur zu leicht zu umgehen. Sind diese Ersatztatbe-

30 Geschäftszahl G 141/99.

stände andererseits verfassungswidrig, so ist zumindest für den Augenblick unklar, wie eine solche Gesamtregelung verfassungskonform gesetzt werden könnte.

2. § 20 Abs. 2 Nr. 4c EStG

Veräußerungsgewinne aus Anlagetiteln, die Kapitalerträge in unterschiedlicher Höhe abwerfen (insbesondere Indexanleihen), können aufgrund des BFH-Urteils vom 24.10.2000³¹ nicht mehr erfasst werden, da es hier eine Emissionsrendite nicht gibt, die die Vorschrift aber als denkbare Bemessungsgrundlage voraussetzt. Überdies erhebt der BFH gleichheitsrechtliche Bedenken, die darin resultieren, dass der Inhaber solcher Anlagetitel in ausländischer Währung Währungskursgewinne zu versteuern habe, wenn die sogenannte Marktrendite als Tatbestandsalternative der Vorschrift zugrunde gelegt wird, was nicht so sei, wenn er die Emissionsrendite wählen könne.

Damit fehlt dem durch das Steuermisbrauchsgesetz von 1993 geschaffenen Katalog der sogenannten Finanzinnovationen (§ 20 Abs. 2 Nr. 4 EStG) eines der wichtigsten Besteuerungselemente, was dazu führen muss, dass die Vorschrift grundsätzlich zu überarbeiten ist. Ergebnis könnte eine Vermögenszuwachsbesteuerung (sogenannte Marktrendite) im Bereich der Finanzinnovationen sein. Keine Lösung ist jedenfalls der Versuch des BMF, die genannte Entscheidung über den Einzelfall hinaus nicht anwenden zu wollen³².

IV. Konklusion

Der Gesetzgeber zeigt kein konzeptionelles Vorgehen innerhalb der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen. Ist eine Rückkehr zu noch nachvollziehbaren Besteuerungswirklichkeiten im Bereich der §§ 8b KStG und 15 Abs. 4 EStG durch das Eigenhandelsteuergesetz wohl (bei aller Kritik im übrigen) gelungen, zeigt insbesondere eine Betrachtung der privaten Veräußerungsgewinne, dass hier weiterhin Stückwerk Maxime ist. Dass die Gerichte offensichtlich nicht gewillt sind, dies als solches hinzunehmen, zeigen insbesondere die Beschlüsse des BFH vom 15.12.2000 und vom 5.3.2001³³, in denen verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich des Ausschlusses eines überperiodischen Verlustabzugs bei den Spekulationsgeschäften bzw. hinsichtlich der rückwirkenden Verlängerung der Veräußerungsfrist für Grundstücke von 2 auf 10 Jahren geltend gemacht wurden.

31 WM 2001, 77.

32 Schreiben vom 7.2.2001 – IV C 1 – S 2252 – 26/01, BStBl I 2001, 149.

33 Beschluss vom 15.12.2000, BB 2001, 397 und Beschluss vom 15.3.2001, DB 2001, 622.

Die Betrachtung einiger Aspekte der Veräußerungsgewinnbesteuerung unterstreicht besonders deutlich, dass ein Regelungskonzept aussteht. Das Aufkommen der derivaten Geschäfte traf das Einkommensteuergesetz in einem Zustand an, der bis heute nicht in der Lage ist, eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Punktuelle Regelungen, die über die §§ 20, 22 Nr. 3, 23 EStG und vielleicht demnächst § 17 EStG verteilt sind, führen zu erratischen Ergebnissen, die dem Steuerbürger gegenüber nicht transparent sind und folglich Steuerwiderstand erzeugen müssen. Massenhafte Steuerstrafverfahren, wie sie in den letzten Jahren an der Tagesordnung sind, verbessern diese Situation keineswegs, zumal sie zum größten Teil durch grenzüberschreitende Transaktionen induziert werden. Diese Verfolgungsmentalität, die ohnehin noch ihrer europarechtlichen Durchdringung vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit und der hierzu ergangenen Judikate des EuGH harrt³⁴, ersetzt nicht die notwendige materiell steuerrechtliche Konzeption. Erfassungsmaßnahmen müssen sicherlich sein, sie haben sich aber innerhalb des verfassungs- und insbesondere europarechtlichen Zulässigkeitsmaßstabs zu bewegen³⁵.

Insbesondere sollen die Ausführungen zu § 15 Abs. 4 EStG gezeigt haben, dass wie auch immer veranlasste Lenkungsnormen (zum Teil mit undurchschaubarem Ziel) der besagten Erosion förderlich sind. Ein zu schaffendes Besteuerungssystem muss mit den Worten Kirchhofs „die Freiheit zur ökonomischen Vernunft“ zurückgeben³⁶.

Gelegenheit zu einer organischen Durchdringung der hier angeschnittenen Materie, insbesondere der derivaten Geschäfte, könnte die zur Verabschiedung stehende EU-Richtlinie über eine Erfassung der Zinseinkünfte geben. Ohnehin wird diese dazu zwingen, insbesondere im Bereich der Kapitalertragsteuer, grundsätzliche Änderungen vorzunehmen, da sie mit der in Deutschland geltenden Konzeption von § 43 EStG nicht in Einklang steht. Daher sollte auch materiell-steuerrechtlich über die Zukunft der Besteuerung der Einnahmen aus Kapitalvermögen sowie der hier mit im Zusammenhang stehenden derivaten Geschäfte nachgedacht werden. Dabei darf auch nicht vor unkonventionellen Maßnahmen, wie der Einführung einer abgeltenden Besteuerung und einer ohnehin notwendig werdenden Bereinigung der Vergangenheit zurückgeschreckt werden. Konkrete Überlegungen hierzu liegen bereits vor.

34 Vgl. dazu *Hamacher*, Dagobert Duck – Ein kriminelles System?, DB 1995, 2284.

35 Hierzu und insbesondere zur Kapitalverkehrsfreiheit BFH-Beschluss vom 6.2.2001, VII B 277/00, bisher n.v.

36 EStG, Einleitung Rd. 24 n.v.

Diskussion

(Prof. Dr. Joachim Lang, Dr. Jürgen Pelka, Prof. Dr. Arndt Raupach,
Prof. Dr. Jochen Thiel, Prof. Dr. Franz Wassermeyer)

Prof. Dr. Lang:

Den Nachmittag haben wir internationalen Themen gewidmet, nachdem die nationalen Aspekte vor allem verfassungsrechtlicher Art heute morgen verstärkt beleuchtet wurden. „Europarechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform in Deutschland“: Das Thema heißt deswegen so, weil selbstverständlich das Thema Europarecht im Zusammenhang mit der Steuerreform hier nicht erschöpfend behandelt werden kann, schon gar nicht in einer halben Stunde. Eine der wesentlichen Änderungen, die das Steuersenkungsgesetz 2000 ab dem 1.1.2001 mit sich gebracht hat, ist die Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens und die Einführung des sog. Halbeinkünfteverfahrens. Statt einer wie bisher punktgenauen Anrechnung der von der Kapitalgesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommensteuer des Anteilseigners wird zukünftig die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne in pauschaler Form, wenn nicht durch pauschale Anrechnung, so doch durch eine pauschale Entlastung beseitigt. Auf der Ebene der Anteilseigner wird die Körperschaftsteuer je nach Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne dadurch berücksichtigt, daß die Dividende nur noch zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage für die persönliche Einkommensteuer der Anteilseigner einbezogen wird. Ein wesentliches Motiv für diesen Systemwechsel war laut Gesetzesbegründung die fehlende Europatauglichkeit des Anrechnungsverfahrens. Vor diesem Hintergrund und zur Klärung der Frage der Vereinbarkeit des neuen Systems mit europäischem Recht war eine nähere Prüfung angezeigt, ob das Anrechnungsverfahren wirklich so europauntauglich war, wie immer behauptet wurde. Darüber hinaus muß sich der Gesetzgeber natürlich auch vor dem Hintergrund seiner Motivation fragen lassen, ob er auch mit anderen Neuregelungen europarechtliche Vorgaben hinreichend beachtet hat.

Nun zum körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren. Das binnenorientierte Anrechnungsverfahren beseitigt in der Tat lediglich die steuerliche Doppelbelastung bei einem Anteilseigner und seiner Gesellschaft innerhalb Deutschlands. Weder der ausländische Anteilseigner einer inländischen Gesellschaft noch der deutsche Anteilseigner einer ausländischen Gesellschaft erfährt diese Entlastung. Aufgrund eines Renditevergleichs zwischen in- und ausländischem Dividendenvertrag hat deshalb die EU-Kommission 1995 in einem Schreiben an die Bundesregierung die Auffassung vertreten, das deutsche Vollarrechnungsverfahren verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, jetzt Art. 56 EGV und die Niederlassungsfreiheit Art. 43 EGV. Ob diese Auffassung vor dem EuGH Bestand gehabt hätte, ist vom deutschen Gesetzgeber, wie Sie alle wissen, nicht ab-

gewartet worden. Zwar tangiert das deutsche Vollerrechnungsverfahren grundsätzlich die Kapitalverkehrsfreiheit im Sinne des Art. 56, weil sowohl beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner inländischer Kapitalgesellschaften kein Anrechnungsguthaben erhalten, als auch inländische Aktionäre die von ausländischen Beteiligungsgesellschaften gezahlte Körperschaftsteuer nicht anrechnen können. Dennoch gibt es in der Literatur einige Lösungsansätze, wie diese Problematik auch im Rahmen des Anrechnungsverfahrens eventuell hätte bewältigt werden können.

Nun, wir haben ja heute sehr eindrucksvolle Referate zu den Grundproblemen der Unternehmensbesteuerung gehört. Es ist ein gewisser Paradigmenwechsel im System der Besteuerung von Einkommen eingetreten. Eines der herausragendsten Merkmale des neuen Systems ist die Steuersatzspreizung, die international üblich geworden ist. Eine Rolle bei diesem Paradigmenwechsel spielt der Gesichtspunkt des Wettbewerbs der Steuersysteme. Dieser Wettbewerb darf bei der Beurteilung der Rechtsfragen der Unternehmenssteuerreform nicht unberücksichtigt bleiben. Hier zeigt sich übrigens auch, daß die Steuergesetzgebung durch das Europarecht eingeengt wird, wie wir heute in dem Referat von Herrn Dr. *Raber* eindrucksvoll gehört haben. Von besonderer Bedeutung bei der Beurteilung steuerrechtlicher Fragestellungen ist aber das deutsche Verfassungsrecht. Dieses ist im Weltvergleich wohl das strengste Verfassungsrecht und macht es daher besonders schwer, sich den Bedingungen des internationalen Wettbewerbs anzupassen. Schließlich hat Herr Prof. *Wassermeyer* von einer sehr starken Veränderung im Außensteuergesetz berichtet. Möglicherweise ist die Hinzurechnungsbesteuerung danach überhaupt nicht mehr zeitgemäß. Denn gerade bei sehr niedrigen Körperschaftsteuersätzen und einem klassischen System ist es eigentlich systemkonform, wenn wir nicht mehr nach der Vorbelastung fragen. Damit würde die Hinzurechnungsbesteuerung, die Anfang der 70er Jahre entwickelt wurde, in sich zusammenbrechen. Wir wollen also im ersten Teil der Podiumsdiskussion die Körperschaftsteuersysteme diskutieren und dann hoffe ich, daß wir noch etwas Zeit haben, um uns mit den Personenunternehmen zu befassen. Selbstverständlich wollen wir aber auch zu guter Letzt noch auf das Chaos der Veräußerungsgewinnbesteuerung zurückkommen, das Herr *Hamacher* anschaulich referiert hat mit dem Ziel, einen Ausblick auf eine mögliche capital gains-Besteuerung zu geben.

Meine erste Frage möchte ich an Frau Prof. *Frick* richten. Sie gehören ja zu den ganz wenigen Finanzpolitikern, die auch tatsächlich etwas vom Steuerrecht verstehen. Die meisten kennen ja nicht mal die Steuergesetze genau. Bei den Beratungen des Finanzausschusses habe ich noch nie diese roten Gesetzestexte gesehen, sondern Steuerrecht wurde eigentlich nur aus den politischen Positionen heraus argumentiert. Aber bei Ihnen ist das etwas anderes. Frau Prof. *Frick*, wie stellt sich aus Ihrer Sicht heraus die Situation des deutschen Steuergesetzgebers angesichts der hier kurz angeschnittenen Probleme dar?

Prof. Frick:

Danke schön für die Frage. Also zunächst einmal, wenn man Steuerexpertin ist und dann in die Politik geht, dann wird man häufig frustriert. Ich bin 1994 in den Bundestag gegangen mit dem Wunsch, wenigstens ein bißchen was zu bewegen. Ich habe mir eigentlich nie vorgestellt, daß ich große Berge versetzen kann, so blauäugig war ich nicht, aber ich wollte ein bißchen was bewegen und dachte, mit Fachverstand kann man da was ausrichten. Ich sage in diesem Zusammenhang vielleicht ganz kurz meine Parteizugehörigkeit, nicht um für die Partei zu werben, sondern nur, damit Sie meine Ausführungen richtig zuordnen können. Ich bin also FDP-Mitglied, d.h. ich habe vor zwei Jahren den Schritt von der Regierungsverantwortung zur Opposition mitgemacht und das ist ein ausgesprochen herber Schritt. Meine selbstgesteckte Aufgabe in der Politik, die ich auch gerne auch für die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft erfüllen will, nämlich ein Vertreter für ein prinzipiengeleitetes und systemgerechtes Steuerrecht zu sein, ist für mich persönlich jetzt natürlich noch viel schwerer zu erfüllen, als zu Zeiten, als meine Partei noch Regierungsverantwortung hatte. Dies als Hintergrund zur Einstimmung.

Die Unternehmenssteuerreform pflege ich üblicherweise mit einem Goethe-Zitat einzuleiten. Das ist ein bißchen überraschend, aber Goethe ist ja für vieles gut, also auch für die Unternehmenssteuerreform. Und Goethe soll mal gesagt haben: „Wer das erste Knopfloch verfehlt, kommt nie mit dem Zuknöpfen zurande.“ Ich finde, daß das ein Zitat ist, das unheimlich gut zur Unternehmenssteuerreform paßt. Das erste Knopfloch, das ist meiner Meinung nach das, was der Kanzler in schöner Offenheit gesagt hat. Er hat nämlich gesagt: „Wir wollen die Unternehmen entlasten, aber nicht die Unternehmer“. Und mit diesem Einstieg lief die Sache in meinen Augen jedenfalls von Anfang an schief. In der Spreizung der Steuersätze bei der Körperschaftsteuer und Einkommensteuer und der damit verbundenen unterschiedlichen Belastung des thesaurierten und des ausgeschütteten Gewinnes zeigt sich ein sehr tiefgehendes Mißtrauen gegen Unternehmer und überhaupt gegen Eigentümer und ihre freie Entscheidungsmöglichkeit. Steuerrechtsdogmatisch krankt die Unternehmenssteuerreform m. E. daran, daß die Ziele der Unternehmenssteuerreform, das Ziel der günstigen Besteuerung von Unternehmensgewinnen einerseits und das Ziel der Rechtsformneutralität andererseits, nur schwerlich zu vereinbaren waren. Und schließlich lag ein weiterer Fehler der Unternehmenssteuerreform schon beim Einknöpfen darin, daß eine Abschaffung der Gewerbesteuer – ein Ziel, für das meine Partei seit langem eintritt – nicht durchgesetzt werden konnte.

Ich möchte aber noch die Gelegenheit nutzen, Ihnen auch ein kleines bißchen zum Gesetzgebungsverfahren selber zu sagen. Es ist so, wie Herr Prof. *Lang* gesagt hat: Es gibt nur relativ wenige Abgeordnete – und das kann man ihnen angesichts der schwierigen Materie nicht zum Vorwurf machen – die vom Steuerrecht wirklich was verstehen. Nun sollte man wenigstens erwarten können, daß man sich im Gesetzgebungsverfahren unabhängigen Rat einholt. Aber ich sag' mal die

Regierung – und da nehme ich auch unsere vormaligen beteiligten Politiker nicht aus – die Regierungen sind ausgesprochen beratungsresistent. Es bleibt damit bei der Konzeption von Steuergesetzen nur das Bundesfinanzministerium oder eben auch auf Länderebene die Finanzministerien. Diese Institutionen zeichnen sich nun allerdings wirklich nicht durch ihre Reformfreudigkeit aus. Auf diese Weise kommen Steuergesetze wie das vorliegende zustande.

Prof. Dr. Lang:

Ja, vielen Dank Frau Prof. *Frick*. Sie haben die Schwierigkeiten des Gesetzgebungsverfahrens doch sehr schön dargestellt. Es war vor vielen Jahren, als ich einmal gemeinsam mit Herrn Prof. *Tipke* mit einem Vorsitzenden des Finanzausschusses zu Abend aß und da sagte er: „Eigentlich hätte er viel lieber die Medien gemacht, aber die Partei hätte nur die Steuern für ihn übrig und deshalb habe er diesen Job übernommen“. Also ich glaube, man muß einfach sehen, daß Politiker sich nicht zu sehr auf die Fachebene begeben können. Ich verstehe in diesem Zusammenhang nur nicht, warum dann der Finanzausschuß nicht unmittelbar mehr unabhängige Kommissionen einschaltet und sich auf diese Weise sehr von der Ministerialbürokratie abhängig macht, die ja nun naturgemäß nicht innovativ eingestellt ist. Die innovative Gesetzgebung ist ja auch eigentlich nicht die Aufgabe eines Verwaltungsbeamten. Das muß man zur Ehrenrettung der Ministerialbürokratie wohl sagen.

Ja, Sie haben natürlich Recht – darüber können wir uns sehr schnell einigen –, daß die Spreizung sich nicht mit dem politischen Argument rechtfertigen läßt, es sollen nur die Unternehmen begünstigt werden und nicht die Unternehmer. Das ist vollkommen klar. Wir haben aber die Dinge heute auch etwas anders diskutiert. Herr *Dorenkamp* hat es vorgetragen, daß diese international feststellbare Spreizung ein Phänomen ist, das wir systematisch neu bewerten müssen. Es führt zu einer überperiodischen Betrachtung. Partiiell nachgelagerte Besteuerung war das Schlagwort. Ich möchte nun dazu ganz gerne Herrn Prof. *Kirchhof* fragen – er steht diesen Ideen ja sehr skeptisch gegenüber. Erstens: Was halten Sie von der Spreizung? Ist diese Spreizung womöglich verfassungswidrig? Und als zweite Frage: Wie ist es mit dem Wettbewerb? Ist der Wettbewerb überhaupt als solcher zu rechtfertigen?

Prof. Dr. Kirchhof:

Sie haben zu Recht darauf hingewiesen, daß die Spreizung nicht nur in Deutschland ein Phänomen ist, sondern auch in vielen anderen Staaten. Das müssen wir berücksichtigen, weil wir einen weltoffenen Markt haben und die Unternehmen mit den verschiedenen Ländern kooperieren. Aber: Wir müssen uns auch die Lehre der Europäischen Union bewusst machen, etwa in dem Bereich des Landwirtschaftsrechts oder des Arzneimittelrechts. Die bloße Resignation vor der gesetzgeberischen Regelung eines anderen Teilnehmerstaates führt immer zu einer Nivellierung nach unten. Das heißt, wir müssen grundsätzlich fragen, ob das in-

ternationale Phänomen der Spreizung Recht oder Unrecht ist. Und sollten wir feststellen, dass es Unrecht ist, dann müssen wir uns mit aller Kraft einsetzen, dass wir diese Spreizung in Frage stellen. Dazu zwei Bemerkungen:

Wir haben zwei alternative Begründungsangebote. Die erste kommt von den Brühler Empfehlungen, die in entwaffnender Offenheit sagen: Wir wollen eine kraftvolle Tarifsenkung, aber das Geld reicht nicht für alle. Also entlasten wir zuerst die Gewerbetreibenden. Zweitens: Thesaurierte Gewinne sind besser als konsumierte Gewinne. Daher sollen nur die thesaurierten Gewinne entlastet werden. Demgegenüber müssen wir ganz nüchtern fragen: Ist dieses die Konzeption unserer Eigentümerfreiheit? Oder entscheidet vielleicht – das ist ein kühner Gedanke, an den man erinnern sollte – derjenige, der das Einkommen verdient hat, darüber, was „besser“ sei, ob er investieren oder ob er thesaurieren will! Vielleicht können wir auch die Frage stellen, ob die Differenzierung zwischen Investition und Konsum mit der Unterscheidung „thesauriert oder ausgeschüttet“ richtig definiert ist? Nehmen wir an, jemand nimmt aus seinem Unternehmen DM 100.000,- und kauft damit Aktien. Oder er fördert einen jungen Erfinder, einen neuen Karl Benz, und hilft ihm, seine Erfindung produktionsreif zu machen. Das wäre dann im Sinne des Gesetzes jeweils Konsum. Wir müssen hier wieder sehr elementar denken und wenn, Herr Lang, unser Verfassungsrecht in diesem Sinne der Freiheitlichkeit tatsächlich ein bisschen streng wären, würde ich das sehr begrüßen. Es ist auch langfristig eine Chance für unseren Markt, für unseren Wettbewerb der privaten Hand, wenn wir den Einkommensbeziehern die Entscheidungsfreiheit wieder steuerrechtlich unverfälscht zurückgeben.

Die zweite Begründung, die für diese Spreizung immer genannt wird, ist ein gewisser Ausgleich für die Gewerbesteuer, die wir nicht abschaffen könnten. Man sieht die Belastung mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer plus Gewerbesteuer als zu hoch an. Da wir aber die Gewerbesteuer nicht abschaffen können, kompensieren wir sie durch irgendeine Form der Anrechnung im untechnischen Sinne bei der Einkommensteuer. Auch da müssen wir fragen, ob nicht diese Kompensation notwendigerweise zu freiheits- und gleichheits-erheblichen Verwerfungen führen muss. Denn üblicherweise erhebt der Staat eine Steuer, die Gewerbesteuer, weil sie eine berechtigte Belastung neben der Einkommensteuer ist. Fehlt aber der rechtfertigende Grund, muss der Gesetzgeber dort ansetzen, wo er die Belastung herstellt, und das ist eben bei der Gewerbesteuer selbst. Das gilt bei der Gewerbesteuer insbesondere, weil sie wegen der unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden nicht einfach durch eine Anrechnung bei der Einkommensteuer kompensiert werden kann.

Man mag es technisch noch so pfiffig gestalten, zwei verschiedene Steuertypen lassen sich wegen ihrer Unvergleichbarkeit nicht so kompensieren, dass in der Summe ein richtiges Ergebnis herbeigeführt wird. Und wenn die Existenz der Gewerbesteuer in der Gesamtsteuerbelastung zu einem Steuerprivileg gerät, wenn also aus der Belastung eine Entlastung geworden ist, dann wird sehr

deutlich, dass wir am Anfang einer fundamentalen Reform stehen und nicht am Ende.

Noch eine kurze Bemerkung zu Ihrer zweiten Frage, dem Wettbewerb. Da möchte ich zunächst, weil ja Recht immer damit beginnt, daß wir die Wirklichkeit in Begriffen begreifen, nochmals vor diesem Begriff „Wettbewerb der Steuersysteme“ oder „Steuerwettbewerb“ warnen. Es ist vorhin in dem ersten Referat des Nachmittags gesagt worden, die EU hätte sich für einen Wettbewerb der Systeme engagiert. Ich meine, die EU hat das nicht getan und dürfte das nicht tun.

Wettbewerb heißt, dass der Wettbewerbsteilnehmer zwei Ziele verfolgt: Erstens den Kunden möglichst an sich zu binden und zweitens die Gewinne zu maximieren. Wenden wir diese Vorgaben auf die Steuer an, so heißt das, das Steuerrecht müsste den Steuerpflichtigen im Inland binden und die Erträge des Steueraufkommens ständig maximieren. Wenn das das Prinzip unseres Steuerrechts wäre, dann verstehe ich den grundrechtsgebundenen und damit die staatlichen Eingriffe abwehrenden Staat nicht mehr.

Wettbewerb erlaubt zudem die Verdrängung der Konkurrenten und die feindliche Übernahme. Wenn wir dieses Prinzip etwa auf das Verhältnis der 15 – im „Steuerwettbewerb“ miteinander konkurrierenden – Mitglieder der EU anwenden, führt das zu dem absurden Ergebnis, dass der eine Mitgliedstaat den anderen im Wettbewerb verdrängen und ihn gegebenenfalls sogar übernehmen könnte. Selbstverständlich haben wir die Realität, dass die Steuerpflichtigen die Steuersysteme und ihre Belastungswirkungen vergleichen. Dieser Vergleich rechtfertigt sich aber nicht aus einem Wettbewerb der Staaten, sondern allenfalls aus einem Vergleich der Steuerbelastung mit den Leistungen, die der Steuerstaat dafür erbringt. Ein bloßer Vergleich der Steuerbelastungen wäre ebenso absurd wie etwa der bloße Vergleich der Kaufpreissummen bei einem Autokauf, bei dem man lediglich feststellt, dass das eine Auto DM 20.000,- und das andere DM 100.000,- kostet, ohne dabei zur Kenntnis zu nehmen, dass der Gegenwert für die DM 20.000,- ein Kleinwagen, für die DM 100.000,- eine Luxuslimousine ist. Dementsprechend müssen wir die Steuerbelastung im Verhältnis zur Infrastruktur an Bildung, an gutausgebildeten Arbeitnehmern, an innerer Sicherheit, freiheitlicher Verfassungskultur und sozialer Marktwirtschaft vergleichen. Ein bloßer Vergleich der Steuerbelastungsunterschiede und deren Deutung als „Wettbewerb“ erscheint mir im Ansatz schlechthin unvertretbar.

Deswegen müssen wir unser Problem mit den juristischen Kategorien lösen, die unseren Sachverhalt treffen und dort maßstabgebend sind. In einem vereinten Europa, das sich anschickt, eine Menschenrechtscharta zu praktizieren, müssen wir die Prinzipien von Freiheit und Gleichheit auf die gesamte EU anwenden. Dann gewinnen wir markante Rechtsmaßstäbe und marktoffene Wirtschaftssysteme. Deswegen müssen wir erneut darüber nachdenken, ob der Begriff „Wettbewerb der Staaten“ mit einer Blickverengung auf die Steuerbelastung eine Kategorie ist, die wir juristisch noch vertreten können. Ich meine, dieser Begriff be-

gründet ein Verwirrspiel, das uns hindert, unmittelbar auf die uns stark bedrängenden Steuerrechtsfragen zuzugreifen.

Dr. Pelka:

Vielen Dank Herr Prof. Dr. *Kirchhof*. Ich stimme Ihnen darin zu, daß wir bei der Betrachtung des Phänomens „Wettbewerb der Staaten“ natürlich nicht nur die Steuern betrachten können. Wir haben es hier mit einem Wettbewerb der Staaten um Investitionen zu tun und zwar in dem Bestreben des einzelnen Staates, den Wohlstand in seinem eigenen Land zu optimieren. Das ist sicher ein zu rechtfertigendes Prinzip. Jeder will möglichst einen hohen Wohlstand im eigenen Land schaffen. Dazu braucht man Investitionen. Und es ist selbstverständlich, man investiert nicht nur wegen der Steuern, sondern auch wegen den anderen Standortbedingungen.

Ich würde aber zu diesen Grundfragen, die wir heute diskutiert haben, ganz gerne noch den Berater, Herrn Prof. Dr. *Raupach* hören, und dann den Mitstreiter in der Kommission, Herrn Prof. Dr. *Thiel*. Herr Dr. *Raupach*, wenn Sie sich vielleicht zuerst äußern könnten.

Prof. Dr. Raupach:

Ich denke das, was Herr Prof. *Kirchhof* gesagt hat, ist schon richtig. Auf der anderen Seite muß man ja auch sehen, wie entsteht eigentlich Wettbewerb oder das, was jemand als einen ihn vielleicht störenden Wettbewerb betrachtet. M. E. häufig daraus, das man selbst etwas versäumt. Ich denke, daß ein solches Versäumnis bei uns eingetreten ist. Wir haben sehr lange an hohen Steuersätzen festgehalten und auch an dem Dogma, das der Thesaurierungssatz und der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer gleich sein sollten.

Wir hatten bei den Spitzensteuersätzen, nicht aber bei der volkswirtschaftlichen Steuerlastquote, eine europäische Spitzenposition. Im Gegenteil, da waren wir im unteren Bereich. Wir hatten eine Hochsteuerpolitik mit einer Vielzahl von Steuervergünstigungen und einer teilweise „durchlöcherten“ Bemessungsgrundlage. Wenn man das sieht, dann begreift man, daß in dem Moment, als der europäische Markt zusammenwuchs, die anderen Staaten eine bessere Wettbewerbsposition hatten. Trotz dieser besseren Ausgangsposition haben wir gleichwohl nicht reagiert, sondern wir haben eine unselige Diskussion darüber geführt, ob es denn nun auf die Steuerlast oder auf die hohen Steuersätze ankommen sollte. Und wir haben viel Zeit verloren, bis wir eingesehen haben, daß vielleicht doch die Steuersätze das Störende sind. Dann haben wir gefragt, welche Steuersätze denn? Es waren in erster Linie, weil die meisten Unternehmen weltweit als Kapitalgesellschaften organisiert sind, die Körperschaftsteuersätze. D.h. also, daß wir in erster Linie einen zu hohen Körperschaftsteuersatz hatten und dann in den Wettbewerb eintraten. Es gibt eine sehr schöne Tabelle von Frau Dr. *Hey* in unserem Kommentar, wo das mal dargestellt ist, wie in wenigen Jahren eine Steuersatzsenkungspolitik um uns herum einsetzte. Wir blieben bei den

Körperschaftsteuersätzen einsam ziemlich hoch und das war das Problem. Als die Unternehmen begannen sich zu überlegen, wo sie hingehen, da haben wir uns dem Wettbewerb gebeugt. Ich würde das aber nicht nur negativ sehen; endlich haben wir eine eklatante Steuersatzsenkung. Nun haben die finanziellen Mittel, jedenfalls im ersten Anlauf, nicht gereicht, im gleichen Maße Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu senken. Wegen der international niedrigeren Körperschaftsteuersätze wurden folglich zunächst die Körperschaftsteuersätze gesenkt. Nur warum regt uns das in Deutschland auf. Das regt uns deswegen auf, weil wir eine „Kultur der Personengesellschaften“ haben, die von dieser Spreizung betroffen sind. Aus diesem Grund wird die Steuersatzspreizung zum Politikum.

Jetzt noch zwei letzte Dinge, die ich gerne sagen würde. Was ist eigentlich durch die Unternehmenssteuerreform geschehen? Nichts weiter, als das wir neben einer gravierenden Steuersatzsenkung ein anderes Körperschaftsteuersystem mit einer nicht so genauen, nämlich nicht punktgenauen Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung haben. Nichts weiter ist geschehen bis auf den Versuch, die Spreizung mit der Anrechnung der Gewerbesteuer auszugleichen. Im übrigen ist unser unglaublich kompliziertes Unternehmenssteuerrecht, was ja durch die Notwendigkeit oder die Möglichkeit umzuwandeln noch komplizierter wird, voll bestehen geblieben. Vor dem Hintergrund einer so komplexen Materie mußte man mit der Reform an einer Stelle beginnen. Und ich vermag vor dem Hintergrund der Referate nicht zu sagen, welcher Teil der Unternehmensbesteuerung im Verhältnis Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften verfassungswidrig ist, wo man doch durch Jahrzehnte judiziert hat, daß der Grundsatz der unterschiedlichen Behandlung zulässig ist.

Das ist das eine, das zweite ist, das wir das Dogma „Thesaurierungs-Spitzensteuersatz“ aufgegeben haben. Wir haben es aufgegeben und das bedeutet, daß wir mit dem Thesaurierungssatz bei der Körperschaftsteuer herunter gehen konnten. Es ist eine Preisfrage, ob wir uns ein Halbeinkünfteverfahren mit klassischer Körperschaftsteuer und gespaltenen Steuersatz vorstellen können. Wir haben ein solches System schon einmal gehabt und wissen daher, was das an Problemen bietet. Da würde ich sagen, daß der Lock-in-Effekt, der hier viel gescholten wird, eigentlich das geringere Übel ist. Wenn Sie folgendes Beispiel nehmen: Wir haben in Amerika eine Doppelbelastung; wir haben eine Doppelbelastung bei ausgeschütteten Gewinnen und wir haben nicht ein Zeichen dafür, daß der Kapitalmarkt nicht funktioniert. Der Grund liegt darin, daß das Kapitalmarktrecht in den USA ein völlig anderes, in sich geschlossenes System darstellt, insbesondere auch bei der Besteuerung der Veräußerungsgewinne. Und ich kann nur auf das zurückkommen, was Herr Hamacher gesagt hat, nämlich daß wir überhaupt kein System mehr haben. Wir haben auch nach der Unternehmenssteuerreform kein System: Weder haben wir eine klare Differenzierung zwischen Überschuß- und Gewinneinkünften, noch wissen wir eigentlich nach welchen Grundsätzen wir im Unternehmen und außerhalb Gewinne besteuern sollen. Ganz abgesehen davon, daß wir die Finanztransaktion nicht im Griff haben.

Dr. Pelka:

Vielen Dank Herr Prof. Dr. *Raupach*. Ich denke, das war sehr überzeugend, was Sie gesagt haben.

Nun möchte ich Herrn Prof. Dr. *Thiel* das Wort geben. Herr Prof. Dr. *Raupach* hat Ihnen ja schon die Vorlage gegeben. Eine Absenkung der Einkommensteuersätze auf das Niveau der Körperschaftsteuersätze wird in keinem Staat vorgenommen, weil es fiskalisch nicht finanzierbar ist. Das ist wohl auch der wesentliche Grund für die Spreizung.

Prof. Dr. Thiel:

Also das Urteil über eine Sache hängt stark von der Perspektive des Betrachters ab. Hier stehen sich Praxis und Wissenschaft häufig konträr gegenüber. Wer die Steuerrechtsdogmatik und die Prinzipiengerechtigkeit als einzigen Maßstab nimmt, kommt natürlich zu einem anderen Ergebnis als ich, der ich in der Praxis stehe und von den politischen Vorgaben her die Dinge beurteilen muß. In dem Zusammenhang fällt mir auch eine nette Anekdote dazu ein. Ein bekannter Steuerrechtswissenschaftler war zu Gast bei der SPD-Fraktion, Arbeitsgruppe Finanzen. Dort hatte dieser seine damals gerade veröffentlichten Thesen vorgetragen. Die Abgeordneten waren alle ganz beeindruckt. Da meldete sich ein Abgeordneter und fragte, Herr Professor, wie soll ich das nun umsetzen? Da sagte der Wissenschaftler: „Das ist Ihr Problem!“.

Ich meine schon, das größere Problem ist es, für eine Sache Mehrheiten zu gewinnen, als eine Konzeption zu entwickeln. Von daher meine ich, die Unternehmenssteuerreform verdient gute Noten. Denn der Ausgangspunkt der Reform war der Wettbewerb im internationalen Bereich.

Was haben wir im Finanzministerium NRW im Vorfeld dieser Reform Anfragen der Unternehmensverbände beantwortet, die uns immer gesagt haben, wie ungünstig der deutsche Standort und wie hoch die Arbeitslosenquote sei. Dies liege nur daran, daß die steuerlichen Rahmenbedingungen nicht stimmten. Damals haben wir darauf hingewiesen, wie positiv die Infrastruktur in der BRD sei und daß man einen Wirtschaftsstandort nicht alleine nach der Höhe der Steuersätze beurteilen könne. Angekommen im politischem Bereich sind aber im wesentlichen die Argumente der Verbände. Damit hat sich die Überzeugung durchgesetzt, wenn wir eine Reform machen – Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Senkung der Steuersätze – dann wird sich die Wirtschaft zum besseren wenden. Ich meine, die Reform kann sich bei dieser Zielsetzung vor diesen Kulissen durchaus sehen lassen. Dabei sind insbesondere die Steuersätze bei der Körperschaftsteuer heruntergegangen, weil im internationalen Bereich der Wettbewerb auf diesem Gebiet liegt. Dagegen ist die Spreizung – so meine ich – eher ein theoretisches Problem. Denn ein Anliegen der Reform war es, die Personennunternehmen im Vergleich zu den Kapitalgesellschaften nicht zu benachteiligen, also keine „Benachteiligung des Mittelstandes“ zuzulassen. Herr Dr. *Balmes* hat es doch heute überzeugend

mit seinen Tabellen dargelegt. Die Personenunternehmen schneiden nicht schlechter ab, als die Kapitalgesellschaften, wenn man nicht immer diesen unsäglichen Vergleich mit dem Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer für die Personenunternehmen und dem Steuersatz bei der Körperschaftsteuer heranzieht. Und was die Gewerbesteuer angeht, solange ich mich mit dem Steuerrecht beschäftige, ist die Gewerbesteuer angegriffen worden. Man hat immer gesagt, sie müsse beseitigt werden. Das war nicht erst diese Bundesregierung, die da in der Verantwortung stand, sondern auch die vorherige. Aber die Gewerbesteuer ist nicht beseitigt worden. Deshalb stand man in der Brähler Kommission wieder vor der Frage, was soll mit der Gewerbesteuer geschehen. Besser als das bekannte Ritual – man sagt wieder, „wir müssen was tun“ und es geschieht nichts –, ist die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer doch allemal.

Eines möchte ich noch betonen: Die Unternehmenssteuerreform war keine ideologische Reform in dem Sinne, daß die Verfechter des Privateigentums auf der einen Seite gestanden hätten und auf der anderen Seite die Staatsdogmatiker, die die Kapitalgesellschaft hochhalten wollten. Die Brähler Kommission, die die Steuerreform vorbereitet hatte, ist über diesen Verdacht erhaben. Auf der anderen Seite stimme ich Herrn *Raupach* zu, was wir brauchen ist eine Rechtsreform, die das Unternehmensteuerrecht zusammenfasst und auf ein solides Fundament stellt. Aber da bin ich ziemlich skeptisch. Wir leben in einer Mediendemokratie und wenn mal wieder eine Kommission eingesetzt wird, die eine Rechtsreform vorbereiten soll, was tun die Journalisten dann nach der ersten Sitzung: Sie stürzen sich auf die verantwortlichen Politiker und fragen: „Was kommt an Entlastung für die Unternehmen heraus, wie werden die Familien entlastet?“ und schon ist die Rechtsreform tot.

Dr. Pelka:

Vielen Dank Herr Prof. Dr. *Thiel*. Das sind so die Erfahrungen eines Leiters einer Steuerabteilung in der Politik. Ich meine, das war doch ganz interessant zu hören, das die politische Durchsetzbarkeit und das systematisch richtige Rechtskonzept Ihrer Ansicht nach in einem starken Spannungsverhältnis stehen. Gleichwohl sind wir als Mitglieder der Deutschen Steuerjuristische Gesellschaft verpflichtet eine rechtssystematisch richtige Lösung zu entwickeln.

Jetzt möchte ich die Referate des Nachmittags mit einbeziehen. Herr Prof. Dr. *Wassermeyer* hat einen sehr interessanten außensteuerlichen Aspekt des neuen Unternehmenssteuerrechts angesprochen. Wenn wir national immer weiter die Steuersätze absenken, kommen wir in einen Bereich, wo die Frage der steuerlichen Vorbelastung irrelevant wird.

Dr. Kaminski:

Ich hätte eine Frage, die an die Ausführungen von Herrn *Thiel* anknüpft: Herr *Thiel*, Sie haben sich ja sehr positiv zum „Standort Deutschland“ nach der Unternehmenssteuerreform geäußert. Dies ist eine Einschätzung, die ich so – lei-

der – nicht teilen kann. Dies aus folgendem Grund: Wenn altes und neues Recht miteinander verglichen werden und im Inland eine Kapitalgesellschaft betrachtet wird, die überlegt, im In- oder Ausland zu investieren, dann entstehen folgende Ergebnisse: Erfolgt die Entscheidung für das Auslandsengagement, so begründet dies dort eine (beschränkte oder unbeschränkte) Steuerpflicht. In bestimmten Staaten, wie z.B. Malta, Polen usw. gibt es sehr weitgehende Steuerbefreiungen für ausländische Investoren, d.h. daß die ausländische Steuerbelastung u.U. „Null“ beträgt. Wird dort eine „aktive“ Tätigkeit i.S.d. § 8 AStG ausgeübt, greifen die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung nicht ein. Werden diese Gewinne über die inländische Mutterkapitalgesellschaft an den inländischen Anteilseigner (= natürliche Person) ausgeschüttet, so fallen sie bei diesem gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG unter das Halbeinkünfteverfahren. Im Ergebnis unterliegen diese Gewinne damit nur einmal der hälftigen Besteuerung. Damit kann also die „angemessene Vorbelastung“ auf Ebene der Kapitalgesellschaft nicht sichergestellt werden. In diesem Fall zeigt sich der entscheidende Unterschied gegenüber dem alten Recht. Danach waren solche Gewinne bei der inländischen Muttergesellschaft in der sog. „EK₀₁-Fälle“ gefangen. D.h., daß infolge der ohnehin nicht möglichen Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer bei einer Totalbetrachtung das Auslandsengagement insgesamt nachteilig war. Dieser Effekt fällt nun weg. Hieraus resultiert ein großer Wettbewerbsnachteil für Inlandsinvestitionen. Ein Unternehmer muß sich nun überlegen, ob er sich Investitionen am „Standort Deutschland“ überhaupt noch leisten kann und sich fragen, ob er nicht aus Wettbewerbsgründen ebenfalls im Ausland investiert. Die gesamten Regelungen des AStG vermögen dieses Problem nicht zu lösen. Ich sehe im Moment keine Möglichkeit, diese Fälle zu bewältigen, und mich würde es einmal interessieren, wie Ihre Lösung dazu aussieht. Wenn hier nichts unternommen wird, verliert Deutschland Arbeitsplätze in erheblichem Umfang, und das ist genau das, was mit der Steuerreform verhindert werden sollte.

Prof. Dr. Thiel:

Ich bin etwas überrascht über die Frage. Vor der Reform haben wir gehört, es sei europarechtswidrig, daß wir einen Schutzzaun um die deutschen Unternehmen ziehen, indem wir ihnen eine Steueranrechnung gewähren, die den Ausländern versagt bleibt. Außerdem müsse zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft der Körperschaftsteuersatz gesenkt werden. Dies ist geschehen. Ob das Konzept aufgegangen ist, müssen die Betroffenen entscheiden. Insbesondere die Wirtschaft, die sich vorher immer über unsere schlechten steuerlichen Rahmenbedingungen beschwert hatte, scheint mit dieser Reform ganz zufrieden zu sein.

In diesem Zusammenhang würde ich an sich ganz gerne die Gelegenheit nutzen, etwas zu dem Referat von Herrn Prof. Dr. Wassermeyer zu sagen. Herr Wassermeyer, ich kenne Ihre Auffassung, daß die Hinzurechnungsbesteuerung abgeschafft werden muß. Als wir aber mit der Expertengruppe zusammensaßen, ins-

besondere mit den Vertretern der Wirtschaft, da haben wir die größte Zeit der gemeinsamen Diskussion – die übrigens überwiegend zu übereinstimmenden Ergebnissen geführt hat – damit verbracht, die Hinzurechnungsbesteuerung praktikabel auszugestalten. Was war der Hintergrund? Die EU hat eine Arbeitsgruppe zum fairen Steuerwettbewerb gebildet. Und da ist eine Unterarbeitsgruppe tätig geworden, die hat auf Antrag eines EU-Mitgliedstaates den § 8b Abs. 1 und 2 KStG auf den Prüfstand gestellt. Nach Einschätzung der EU-Arbeitsgruppe verletzt § 8b Abs. 1 und 2 KStG den fairen Steuerwettbewerb. Es werde nicht genügend getan, die niedrig belasteten Einkünfte aus dem Ausland auf das deutsche Niveau anzuheben. Infolge dessen begünstige die Dividendenfreistellung die Steueroasen. Demgegenüber haben die Vertreter des Bundesfinanzministeriums auf das Außensteuergesetz verwiesen, welches dieses Ergebnis durch die Hinzurechnungsbesteuerung verhindere. Aber da waren die anderen Länder ganz gut vorbereitet und erwiderten, der § 10 Abs. 5 AStG sehe ja bei den meisten Ländern, mit den wir unsere internationalen Handelsbeziehungen pflegten, den Vorrang der DBA vor. Und diese DBA enthielten keine Aktivitätsklauseln, so daß das Außensteuergesetz die Hinzurechnungsbesteuerung gar nicht zur Anwendung bringe.

Um den § 8b KStG zu retten, ist es geradezu erforderlich, das Außensteuergesetz aufzuarbeiten. Man muß hier einen wirksamen Durchgriff organisieren, um zu verhindern, daß § 8b KStG als Steuersubvention wirkt. Das bedeutet nicht notwendig die Streichung des § 10 Abs. 5 AStG. Dieser wird man erst im Zusammenhang mit der Überarbeitung des Einkünftekatalogs in § 8b AStG näher treten können. Zuerst muß § 8 AStG modernisiert werden, so daß im Mittelpunkt der Hinzurechnungsbesteuerung die passiven Kapitaleinkünfte stehen.

Prof. Dr. Kirchhof:

Ich habe großes Verständnis für die Grundperspektive von Herrn Prof. Dr. Thiel, der uns darauf hinweist, dass wir für die jeweils in der konkreten historischen Situation erreichbaren Rechtsmaßstäbe und Gerechtigkeitsprinzipien verantwortlich sind. Diesen Auftrag zur Mitarbeit an einer Gegenwartsgerechtigkeit haben wir zu erfüllen und ich glaube, gerade die Rechtsprechung, der ich zwölf Jahre zugehören durfte, versucht immer wieder, generell-abstrakte Maßstäbe gegenwartsgerecht umzusetzen. Vor diesem Hintergrund bin ich beeindruckt von dem, was Herr Prof. Dr. Wassermeyer in einer Analyse unseres Außensteuerrechts gesagt hat. Seine Überlegungen enthalten einen zentralen Auftrag an unsere Steuerjuristische Gesellschaft. Deswegen nehme ich nochmals gerne die Anregung auf, die Herr Prof. Dr. Wassermeyer am Schluss seines Referates formuliert hat. Eine der wichtigsten Persönlichkeiten, die wir für dieses Reformvorhaben gewinnen müssen, ist Herr Prof. Dr. Thiel.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Ich bin der festen Überzeugung, daß wir EGV-rechtlich den Hinzurechnungsbetrag nicht anders als die Dividende besteuern können. Ich sehe im Augenblick

noch nicht, das man dieses Problem in den Griff bekommt. Wir werden inländische und ausländische Gesellschaften steuerlich gleich behandeln müssen. Das AStG will aber genau das Gegenteil. Daß die Wirtschaft so reagiert, wie Sie, Herr *Thiel*, es dargestellt haben, wundert mich nicht. Die Wirtschaft möchte vor allem § 8 b Abs. 1 und 2 KStG erhalten, während ich den § 8 Abs. 2 KStG für einen echten Mißgriff halte. § 8 b Abs. 2 KStG beinhaltet ein Gerechtigkeitsdefizit. Ich sage jetzt schon voraus, daß wir bei den Verlusten und bei Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen ein Dilemma bekommen werden. Viele werden nicht einsehen, weshalb man auf tatsächlich eingetretene und möglicherweise sogar realisierte Verluste auch noch Steuern zahlen soll.

Maier-Frischmuth:

Bevor ich zu den Berichten komme, muß ich Herrn Prof. *Bareis* verteidigen. Er hat sehr viele Vorschläge zur Umsetzung von Steuerreformvorhaben in der Politik gemacht und ich glaube, eine derartige Aussage ist ihm nicht gerecht.

Ich möchte auf Herrn Prof. *Wassermeyer* und die Hinzurechnungsbesteuerung zurückkommen. Man hat ja vor allem europarechtliche Aspekte diskutiert. Ich sehe bei der Hinzurechnungsbesteuerung, wie sie derzeit noch geregelt ist, nicht nur internationale, sondern auch nationale Probleme. Zum einen haben wir m. E. mit dem Hinzurechnungsbetrag eine neue Sondereinkunftsart, die nicht mehr in das System der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer integriert ist. Selbst wenn eine natürliche Person Verluste erwirtschaftet, muß trotzdem eine Definitivsteuer auf den Hinzurechnungsbetrag gezahlt werden. Des weiteren habe ich ein Problem damit, daß das Außensteuergesetz regelt, niedrig besteuerte Einkünfte liegen vor, wenn eine Vorbelastung unter 25 % gegeben ist. Dann erfolgt eine Hochschleusung auf 38 %. Ich frage mich, was mit den ausländischen Passiveinkünften geschieht, deren Vorbelastung zwischen 25 und 38 % liegt. M. E. stellt dieses Verfahren eine Ungleichbehandlung ausländischer Einkünfte dar, die allein aufgrund der Zielsetzung „notwendige Vorbelastung“ für das Halbeinkünfteverfahren entsteht. Wenn eine Reform kommt, darf man die ehemaligen Ziele der Hinzurechnungsbesteuerung (Zugriffsbesteuerung) nicht vermischen mit dem Institut „Halbeinkünfteverfahren – notwendige Vorbelastung“. Wenn der Gesetzgeber das Halbeinkünfteverfahren wählt, sagt er „A“; folglich muß er auch „B“ sagen: wenn ein ausländischer Körperschaftsteuersatz niedriger ist, ergibt sich eben eine niedrigere Gesamtbelastung. Wie sehen Sie die Möglichkeiten, diesen Mängeln und Problemen durch eine Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung entgegenzutreten?

Prof. Dr. Thiel:

Also natürlich muß noch einmal darüber nachdenken, ob es da bei dieser Sondersteuer bleiben kann. Das fügt sich nicht in das Steuergesetz ein und ich denke auch, da gibt es Lösungsmöglichkeiten, das anders zu machen. Aber warten Sie den Bericht ab, da wird sicher etwas dazu drinstehen.

Dr. Pelka:

Wir kommen nun zum letzten Thema, nämlich den Fragen der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen. Dieses Problem wird besonders bedeutsam bei den Personenunternehmen und Mitunternehmerschaften.

Kapitalgesellschaften haben im allgemeinen mit Veräußerungsgewinnen und auch mit Dividendenerträgen keine Steuerprobleme, da diese regelmäßig steuerfrei sind. Bei Personenunternehmen haben wir eine völlig andere Situation. Das ist steuersystematisch bedenklich, aber auch rechtspolitisch nicht immer befriedigend. Denken Sie an einen Unternehmer, der wegen eines Unfalls seinen Betrieb aufgeben und die Betriebsaufgabe versteuern muß. Dann trifft ihn die Steuerlast sehr hart. Der Inhaber der Kapitalgesellschaft wird dagegen im gleichen Fall wesentlich milder besteuert.

Dadurch ist der Gleichheitssatz berührt. Man könnte sogar feststellen, daß dadurch Personengesellschaften verfassungsrechtlich bedenklich diskriminiert werden.

Dazu möchte ich Herrn Prof. Dr. *Raupach* das Wort erteilen. Sie haben in Ihrem Beitrag heute deutlich zum Ausdruck gebracht, daß der Dualismus der Veräußerungsgewinnbesteuerung dem Ende entgegen gehen muß. Liegt die richtige Lösung in einer allgemeinen Besteuerung von Veräußerungsgewinnen?

Prof. Dr. Raupach:

Ich würde gern noch einmal auf das zurückkommen, was hier von Herrn *Wassermeyer* zu den Veräußerungsgewinnen bei Kapitalgesellschaften gesagt wurde. Also ich glaube, das Dividendenprivileg stößt auf Zustimmung. Wir würden sonst das erleben, was Frau *Hey* Kaskadenwirkung genannt hat. Das ist so etwas ähnliches, wie früher bei der Allphasenumsatzsteuer. Also so etwas will man nicht mehr. Die Frage ist, muß das auf die Veräußerungsgewinne erstreckt werden? Es leuchtet auch jedem ein, daß, wenn man ausschüttungsfähige Rücklagen verkauft, das nicht viel anders behandelt werden darf, als wenn man ausschüttet. Es ist aber bei stillen Reserven etwas anderes und es ist auch etwas anderes, wenn es um lang zurückliegende Vorgänge geht, also bis zur Währungsreform. Das muß man ja auch sehen. Das ist auch wieder so ein Punkt, den Herr *Thiel* vorhin schon berührt hat. Man kann eigentlich nicht das Problem, das nun entstanden ist, der jetzigen Regierung anlasten. Ich habe mich immer gewundert, daß schon vorher eine Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne für Auslandsbeteiligungen eingeführt worden ist. Denn dann mußte man wissen, daß der Versuch, diese Vorschrift abzuschaffen – und das kann ja nicht von heute auf morgen geschehen – einen Torschlusseffekt bewirkt, der die Bundesrepublik radikal entleeren würde. Und dann stand man jetzt bei der Einführung des klassischen Körperschaftsteuersystems vor der Frage: Lassen wir das bestehen? Denn wenn man das abschafft, ist das ein Aderlaß erster Güte. Oder erstrecken wir es auch auf deutsche Beteiligungen? Oder lassen wir es bestehen und befreien nur Veräuße-

rungsgewinne bei Auslandsbeteiligungen. Man hat sich entschieden, es auch auf deutsche Beteiligungen zu erstrecken. Und das pragmatische Argument ist das einzige, das mich ehrlich gesagt überzeugt hat. Dann kommt man aber zu der Frage, wie steht es denn dann bei Personengesellschaften. Und da lautet ganz ehrlich meine Antwort, daß ich der Auffassung bin, daß es nicht verantwortbar war, jetzt bei einem solchen Körperschaftsteuersystemwechsel einfach die Personengesellschaften links liegen zu lassen und noch dazu mit der Option, mit einem Feigenblatt sozusagen zu wedeln. Ich habe schon immer gesagt, es wäre doch viel einfacher, wenn wir uns entscheiden würden, in bestimmten Bereichen, in denen bestimmte Personengesellschaften große Bedeutung haben, nämlich bei den Kommanditgesellschaften oder bei der GmbH & Co. KG, die Kommanditisten wie in anderen Staaten der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Wenn man das täte, hätte man die Steuerfreiheit in diesem Bereich. Wer sie denn haben will, der möge diesen Bereich dann wählen. Alles andere kann ich mir nicht vorstellen und ist hinsichtlich der Beteiligungsveräußerung für meinen Begriff nicht zu lösen. Eine zweite Frage ist, wie ich die Veräußerung der Mitunternehmerbeteiligung regle. Also ich denke, das ist alles nicht befriedigend. Das ist die eine Seite und die zweite Seite, die Herr Lang angeschnitten hat, ist die Frage der Capital gains-Besteuerung. Ich denke, wir sind wohl praktisch auf dem Weg dazu. Man müßte sich aber für ein überzeugendes System entscheiden. Und ich denke die 1 % in § 17 EStG sind irgendwo nicht überzeugend. Ebenso sind die 10 Jahre in § 23 EStG nicht überzeugend. Man muß sich überlegen, wie man das denn macht. Vernünftigerweise sollte es wohl auf eine Halbeinkünftebesteuerung insgesamt hinauslaufen, wobei man frühzeitig anfangen müßte, Befreiung zu formulieren, daß man z.B. Kleindepots befreit und daß man die Eigenwohnung befreit und ähnliches. Daß man ein Konzept entwickelt, das die Capital gains-Besteuerung vernünftig macht. Man muß doch auch sehen, die Vorstellung ist nicht richtig, daß ich sage, ich habe zwar ein System und ich rede dauernd von Shareholder Value und im Grunde betrachtet unsere Einkommensteuer eigentlich immer noch den Ertrag aus der Nutzung des Kapitals als das einzig besteuerswürdige. Das war das klassische Bild und wir könnten von den Amerikanern lernen, daß es das nicht ist. Angesichts der Probleme des neuen Marktes mit allen positiven und negativen Seiten bedeutet es keine Lösung, wenn man gute Gewinne und schlechte Verluste sortiert.

Tonner:

Ich möchte es ganz kurz machen. Zunächst Herrn Prof. *Raupach* beipflichten, daß man bei dem § 8b KStG auch die Personengesellschaften im Auge behalten sollte. Wenn man von dem Konzept ausgeht, daß die Beteiligungsveräußerung für Kapitalgesellschaften steuerfrei ist, stellt sich die Frage, warum man die Rechtsformwahl in der Form eines dann vorgegebenen Rechtsformwechsels unnötig erschwert. Neben der einjährigen Behaltefrist, die ja nun fallengelassen worden ist, gibt es im § 8b Abs. 4 KStG eine 7-jährige Sperrfrist und mit der werden alle Personengesellschaften abgestraft, die sich entscheiden, eine Kapitalge-

sellschaft zu werden. Möglicherweise auch gar nicht aus steuerlichen Gründen, sondern aus Kapitalmarktgründen. Die müssen, wenn sie sich umwandeln in eine Kapitalgesellschaft, mit einer 7-jährigen Sperrfrist rechnen, in der sie sich von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen trennen können und das wirkt sich sogar auf den Börsenkurs beispielsweise aus. Eine Frage, warum man hier möglicherweise aus übertriebener Angst von Mißbräuchen diese Sperrfrist nach Umwandlungsfällen eingebaut hat. Vielleicht eine Frage, die Herr Prof. Thiel beantworten könnte?

Prof. Dr. Thiel:

Ja, ganz einfach. Das richtet sich gegen Objektgesellschaften. Es soll verhindert werden, daß nur durch die Änderung der Rechtsform ein steuerpflichtiger Vorgang in einen steuerfreien Vorgang umgewandelt wird. Ob diese Frist 7 Jahre betragen muß, das ist natürlich nicht zwingend notwendig. Sie kann auch 5 Jahre betragen. Aber der Gesetzgeber hat sich nun für 7 Jahre entschieden. Das ist Willkür, wenn Sie so wollen. Wenn Sie Anteile an operativen Personengesellschaften verkaufen, ist das nach der jetzigen Rechtslage so, daß man also da jedenfalls Steuern für bezahlen muß. Und wenn Sie jetzt umwandeln, können Sie im nächsten Jahr die Anteile steuerfrei verkaufen. Das ist ja nun ein Loch hier im Steuergefüge, das der Gesetzgeber so nicht hinnehmen mochte.

Dr. Pelka:

Daß der Gesetzgeber dieses Loch vermeiden will, ist verständlich. Allerdings ist die Regelung auch dann nicht konsequent. Ein Unternehmer, der bei seiner Unternehmensgründung vom Erfolg seines Betriebs überzeugt ist, gründet eine GmbH und kann nach 2 Jahren seine GmbH-Anteile steuerfrei oder im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens veräußern. Hat er die gleiche Maßnahme im Rahmen einer Personengesellschaft durchgeführt, ist er voll steuerpflichtig. Das erscheint mir widersprüchlich zu sein. Müßte nicht der Veräußerungsgewinn unabhängig von der Rechtsform besteuert werden?

Prof. Dr. Thiel:

Sie haben völlig Recht, Herr Pelka. Ich habe ja auch das, was Herr Wassermeyer hier zu den Veräußerungsgewinnen ausgeführt hat, nach der Reform gesagt und ich habe es auch geschrieben. Ich teile die Auffassung, daß es nicht deckend notwendig war, hier das Schachtelprivileg oder die Schachtelvergünstigung mit einer Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne zu kombinieren. Denn in der Tat, wenn man sich das Börsengeschehen ansieht, dann ist es nicht so, daß die Werte am neuen Markt, daß das nicht ausgeschüttete Gewinne sind, die den Wert ausmachen. Sondern eine Aktie hat einen Wert an sich und deshalb war es nicht notwendig, sie freizustellen. Dann hätte man auch das Problem der Kehrseite nicht gehabt, daß also die Verluste nicht abzugsfähig sind. Und – da gebe ich auch Herrn Wassermeyer Recht – werden wir noch Probleme kriegen.

Prof. Dr. Lang:

Ja, ich denke, wir müssen jetzt die Diskussion schließen. Ich darf mich ganz herzlich bei allen Referenten bedanken. Die Einrichtung dieser Gruppe war einer meiner letzten Akte in meiner Amtszeit und ich muß sagen, wenn ich heute auf die Ergebnisse sehe und die Ausführungen, dann bin ich doch sehr darin bestärkt und bestätigt worden, daß diese Arbeitsgruppe stattgefunden hat und bin beeindruckt von ihrer Arbeit. Ich möchte an dieser Stelle ganz besonders Herrn Dr. Pelka danken, der mit wirklich großem Engagement die Arbeitsgruppe geleitet und organisiert hat und die Rahmenbedingungen für die Arbeit geliefert hat. Ich hoffe sehr, daß diese Arbeit fortgeführt wird. Ich würde es außerordentlich begrüßen, Herr Dr. Pelka, wenn man weitermachen könnte. Es gibt ja sicher auf dem Gebiet der Steuerreform auch noch andere Themen, die zu diskutieren sind. Also zunächst mal für den heutigen Tag herzlichen Dank. Ich nehme an, daß wir diese Referate auch veröffentlichen werden. In welcher Form, das steht noch nicht fest, aber ich bin schon gespannt auf die schriftlichen Ausführungen. Ich möchte jetzt noch auf unsere Jahrestagung hinweisen, die wir in Hamburg veranstalten in der 3. September-Woche. Neben den DStJG-Mitgliedern sind selbstverständlich auch alle Gäste herzlich eingeladen. Wir werden das Buch zu diesem heutigen Tag in Hamburg wahrscheinlich schon vorliegen haben, so daß dort die Diskussion weitergeführt werden kann auf der Grundlage der Erkenntnisse, die wir hier in dieser Arbeitsgruppe gewonnen haben. Ich möchte nun am Schluß das Wort an Herrn Dr. Pelka zurückgeben.

Dr. Pelka:

Meine Damen und Herren, wir kommen nun zum Ende unserer Veranstaltung. Ich hoffe, Sie stimmen meiner Einschätzung zu, daß wir einen hochinteressanten und spannenden Tag haben erleben können. Wir haben zu den Fragen der Unternehmenssteuerreform viele interessante Argumente und Anregungen gehört.

Die Arbeitsgruppe Steuerreform, die sich in 13 Sitzungen sehr viel Mühe gegeben hat, hat Ihnen heute ihre Ergebnisse präsentiert.

Ihr zahlreiches Erscheinen zu unserem Symposium und Ihre Mitwirkung bis zum Ende der Veranstaltung zeigen, daß Sie an unserem Thema offensichtlich Spaß und Interesse gehabt haben. Auch uns hat es viel Vergnügen bereitet. Ich danke Ihnen sehr herzlich dafür.

Ich will auch gerne die Anregung von Herrn Prof. Dr. Lang aufgreifen und versuchen, die Arbeit in weiteren Sitzungen der Arbeitsgruppe fortzusetzen. Wir haben heute schon wiederholt Punkte angesprochen, die zeigen, daß es einen weiteren nachhaltigen Diskussionsbedarf gibt.

Das Außensteuerrecht ruft offenbar ganz besonders laut nach weiteren Reformen. Wenn ich Ihre Hinweise richtig verstanden habe, meinen viele von Ihnen, daß diese Diskussion von unserer Gesellschaft gut geleistet werden kann.

Daß unsere Mitglieder auch zu solch schwierigen Fragen gute Arbeit leisten können, haben wir heute gesehen.

Ich danke den Referenten und Diskussionsteilnehmern im Namen der DStJG sehr herzlich für Ihre Beiträge und Ihnen allen für Ihre Teilnahme. Ich danke auch den Mitarbeitern meines Büros für ihren engagierten Einsatz zur Organisation unserer Tagung. Ich danke auch den Mitarbeitern des Hotels, die dafür gesorgt haben, daß wir unsere Veranstaltung in einem so angenehmen Rahmen haben durchführen können.

Resümee

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Jürgen Pelka
Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| I. Überblick | VI. Europarechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform |
| II. Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer | VII. Außensteuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform |
| III. Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung | VIII. Veräußerungsgewinnbesteuerung nach dem KStG und EStG |
| IV. Pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer | IX. Fazit |
| V. Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen | |

I. Überblick

Die DStJG befaßt sich traditionell seit Jahrzehnten in ihren Jahresarbeitstagen mit steuerfachlich und häufig auch steuerpolitisch aktuellen Themen. Außerhalb dieser Jahrestagungen, die stets auf hohem Niveau durchgeführt und in der Fachwelt demgemäß viel beachtet werden, finden Fachveranstaltungen der DStJG nicht so häufig statt. Wir haben daher mit dem Konzept, die Ergebnisse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuerreform im Rahmen eines für alle Mitglieder der DStJG und Gäste offenen Symposiums vorzustellen, Neuland betreten. Die große Resonanz, die dieses Symposium insbesondere innerhalb der Mitglieder der DStJG gefunden hat, die fachliche Qualifikation der von den Referenten gehaltenen Beiträge, aber auch die vielen hoch interessanten Diskussionsbeiträge der Teilnehmer haben gezeigt, daß sich das Wagnis eines zusätzlichen Symposiums gelohnt hat. Die Veranstaltung in Köln ist durchaus geeignet, die im Herbst 2001 geplante 25. Jahresarbeitstagung der DStJG in Hamburg vorzubereiten und zu fördern, die sich ebenfalls mit Fragen der Unternehmenssteuerreform befassen wird. Das Kölner Symposium gab den mehr als 150 Teilnehmern Gelegenheit, europa- und verfassungsrechtliche Fragen der Unternehmenssteuerreform ebenso zu diskutieren, wie sich mit systematischen Fragen des neuen Körperschaftsteuerrechts, der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer und mit dem Außensteuerrecht zu befassen. Die ergänzenden Diskussionsbeiträge im Rahmen der Podiumsdiskussion rundeten die Veranstaltung auf hoch interessante Weise ab.

II. Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer

Nach einer Einführung in das Thema durch *Pelka* eröffnete *Hey* das Symposium mit einem Referat zu dem Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer. *Hey* ordnete zunächst unter steuersystematischen Gesichtspunkten das Halbeinkünfteverfahren dem klassischen Körperschaftsteuersystem mit pauschalem Entlastungsmechanismus ein (sog. Shareholder-Relief-System). Sie führte aus, daß der niedrige Körperschaftsteuersatz sowohl eine Maßnahme zur Förderung der Thesaurierung als auch ein Element der Dividendenbesteuerung sei. Die Besteuerung auf der Ebene des Anteilseigners und der Körperschaft solle typisierend eine Belastung wie unter dem Anrechnungssystem herstellen. Hierdurch bleibe die Abhängigkeit von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuertarif bestehen.

Im Verhältnis zweier Körperschaftsteuersubjekte hingegen gelte wegen der definitiven Körperschaftsteuerbelastung auf der Unternehmensebene das System der Beteiligungsertragsbefreiung. Ausgehend von diesem Befund gelangt *Hey* zu dem Ergebnis, daß das Halbeinkünfteverfahren wegen der Schedulenbildung und der Sondertarifwirkung gegen die Gebote der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit verstoße. Ebenso liege wegen der Ungleichbehandlung der Einkunftsarten und der Sollertragsbesteuerung durch § 3 c Abs. 2 EStG ein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit vor, wobei die Steuerfreiheit des Existenzminimums nicht gewährleistet werde.

Weiterhin führte *Hey* aus, daß nach der Unternehmenssteuerreform sich bezüglich des Rechtsformvergleichs kaum noch abstrakte Aussagen über Vor- und Nachteilhaftigkeit einer Rechtsform treffen ließen. Da sich in Zukunft die Vor- oder Nachteilhaftigkeit einer Rechtsform nur noch in Abhängigkeit von Verhältnis zwischen Thesaurierungsbelastung, Dividendenbelastung und dem individuellen Einkommensteuersatz der am Unternehmen beteiligten Personen beurteilen lasse, werde die Rechtsformwahl durch die Reform erheblich verkompliziert. Sie werde zudem unberechenbarer, weil die spätere Mehrbelastung von Dividenden gegenüber unmittelbar zugerechneten Gewinnen eines Personenunternehmens nur durch entsprechend lange Thesaurierung in der Kapitalgesellschaft kompensiert werden könne. Dies setze aber langfristige Prognosen sowohl über die Ertragslage des Unternehmens als auch über den Ausschüttungsbedarf der Unternehmer voraus.

Bei der Untersuchung einer möglichen Rechtfertigung des Systemwechsels stellt *Hey* den Grundsatz auf, daß Körperschaftsteuer und Einkommensteuer als aufeinander abzustimmende Bestandteile eines Systems umfassender Besteuerung von Einkommen anzusehen seien. Deshalb sei der Gesetzgeber in der Ausgestaltung dieses Verhältnisses zwischen beiden Steuern nicht frei, sondern unterliege den Geboten der Systemgerechtigkeit und Folgerichtigkeit.

Hey stellt sodann fest, daß sich die Ungleichbehandlung von Dividendeneinkünften gegenüber anderweitigen Einkünften durch das Halbeinkünfteverfahren weder mit einer besonderen Leistungsfähigkeit der juristischen Person noch

als Abschöpfung eines Sondernutzens rechtfertigen läßt. Als Maßnahme zur Gegenfinanzierung der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes lasse sich das Halbeinkünfteverfahren schon deshalb nicht rechtfertigen, weil Gegenfinanzierungslast und -vorteil aus der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes bei unterschiedlichen Anteilseignergruppen eintreten. Das Halbeinkünfteverfahren bewirke insbesondere keine unter dem Aspekt der Vereinfachung zulässige Typisierung, denn ein Großteil der Anteilseigner werde noch nicht einmal annäherungsweise entsprechend ihrer individuellen Einkommensteuersituation besteuert.

Hey gelangt zu dem Schluß, daß sich die Abkehr vom Vollarrechnungssystem am ehesten als wirtschaftspolitische Gestaltungsentscheidung für ein europarechtskonformes und einfach zu handhabendes System verteidigen lasse. Dabei habe der Gesetzgeber aber bei der Auswahl gerade des Halbeinkünfteverfahrens gegen seine aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip abzuleitende verfassungsrechtliche Optimierungspflicht verstoßen.

Am Schluß richtet *Hey* ihren Blick noch auf die Folgerichtigkeit der Ausgestaltung des Halbeinkünfteverfahrens. Sie gelangt zu dem Ergebnis, daß die Ausgestaltung des Übergangs vom Vollarrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zwar einige näher benannte technische Mängel im Detail aufweise, dieses aber sowohl unter eigentumsrechtlichen als auch rechtsstaatlichen Gesichtspunkten keinen grundlegenden Bedenken ausgesetzt sei.

Resümierend hält *Hey* fest, daß durch die Reform des Körperschaftsteuersystems das Problem der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung nicht gelöst, sondern verschärft worden sei. Eine Lösung im Rahmen des tradierten dualistischen Unternehmensteuersystems werden aufgrund des internationalen Steuer- und Standortwettbewerbs und dem sich hieraus ergebenden Bedürfnis nach einem niedrigen Körperschaftsteuersatz immer schwieriger werden. Randkorrekturen eines bestehenden System versprechen deshalb keine dauerhafte Lösung.

III. Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung

Nach dem einleitenden Referat von *Hey* bezüglich des Systemswechsels bei der Körperschaftsteuer untersuchte *Balmes* vertiefend das auch von *Hey* ausgesprochene Problem der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung. Ziel des Steuersenkungsgesetzes sei es ausweislich der Gesetzesbegründung gewesen, eine rechtsformneutrale Besteuerung herzustellen. Eine solche Besteuerung sei gewährleistet, wenn die Belastungsunterschiede zwischen den Unternehmensformen lediglich dadurch bedingt würden, daß die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einer bestimmten Unternehmensform anders sei. Hiervon ausgehend untersucht *Balmes*, ob dieses Ziel der Unternehmenssteuerreform erreicht worden ist.

Dabei zeigt er zunächst die aus dem Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer und dem damit einhergehenden Trennungs- und Durchgriffsprinzip folgenden unterschiedlichen Besteuerungsfolgen bei der Kapitalgesellschaft und dem Personenunternehmer auf. So ergebe sich eine unterschiedliche Zurechnung von Gewinnen auf der Gesellschaftsebene, Lock-in-Effekte für Verluste der Kapitalgesellschaft, unterschiedliche Behandlung bzw. Anerkennung von Leistungsvergütungen zwischen Gesellschaftern und der Gesellschaft, unterschiedliche Folgen bei der Gewerbesteuer- und der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Nachdem *Balmes* diese Unterschiedlichkeiten aus dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung dargelegt hat, zeigt er die Besteuerung der Unternehmensgewinne nach dem Steuersenkungsgesetz auf, wobei er zwischen dem Thesaurierungsfall und dem Ausschüttungsfall und innerhalb dieser Gruppen zwischen den Kapitalgesellschaften und den Personenunternehmen unterscheiden hat.

Hierbei gelangt er zu dem Ergebnis, daß die Belastung des gewerblichen Personenunternehmers im Vergleich zum Veranlagungszeitraum 2000 wesentlich sinken werde. Die Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft seien im Thesaurierungsfall sehr hoch. Im Veranlagungszeitraum 2002 werde die Kapitalgesellschaft 12 %-Punkte besser gestellt als bisher, im Veranlagungszeitraum 2005 noch nahezu 7 %-Punkte. Umgekehrt werde die Personengesellschaft bei Ausschüttung besser gestellt, die sich für den Anteilseigner der Kapitalgesellschaft als Falle herausstellen könne. Dann sei eine Besserstellung von 3 %-Punkten bis zu 6,5 %-Punkten im Veranlagungszeitraum 2005 festzustellen. Dieses Ergebnis relativiere sich aber bei Berücksichtigung von Leistungsvergütungen. Insgesamt seien diese Belastungsunterschiede nicht als marginal zu bezeichnen. Die geschilderten Belastungsunterschiede seien durch die Unternehmenssteuerreform begründet worden, so daß dieses Ziel der Unternehmenssteuerreform verfehlt worden sei. Sogar im Thesaurierungsfall sei die Personengesellschaft mit niedrigeren Einkünfte günstiger. Im Ergebnis sei nach der Einführung der Gewerbesteueranrechnung die Personengesellschaft von der Tendenz her die steuerlich günstigere Rechtsform, da sich der Thesaurierungsvorteil der GmbH erst bei Zeiträumen von 10–25 Jahren lohne. Infolge der pauschalen Gewerbesteueranrechnung sei der Vorteil der Körperschaften überkompensiert worden, was zu einer Verstärkung der rechtsformbedingten Belastungsunterschiede geführt habe.

Nach diesem Befund geht *Balmes* auf die rechtsformgerechte Besteuerung aus steuersystematischer Sicht ein. Hier zeigt er auf, daß viele Unterschiede bei der Behandlung gleicher Sachverhalte je nach Rechtsform zu beklagen seien. So werde beispielsweise die Veräußerung eines GmbH-Anteils (mindest 1 %) in jedem Fall nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert. Dies gelte zwar für die Veräußerung eines Personenunternehmens nicht, allerdings sei die Steuervergünstigung durch § 34 EStG wesentlich restriktiver als das Halbeinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG. Für die Kapitalgesellschaft könne in unbestimmter Höhe und unbeschränkter Häufigkeit der Steuervorteil genutzt werden, für die

Personengesellschaft nur einmal und dies auch nur unter bestimmten Voraussetzungen.

Die nicht rechtsformneutrale Besteuerung sei nicht nur unter steuersystematischen, sondern auch verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten bedenklich. Das BVerfG habe mit seiner sog. „Schwarzwald-Klinik-Fall-Entscheidung“ einen Meilenstein für die rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung gesetzt. Der Umstand, daß die Unternehmensbesteuerung nicht rechtsformneutral erfolge, könne auch nicht durch die Ausweichmöglichkeiten des Umwandlungssteuergesetzes gerechtfertigt werden. Dies wirke sich lediglich auf die Intensität der Beeinträchtigungen aus, schließe aber nicht einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG aus. Auch seien die Belastungsunterschiede nicht als Sozialzwecknorm zu rechtfertigen, weil der Gesetzgeber gerade keine klare Präferenz zu Gunsten einer Rechtsform oder einer Unternehmensgröße erkennen läßt, sondern ein Konglomerat von unterschiedlichen Besteuerungsfolgen, die sich einmal positiv und ein anderes Mal negativ auf eine bestimmte Rechtsform auswirken. Eine Überkreuz-Rechtfertigung – hier ein Vorteil des Personenunternehmens, dort ein Vorteil der Kapitalgesellschaft – entspreche nicht den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG.

Abschließend gelangt *Balmes* zu dem Ergebnis, daß das gesetzgeberische Ziel einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung nicht erreicht worden sei. Die rechtsformabhängigen Besteuerungsunterschiede seien auch nicht nur marginal, sondern würden zur verfassungswidrigen Ungleichbehandlung konkurrierender Unternehmen verschiedener Rechtsformen führen. Dies verletze den Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG. Möglicherweise sei auch die Vereinigungsfreiheit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 GG verletzt.

IV. Pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer

Im Anschluß an die Untersuchung von *Balmes* zur Rechtsformneutralität im Unternehmenssteuerrecht geht *Horlemann* auf die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer ein. Die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer habe Steuerbelastungsvergleiche offenbar überflüssig gemacht. Denn sowohl Körperschaften als auch Personenunternehmen sollten nach der Vorstellung des Reformgesetzgebers auf eine Gesamtbelastung von etwa 38,6 % kommen. Bei Körperschaften ergebe sich diese Belastung aus dem definitiven Körperschaftsteuersatz von 25 % und der entsprechenden Gewerbesteuer. Bei Personenunternehmen hingegen sollen zum Ausgleich für den progressiven Einkommensteuertarif von der zusätzlichen Gewerbesteuerbelastung durch eine Entlastung von der Gewerbesteuer eine Entlastung eintreten, so daß sich im Ergebnis ebenfalls eine durchschnittliche Steuerbelastung von 38,6 % ergebe. Eingeführt worden sei die Vorschrift des § 35 EStG auf der Grundlage des Modells 3 der Brühler Empfehlungen. Dabei sei das Modell der pauschalen Anrechnung von der Kommission selbst als „Notlösung“ bezeichnet worden.

Ausgehend hiervon ergibt sich für *Horlemann* die Kernfrage, ob es Sinn und Zweck der Regelung in § 35 EStG sei, die Belastung mit der Gewerbesteuer durch eine entsprechende Entlastung bei der Einkommenssteuer zu kompensieren. Wegen der zahllosen Inkongruenzen zwischen Einkommen und Gewerbesteuer sei dieses Ziel jedoch häufig nicht zu erreichen. Grundsätzlich mache nämlich das Objektsteuerprinzip der Gewerbesteuer eine sachgerechte Verknüpfung von Einkommen und Gewerbesteuer unmöglich. Darüber hinaus gehe Anrechnungspotential durch den horizontalen und vertikalen Verlustausgleich mit negativen gewerblichen oder sonstigen Einkünften des Steuerpflichtigen und seines Ehegatten verloren. Ferner versage die Gewerbesteuerentlastung bei Personenmehrheiten und gestuften Unternehmen. Bei der Organschaft stelle sich die Frage nach der Kongruenz von gewerbesteuerlicher Belastung und einkommensteuerlicher Entlastung besonders dann, wenn eine natürliche Person oder eine Personengemeinschaft Organträger sei. Bei Mitunternehmerschaften stelle sich die Frage, wie das Tatbestandsmerkmal Vorabgewinn i.S.d. § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG zu verstehen sei.

Horlemann hält die Wirkungen der derzeitigen gesetzlichen Regelung mit den exemplarisch aufgezeigten Fragestellungen für mehr als unbefriedigend. Mit einer Abschaffung der Gewerbesteuer durch das BVerfG sei jedoch nicht mehr zu rechnen, nachdem das Gericht in zwei Nichtannahmebeschlüssen auf seine grundlegende Entscheidung vom 25.10.1977 verwiesen hat. Nach Ansicht von *Horlemann* sollte nun eine sachlich fundierte und offene rechtspolitische Diskussion über die Abschaffung der Gewerbesteuer vorangetrieben werden. Die Ausgangslage sei dafür geeignet, weil man sich ohnehin über die Finanzverteilung zwischen den Gebietskörperschaften Gedanken machen müsse. Eine weitere Zersplitterung der synthetischen Einkommensbesteuerung durch Sonderregelungen für einzelne Einkunftsarten, die die Gleichbehandlung der Einkunftsquellen verschleiern und die verfassungsrechtlichen Risiken erhöhe, sei nach Auffassung von *Horlemann* jedenfalls abzulehnen.

V. Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen

Dorenkamp knüpfte mit seinem Beitrag an die Ausführungen der anderen Referenten an, als er feststellte, daß durch die Unternehmenssteuerreform eine deutliche Tarifspreizung eingetreten sei. Danach würden thesaurierte Gewinne von körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen einer niedrigeren Steuerbelastung zugeführt als andere Einkünfte. Dies rufe verfassungsrechtliche Bedenken. Vor dem Hintergrund dieser Fragestellung untersuchte *Dorenkamp*, ob das Leitbild der nachgelagerten Besteuerung von Einkommen das neue Unternehmensteuerrecht ebenso gleichheitsrechtlich zu fundieren vermöge wie dies für die Besteuerung der Alterseinkünfte anerkannt sei.

Nach dem Ideal der nachgelagerten Besteuerung werde die periodische Reinvermögensmehrung des Steuerpflichtigen zum Ausgangspunkt genommen. Jedoch

würden gesparte Einkünfte zum Abzug der Bemessungsgrundlage zugelassen werden. Korrespondierend unterliege die Auflösung der Ersparnisse, die aus un-
versteuerten Einkünften gebildet würden, der Einkommensteuer (nachgelager-
tes Korrespondenzprinzip). Wie *Dorenkamp* weiter erläuterte, greife eine am
nachgelagerten Korrespondenzprinzip ausgerichtete Einkommensteuer zu ei-
nem späteren Zeitpunkt auf die gesparten Einkünfte zu. Folge dieser Steuer-
stundung sei, daß Kapitaleinkünfte in Höhe der marktüblichen Verzinsung des
eingesetzten Investitionskapitals faktisch steuerfrei blieben. Fraglich sei es
daher, ob eine vorübergehende Steuerver Schonung gesparter Einkünfte mit dem
allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbaren sei. Unter
Berufung auf das BVerfG, welches dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuer-
gegenstandes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum eingeräumt habe,
solange die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne
der Belastungsgleichheit umgesetzt werde (sog. Gestaltungsgleichheit), gelangte
Dorenkamp zu dem Ergebnis, daß ein Besteuerungsprinzip, das einer über-
periodischen Gleichmäßigkeitskonzeption folge, nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG
verstößt.

Obwohl die nachgelagerte Besteuerung im Widerspruch zu der gesetzgeberi-
schen Belastungsentscheidung für die traditionelle Einkommensteuer stehe, sei
das nachgelagerte Korrespondenzprinzip im geltenden Steuerrecht in vielerlei
Hinsicht bereits verwirklicht. Hier nannte *Dorenkamp* insbesondere die Be-
steuerung der Altersvorsorge sowie das Realisationsprinzip. Seit dem Steuersen-
kungsgesetz würden von Kapitalgesellschaften erwirtschaftete Einkünfte bei
investiver Verwendung (Thesaurierung) proportional vor und bei Ausschüttung
an die Anteilseigner (Konsumebene) progressiv nachbelastet und damit partiell-
nachgelagert besteuert. Daß der Körperschaftsteuersatz nicht 0 % betrage,
wodurch die Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen vollumfänglich dem
nachgelagerten Korrespondenzprinzip folge, ließe sich vor dem Hintergrund
überperiodischer Gleichmäßigkeitsüberlegungen mit der fiskalischen Über-
gangsproblematik begründen. Beim Wechsel von der traditionellen zur nach-
gelagerten Einkommensbesteuerung müsse der Fiskus zunächst auf Steuerauf-
kommen verzichten: Mindereinnahmen fielen sofort, Mehreinnahmen erst in
späteren Haushaltsjahren an. Das neue Körperschaftsteuersystem ermögliche
es dem Gesetzgeber aber, die überperiodische Gerechtigkeit der Steuerlasten-
austeilung schrittweise herzustellen.

Die neue gesetzgeberische Belastungsentscheidung im Sinne einer überperiodisch
gerechtfertigten Steuerlastenausteilung sei aber nach *Dorenkamp* nicht system-
konsequent umgesetzt. Die ausschließliche Verringerung der Steuerlast bei
Anteilseignern von Kapitalgesellschaften sei nicht gleichheitskonform. *Dorenkamp*
schlug daher vor, daß auch ein Arbeitnehmer die Möglichkeit erhalten sollte,
für eine Besteuerung seiner Investitionen eine niedrigere Besteuerung von einbe-
haltenen Gewinnen wählen zu können, bei einer späteren Nachbelastung von
ausgeschütteten Gewinnen. Dies könne durch Kapitalsammelstellen unter der
Aufsicht der öffentlichen Hand erreicht werden, bei denen das Kapital eingespart
und später unter Berücksichtigung der entstandenen Steuer ausgezahlt werden könne.

VI. Europarechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform

Raber stellte die europarechtlichen Aspekte der Unternehmenssteuerreform in den Mittelpunkt seines Referats. Er wies daraufhin, daß ein wesentliches Motiv für den Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer die fehlende Europatauglichkeit des Anrechnungsverfahrens gewesen sei. Vor diesem Hintergrund untersuchte *Raber* im ersten Teil seines Referats, ob das Anrechnungsverfahren tatsächlich so europuntauglich gewesen sei, wie immer behauptet worden ist.

Auslöser dieser Frage sei ein Schreiben der EU-Kommission aus dem Jahre 1995, in dem diese die Auffassung vertreten habe, das deutsche Vollarrechnungsverfahren verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit. *Raber* gelangt zu dem Schluß, daß eine Prüfung der Vereinbarkeit des Anrechnungsverfahrens mit dem Europarecht berücksichtigen müsse, daß die direkten Steuern in der EU nicht harmonisiert seien und daß die Mitgliedstaaten völlig unterschiedliche Körperschaftsteuersysteme haben. Das Problem könne daher nicht allein aus nationaler Perspektive betrachtet werden.

Es bestünden begründete Zweifel daran, daß das deutsche Anrechnungssystem einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dargestellt.

Nach diesem Zwischenergebnis stellte *Raber* die Frage, ob das Halbeinkünfteverfahren im Einklang mit europäischem Recht stehe. Diese Frage wurde von ihm bejaht. Bedenklich sei es aber, daß die Inhaber ausländischer Investmentanteile im Gegensatz zu den Inhabern inländischer Fonds vom Halbeinkünfteverfahren und von der Anwendung des § 8 b KStG ausgeschlossen seien. Dies stelle nach Ansicht von *Raber* eine verbotene Diskriminierung nach Art. 58 EG-Vertrag dar.

Europarechtlich bedenklich sei es, die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens davon abhängig zu machen, daß eine ausländische Gesellschaft einer ausreichenden steuerlichen Vorbelastung im Ausland unterlegen habe. Die ausreichende Vorbelastung als Voraussetzung für das Halbeinkünfteverfahren habe ihren Niederschlag in § 10 Abs. 2 Satz 2 AStG gefunden.

Raber befaßte sich sodann mit der Frage der Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit Beteiligungen (§ 8 b Abs. 1 KStG). Nach § 8 b Abs. 5 KStG gelten 5 % der steuerfreien Auslandsdividenden als Betriebsausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Damit werden Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Auslandsdividenden anders behandelt als solche im Zusammenhang mit Inlandsdividenden. Soweit die Kosten höher als 5 % der Dividenden seien, würden inländische Beteiligungen diskriminiert, soweit sie niedriger seien, komme es zur Benachteiligung der ausländischen Beteiligung. Dies führe nicht immer zur Benachteiligung von Auslandsdividenden. *Raber* bezweifelt, daß der EuGH demzufolge die unterschiedlichen Regelungen zum Betriebsausgabenabzug für europarechtswidrig hält. Anders sähe es jedoch aus, falls man die Anwendung des

§ 3 c Abs. 1 EStG auf Inlandsdividenden wegen Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip als unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG unterließe. In diesem Fall sei die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen, weil Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Auslandsdividenden teilweise nicht zum Abzug zugelassen würden, während solche bei Inlandsdividenden stets abzugsfähig seien.

Die Regelungen der Mitgliedstaaten gegen die sogenannte Thin-Capitalisation-Linie war nach Auffassung von *Raber* europarechtlich höchst zweifelhaft. Der EG-Vertrag gebiete keine generelle Verlustberücksichtigung über die Grenze. Dennoch müßte die Organschaft zwischen deutscher Muttergesellschaft und deutscher Betriebsstätte ihrer EU-Tochtergesellschaft ermöglicht werden. Ebenso sei nach neuester Rechtsprechung des EuGH die generelle Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste in den Mitgliedstaaten unzulässig. Zusammenfassend zog *Raber* den Schluß, daß dem hohen Anspruch, ein europataugliches Unternehmenssteuersystem in Deutschland zu schaffen, noch einige weitere Schritte zu folgen hätten. Diese Feststellung gelte aber nicht nur für Deutschland, sondern für alle Mitgliedstaaten der EU.

VII. Außensteuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform

In seinem Referat legte *Wassermeyer* dar, daß das deutsche Außensteuerrecht in einer tiefen Krise stecke. Ursache der Krise sei die fehlende Übereinstimmung mit dem EG-Recht. Das Außensteuerrecht führte zu einer unterschiedlichen Besteuerung bei der Beteiligung von Steuerinländern an inländischen Kapitalgesellschaften gegenüber der Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften. Dies widerspreche der Rechtsprechung des EuGH, die es verbietet, die Beteiligung von Steuerinländern an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften ungleich zu besteuern. Die Unternehmenssteuerreform habe die Krise des deutschen Außensteuerrechts weiter vertieft. Der deutsche Gesetzgeber sei weder bereit gewesen, § 3 Nr. 40 d EStG bzw. § 8 b Abs. 1 KStG auf den sog. „Hinzurechnungsbetrag“ anzuwenden, noch sollten deutsch-beherrschten ausländischen Kapitalgesellschaften innerhalb der Hinzurechnung der Besteuerungen vergleichbare Vergünstigungen gewährt werden, wie dies durch § 8 b Abs. 1 und 2 KStG geregelt sei.

Die angesprochenen Ungleichbehandlungen demonstrierte *Wassermeyer* an ausgewählten Fällen. Für diese Beispiele stelle sich die Frage, ob die im deutschen Außensteuerrecht getroffenen Regelungen – insbesondere die Abwehrregelungen des AStG – noch mit dem EG-Recht in Einklang stünden. Diese Frage sei sowohl für alle Teile des AStG als auch für § 34 c EStG zu verneinen. Für die Ungleichbehandlung ließen sich auch keine Rechtfertigungsgründe finden, nachdem der EuGH in seinem „Eurowings-Urteil“ entschied, die Niedrigbesteuerung im Ausland sei für Deutschland kein Rechtfertigungsgrund im Inland eine Zusatzsteuer zu erheben.

Sodann ging *Wassermeyer* auf den bereits von *Raber* angesprochenen Punkt der steuerlichen Vorbelastung von Dividenden ein. Nach *Wassermeyer* ist die Feststellung der konkreten steuerlichen Vorbelastung einer Dividende im Regelfall objektiv unmöglich. Dies demonstrierte er an der Vorschrift des § 10 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 AStG. Zunächst sei bereits der Wortlaut dieser Regelung vollkommen mißraten. Daneben sei die Feststellung der steuerlichen Vorbelastung ohne eine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei allen nachgeschalteten Gesellschaften und ohne die Existenz einer Verwendungsfiktion unmöglich.

Am Schluß seines Referats stellte *Wassermeyer* die Überlegung zur Überwindung der Krise im deutschen Außensteuerrecht an. Nach *Wassermeyer* müßte man sich im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung auf eine reine Mißbrauchsabwehrbesteuerung beschränken. § 1 AStG könne gerettet werden, wenn man bereit sein sollte, den Fremdvergleich auch bei Entnahmen und Einlagen einzusetzen. Dagegen sollte der Gesetzgeber auf die Besteuerung von Nutzungsüberlassungen und Dienstleistung auch im Verhältnis zum Ausland verzichten, weil die Anpassung insoweit zu viele praktische Schwierigkeiten auslösen würde.

VIII. Veräußerungsgewinnbesteuerung nach dem KStG und EStG

Im letzten Referat des Symposiums referierte *Hamacher* über die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach dem KStG und dem EStG. Dabei berichtete *Hamacher* im ersten Abschnitt seines Referats über die Veräußerungsgewinnbesteuerung im unternehmerischen Bereich. Hier ging er zunächst auf die Veräußerungsgewinnbesteuerung in §§ 8 b KStG, 15 Abs. 4 EStG ein. Problematisch sei in diesem Bereich gewesen, daß der Gesetzgeber zunächst geplant hat, das Halbeinkünfteverfahren nicht auf solche Bestände zu erstrecken, die bei Kreditinstituten zum kurzfristigen sog. Handelsbestand gehörten. Das habe dazu geführt, daß für diesen Bescheid das Nettoprinzip verletzt werde. Dieser unerwünschte Rechtszustand sei durch das sog. Eigenhandelsteuergesetz jedoch rechtzeitig korrigiert worden. §§ 8 b Abs. 7 KStG und 15 Abs. 4 EStG sähen nun eine Sonderregelung für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute vor.

In diesem Zusammenhang ging *Hamacher* noch darauf ein, daß in der Vorschrift des § 15 Abs. 4 EStG ein gesetzgeberisches Mißtrauen gegen derivate Geschäfte zum Ausdruck komme. Termingeschäfte bzw. Derivatgeschäfte würden vom Gesetzgeber offenbar als moralisch anstößig empfunden, so daß dem sich dort entwickelnden Markt steuerrechtliche Hemmnisse in den Weg gestellt worden sind.

Sodann ging *Hamacher* auf die Vorschrift des § 17 EStG mit der auf 1 % abgesetzten Wesentlichkeitsgrenze ein. Durch die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze auf 1 % würde das Trennungsprinzip des EStG und KStG zwischen Gesellschaft und Gesellschafter im Kern erschüttert werden. Der Sache nach han-

dele es sich hierbei um einen ersten Schritt in Richtung einer umfassenden Besteuerung privater Veräußerungsgewinne. Die Vorschrift habe mittlerweile größere Verwandtschaft zum Bereich der privaten Veräußerungsgewinnbesteuerung.

Im zweiten Teil seines Referats ging *Hamacher* auf die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne ein. Er berichtete, daß durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 der § 23 EStG eine neue Struktur erhalten habe. Die neue Gesetzesfassung unterscheide zwischen Veräußerungsgeschäften (Abs. 1 Nr. 1–3) und Beendigungsgeschäften (Nr. 4). Damit habe der Gesetzgeber eine Einzelstreitfrage entschieden. Vertreter einer mehr wissenschaftlichen Sichtweise hätten nämlich in der Vergangenheit als Veräußerungsgeschäfte auch solche Vorgänge erfassen wollen, die keine Veräußerung im Rechtssinne darstellen, sondern die Beendigung eines Rechtsverhältnisses auf sonstige Weise herbeiführen. Durch die neue Struktur von § 23 EStG habe der Gesetzgeber klargestellt, daß der Begriff der Veräußerung im engen Sinne eines entgeltlichen Übertragungsgeschäfts auf einen Dritten zu verstehen sei und daß Beendigungstatbestände, die sich zwischen Rechtsinhaber und Emittent eines Finanzprodukts abspielten, keine Veräußerungsgeschäfte seien, sondern allenfalls den Termingeschäften nach Abs. 1 Nr. 4. Ferner wies *Hamacher* daraufhin, daß entgegen der Gesetzesbegründung die Wortlautfassung von § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht imstande sei, Partizipationsscheine und Index-Optionsrechte zu erfassen. Es sei allerdings vorauszusehen, daß die Finanzverwaltung aufgrund des in der Begründung klar gewordenen Willens weiterhin bestrebt sein dürfte, den Wortlaut von § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu strapazieren, um das gewollte Ergebnis gleichwohl zu erreichen.

Zusammenfassend gelangte *Hamacher* zu dem Ergebnis, daß der Gesetzgeber kein konzeptionelles Vorgehen innerhalb der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen zeige. Sei eine Rückkehr zu noch nachvollziehbaren Besteuerungsmöglichkeiten im Bereich der §§ 8 b KStG und 15 Abs. 4 EStG durch das Eigenhandelsteuergesetz gelungen, zeige insbesondere die Betrachtung der privaten Veräußerungsgewinne, daß hier Stückwerk Maxime sei. Gelegenheit zu einer organischen Durchdringung der hier angeschnittenen Materie, insbesondere auch der derivativen Geschäfte, könne die zur Verabschiedung stehende EU-Richtlinie über eine Erfassung der Zinseinkünfte geben.

IX. Fazit

Das Symposium hat die Schwierigkeiten einer umfassenden und sachgerechten Unternehmenssteuerreform anschaulich belegt. Von keinem der Referenten wurde grundsätzlich die Notwendigkeit einer Unternehmenssteuerreform in Frage gestellt. Die Referate und auch die meisten Diskussionsbeiträge zeigten darüber hinaus, daß die Unternehmenssteuerreform in weiten Bereichen begrüßenswerte Fortschritte gebracht hat. Dem Anliegen des Gesetzgebers, die

Steuerlast für alle Steuerpflichtigen und insbesondere für die Unternehmer und die Unternehmen zu senken, wurde durchweg zugestimmt.

Wenngleich dieses generelle Ziel der Unternehmenssteuerreform mehr oder minder einheitlich begrüßt wurde, sind eine Vielzahl der Regelungen der Unternehmenssteuerreform zum Teil sehr kritisch gewürdigt worden. Neben einer Vielzahl von einzelnen Vorschriften, die von den Referenten und Diskussionsmitgliedern als unbefriedigend oder sogar verfassungswidrig empfunden wurden, bestand bei der Mehrzahl der Referenten und Diskussionsmitglieder ein besonderes Unbehagen bei den Fragen der Europatauglichkeit der Unternehmenssteuerreform und in der fehlenden Rechtsformneutralität des neuen Steuersystems. Die auch gesetzpolitisch laut gewordene Kritik am Halbeinkünfteverfahren wurde auch steuersystematisch und verfassungsrechtlich als bedenklich angesehen.

Die Ergebnisse des Symposiums werden die steuerrechtliche und auch die gesetzpolitische Diskussion ganz sicherlich beflügeln. Ich bin sicher, daß durch die Ergebnisse des Symposiums die Jahrestagung 2001 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Hamburg zur Unternehmenssteuerreform befruchtet werden und dieses Symposium damit eine gute Vorbereitung für diese Veranstaltung sein kann.

Sachregister

- Altersvermögensgesetz 72
- Altersversorgung
 - Betriebliche 62, 70 f.
- Altersvorsorge 61, 70 ff., 83, 98
 - Gesetzliche 72
 - Private 71, 129, 135
- Anrechnungsverfahren 3, 5, 7 ff., 12 f., 17, 19 f., 40, 103 ff., 125, 145
 - Körperschaftsteuerliches 5, 22, 42, 45, 83, 93, 95, 103 f., 106, 125, 145 f.
- Anteilseigner 8 f., 12, 15 f., 18, 20, 27, 29, 31, 34, 37, 86, 90, 99, 103 ff., 110 ff., 145, 155
 - Ausländischer 9, 17, 107 ff., 111, 113, 115, 117 ff., 124, 143, 157
- Äquivalenzprinzip 14
- Außensteuerrecht 121, 124, 126, 161

- Ballooningkonzept 86
- Belastungseffekt 8
- Belastungsvergleich 25, 30, 75
- Besteuerung
 - Gleichmäßige 13, 73
 - Intertemporale 101
 - Nachgelagerte 49, 62 ff., 66 ff., 73, 75, 77 f., 83, 97, 98, 100 ff., 148, 168 f.
 - Rechtsformabhängige 26, 34, 36
 - Traditionelle 62 ff., 66, 69 f., 74, 77, 83, 101 f.
- Betriebsausgaben 10, 20, 113 f.
 - Abzugsbeschränkung für 10, 20
- Betriebsstättengewinne 97
- Betriebsstättenverluste 118 f.
- Börsentermingeschäft 136 f.
- Brühler Empfehlungen 2 f., 6, 8, 15, 19, 21, 39, 41, 81, 109
- Brühler Kommission 3, 26, 87 f., 92, 154

- capital gains-Besteuerung 159

- Derivate 132
- Diskriminierung 9, 17, 82, 101, 104, 108 ff., 115
 - Europarechtswidrige 108
 - Rechtfertigung der 5, 14, 19, 37, 110, 115
- Dividendenbesteuerung 13, 86, 106, 112, 164
- Dividendeneinkünfte 6, 11, 14 f. 17, 19 f., 107, 121, 124
- Dividendenfreistellung 156
- Dividendenprivileg 158
- Dividententeil
 - Freigestellte 8
- Dreiecksgeschäfte 39 f.
- Durchgriffsprinzip 26

- EG-Vertrag 9, 109
- Einkommensteuer
 - Synthetische 6, 10, 13, 15, 17, 23, 27, 48, 132
- Einkommensteuerrecht
 - Dualismus im 85
- Einkommensteuertarif 8, 11, 15, 18, 23, 40, 45, 78, 85, 164, 167
- Einkünfte
 - Gewerbliche 27, 29, 41 f., 44, 94, 132, 134
- Einkunftsarten 10, 18, 27, 29, 40, 48, 85, 87, 164, 168
- Einsperreffekt 12
- Emissionsrendite 143
- Entscheidungsneutralität 11, 44, 145
 - Fehlende 11, 39, 103, 118
- EU-Ausländer 9
- Europatauglichkeit 36, 103, 107
 - Fehlende 103, 145
- Eurowings-Urteil 124

- Financial Future Geschäfte 138
- Freistellungssystem 20

- Gesellschafterfremdfinanzierung
 103, 114, 116 f.
 Gewerbeertrag 57, 93
 Gewerbesteuerbelastung 40, 42, 45,
 47, 94
 Gewinnausschüttung 9, 19, 27
 Gleichmäßigkeitskonzeption 62, 69,
 98
 – Überperiodische 64, 66, 77, 98,
 101

 Halbeinkünfteverfahren 3, 5 ff., 29,
 33, 40, 61, 75 f., 77 f., 83 ff., 97,
 103, 107 ff., 121 f., 126, 132, 134,
 152, 155, 157
 – Europarechtskonformes 17
 – Anwendungsbereich des 5, 10, 19,
 80, 84, 137
 – Belastungswirkungen des 62
 – Eigenschaften des 5 f., 8
 – Mehrbelastungen des 14, 16
 – Tarifverzerrende Wirkung des 17
 – Vorzüge des 5, 8
 Handelsbestand 130, 132
 Harmonisierung 6, 107, 116
 Hebesatzautonomie 95
 Hinzurechnungsbesteuerung 111,
 121 ff., 146, 155 ff., 172

 Indexoptionen 136
 Indexoptionsrechte 138, 141
 Inhabersteuer 81
 Inlandsdividenden 17, 103, 112 ff.
 integration through double taxation
 8

 Kapitalsammelstellen 61, 79, 81 ff.,
 100 ff.
 Kapitalverkehrsfreiheit 82, 104 ff.,
 110 f., 113 f., 116 f., 123, 144 f.
 Kassageschäfte 137 f.
 Kohärenz 82, 99, 105, 110
 Kombizins-Gestaltungen 139
 Körperschaftsteuerreform 2, 5 ff.,
 20

 Körperschaftsteuersystem 5 ff.,
 19 f., 27, 77, 85, 106 f., 152
 – Integriertes 7
 – Klassisches 5, 14, 20 f., 100, 105 f.,
 146, 158
 – Reform des 5, 73
 Körperschaftsteuertarif 45, 91
 Korrespondenzprinzip 63, 67 ff.,
 73 f., 77 f., 83, 91, 102
 – Nachgelagertes 83

 Leistungsfähigkeit 6, 10, 13 f., 19,
 26, 34, 36, 42, 62, 65, 67, 87 f., 97,
 101, 144
 – Objektive 10, 20, 36
 – Subjektive 10, 34, 36, 71
 Leistungsfähigkeitsprinzip 25, 33 f.,
 95, 97
 – Überperiodisches 62, 69, 97, 101,
 143, 148, 169
 Leistungsvergütungen 9, 16, 25, 27,
 30 f., 35

 Markttrendite 143
 Mutter-Tochter-Richtlinie 23, 114

 Nettoprinzip 20, 113 f., 130, 132
 – Objektives 34, 114
 Niederlassungsfreiheit 104, 107, 113,
 115 ff., 123, 145

 Objektsteuerprinzip 42
 Optionsgeschäft 136
 Organschaft 27, 39, 45, 56 ff., 92 ff.,
 116, 118 f.
 – Gewerbesteuerliche 47, 93

 Partizipationsscheine 136, 138 ff.
 Pensionsrückstellung 91, 97
 Pensionszusage 28, 98
 Personengesellschaft
 – Doppelstöckige 39, 47, 56

 Quellenabzug 22
 Quellenstaat 116
 Quellensteuer 105, 108, 124

- Rechtsformgerechtigkeit 25, 32 ff., 57
- Aus steuersystematischer Sicht 25, 32
 - Aus verfassungsrechtlicher Sicht 33
- Rechtsformneutralität 5, 10, 25 f., 32 ff., 39 f., 65, 86, 88 f., 91 f., 147, 163, 165, 167, 174
- Riesterrente 72, 77, 79 f., 84, 100 ff.
- Saint-Gobain-Urteil 108, 117
- Schachtelprivileg 20, 22, 108, 117, 122 f., 160
- Schwarzwaldklinik-Entscheidung 33
- Shareholder-Relief-System 7
- Sondertarifierung 78, 81
- Steuergerechtigkeit 5 f., 10, 65, 129
- Horizontale 5, 10
 - Vertikale 5, 10
- Steueroasen 39, 111, 156
- Steuersatzspreizung 12, 33, 61, 75, 76, 98, 146, 152
- Steuerwettbewerb 111 f., 156
- Swap-Verträge 136
- Tarifspreizung 12, 26
- Teilanrechnung 7, 17 f., 41, 84 f.
- Teilanrechnungsverfahren 5, 17, 23, 85
- Pauschales 7, 17, 85
- Teilsatzverfahren 8, 23
- Termingeschäfte 133, 135, 137 ff.
- Thesaurierungsneutralität 34
- Transferneutralität 34
- Trennungsprinzip 134
- Unternehmensbesteuerung 1, 6, 9, 21, 25 f., 29, 32, 41, 45, 49, 61, 79, 81, 109, 134, 146, 152
- Dualismus der 25, 26, 85, 158
 - Partiiell nachgelagerte 78, 99
- Unternehmensgewinne 25, 28, 86, 91
- Veräußerungsgewinnbesteuerung 129, 134, 144, 146, 158
- Veräußerungsgewinne 16, 20, 22, 85, 109, 129, 134 f., 143, 152, 158, 160
- Verdeckte Gewinnausschüttungen 9, 114
- Vereinigungsfreiheit 35 ff., 92, 167
- Verlustberücksichtigung 103, 116 ff.
- Lock-In-Effekt 25, 27
- Vermögenszuwachssteuer 63, 102
- Vierfünfteleinkünfteverfahren 77 f., 83, 86
- Vollanrechnungsverfahren 6, 17, 75, 104, 107, 145
- Vorabgewinn 46, 93
- Vorabgewinnanteil 47
- Vorbelastung
- Körperschaftsteuerliche 7, 23, 75, 82, 88, 94, 103, 107 f., 116
- Währungs-SWAP 138
- Wesentlichkeitsgrenze 16, 19, 85, 87, 134
- Wielockx-Entscheidung 99
- Zins-SWAP-Geschäfte 138, 142
- Zweidritteinkünfteverfahren 77

Veröffentlichungen
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
im Verlag Dr. Otto Schmidt

- Band 1: Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 2., unveränderte Auflage 1979, 280 Seiten DIN A 5, gbd. 48,- DM; für Mitglieder 38,- DM. ISBN 3-504-62001-3
- Band 2: Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 338 Seiten DIN A 5, 1979, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM. ISBN 3-504-62003-X
- Band 3: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Hartmut Söhn. 448 Seiten DIN A 5, 1980, gbd. 78,- DM; für Mitglieder 66,- DM. ISBN 3-504-62004-8
- Band 4: Gewinnrealisierung im Steuerrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Univ.Prof. DDr. Hans Georg Ruppe. 320 Seiten DIN A 5, 1981, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM. ISBN 3-504-62005-6
- Band 5: Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 458 Seiten DIN A 5, 1982, gbd. 85,- DM; für Mitglieder 71,- DM. ISBN 3-504-62006-4
- Band 6: Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Günter Kohlmann. 408 Seiten DIN A 5, 1983, gbd. 82,- DM; für Mitglieder 69,- DM. ISBN 3-504-25951-5
- Band 7: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von RA Prof. Dr. Arndt Raupach. 493 Seiten DIN A 5, 1984, gbd. 95,- DM; für Mitglieder 81,- DM. ISBN 3-504-62007-2
- Band 8: Grundfragen des Internationalen Steuerrechts**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Vogel. 318 Seiten DIN A 5, 1985, gbd. 68,- DM; für Mitglieder 55,- DM. ISBN 3-504-62008-0
- Band 9: Grundfragen des Lohnsteuerrechts**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von RA Prof. Dr. Joachim Stolterfoht. 538 Seiten DIN A 5, 1986, gbd. 118,- DM; für Mitglieder 95,- DM. ISBN 3-504-62009-9
- Band 10: Rechtsnachfolge im Steuerrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh. 258 Seiten DIN A 5, 1987, gbd. 58,- DM; für Mitglieder 48,- DM. ISBN 3-504-62010-2
- Band 11: Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 366 Seiten DIN A 5, 1988, gbd. 95,- DM; für Mitglieder 81,- DM. ISBN 3-50754-62011-0
- Band 12: Steuerrecht und Verfassungsrecht**
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf. 255 Seiten DIN A 5, 1989, gbd. 62,- DM; für Mitglieder 52,- DM. ISBN 3-504-62012-9

Preisstand: Juni 2001

Band 13: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Dr. Lothar Woerner. 303 Seiten
DIN A 5, 1990, gbd. 72,- DM. ISBN 3-504-62013-7

Band 14: Probleme des Steuerbilanzrechts

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Werner Doralt.
285 Seiten DIN A 5, 1991, gbd. 72,- DM. ISBN 3-504-62014-5

Band 15: Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BVerfG Dr. Paul Kirchhof. 260 Seiten DIN A 5, 1993, gbd. 74,- DM. ISBN 3-504-62016-1

Band 16: Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Joachim Lang. 365 Seiten
DIN A 5, 1994, gbd. 98,- DM. ISBN 3-504-62015-3

Band 17: Grundfragen der Unternehmensbesteuerung

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BFH Dr. Franz Wassermeyer. 397 Seiten DIN A 5, 1994, gbd. 98,- DM. ISBN 3-504-62017-X

Band 18: Der Rechtsschutz in Steuersachen

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Christoph Trzaskalik.
241 Seiten DIN A 5, 1995, gbd. 88,- DM. ISBN 3-504-62018-8

Band 19: Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Moris Lehner. 314 Seiten
DIN A 5, 1996, gbd. 95,- DM. ISBN 3-504-62019-6

Band 20: Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Vors. Richter am BFH Dr. Siegfried Widmann. 380 Seiten DIN A 5, 1997, gbd. 98,- DM. ISBN 3-504-62020-X

Band 21: Steuervereinfachung

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BFH Dr. Peter Fischer.
325 Seiten DIN A 5, 1998, gbd. 96,- DM. ISBN 3-504-62021-8

Band 22: Steuern auf Erbschaft und Vermögen

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Dieter Birk. 362 Seiten
DIN A 5, 1999, gbd. 98,- DM. ISBN 3-504-62022-6

**Band 23: Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der
Unternehmensbesteuerung**

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Dr. Jürgen Pelka. 447 Seiten DIN A 5,
2000, gbd., 108,- DM. ISBN 3-504-62023-4

Band 24: Besteuerung von Einkommen

Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Dr. Ines Ebling. 595 Seiten DIN A 5,
2001, gbd., 128,- DM. ISBN 3-504-62024-2

