

beitsplätze schaffen, ist keineswegs zwangsläufig. In der Summe sind diese Nachteile stärker zu gewichten, als dies von der Kommissionsmehrheit gesehen wird.

Unter einkommensteuersystematischen Gesichtspunkten muß der Steuersatz für den thesaurierten Gewinn der marginalen Spitzenbelastung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer annähernd entsprechen. Soll zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung der Unternehmenssektor steuerlich entlastet werden, so muß die Senkung des Körperschaftsteuertarifs im Gleichschritt mit einer entsprechenden allgemeinen Senkung des Einkommensteuertarifs erfolgen; alle einseitigen Entlastungsmaßnahmen weisen im Vergleich dazu in die falsche Richtung.

Den Grundprinzipien der synthetischen Einkommensteuer ist eine Differenzierung der Steuerbelastung je nach Art oder Verwendung der Einkünfte – Konsum oder Investition – fremd. Ist jedoch die Höherbelastung des Konsums gegenüber den Investitionen Absicht des Gesetzgebers, so erweist sich die Spreizung der Gewinn- und Einkommensteuersätze auch aus dieser Perspektive als eine unsystematische, halbherzige Lösung, weil die investive Anlage nichtthesaurierter Gewinne und anderer Einkünfte nicht begünstigt wird.

Am konsequentesten wird der Weg zu einer niedrigen, einfachen und möglichst allokatonsneutralen Besteuerung von Unternehmen und Individuen mit einer Entwicklung in Richtung auf eine sogenannte „Flat Rate Tax“ beschritten, die seit längerem international für eine Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer diskutiert wird und bei der ein niedriger einheitlicher Grenzsteuersatz mit relativ hohen persönlichen Grund- und Familienfreibeträgen, aber ansonsten umfassender Bemessungsgrundlage verbunden wird.

Zusatzvotum von Prof. Dr. Albert J. Rädler

Ich unterstütze die Ziele der Kommission, insbesondere zur Änderung des Körperschaftsteuersystems; diese Ziele gehen mir jedoch nicht weit genug. In der Tendenz schließe ich mich den Bedenken im Sondervotum von Prof. Dr. Helga Pollak an.

Dr. Johanna Hey, Köln

Die Brähler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung¹

Von den Durchsetzungsschwierigkeiten der Kölner Schule in der Unternehmensteuerreformkommission

Die Bundesregierung hat im Koalitionsvertrag die Einführung einer einheitlichen rechtsformneutralen Unternehmensteuer mit einem Höchstsatz von 35 % angekündigt. Sie hat damit große Erwartungen geweckt: In der Wirtschaft auf eine substantielle Steuersatzsenkung; in der Wissenschaft auf die Umsetzung einer Reformforderung, so alt wie der Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer. Um so gespannter durfte man auf die Empfehlungen der vom Bundesfinanzminister eingesetzten *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung* sein. Ob die Empfehlungen halten, was die Politik verspricht, und ob sie tragfähige Grundlage einer großen Unternehmensteuerreform sein können, das soll im folgenden untersucht werden.

Als weiteres sehr wichtiges Moment für Wachstum und Beschäftigung erscheint mir eine generelle Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes mittelfristig in Richtung von 40 % notwendig. Dieses ehrgeizige Ziel soll kurzfristig durch eine Senkung auf ca. 42 bis 45 % vorbereitet werden.

Der Spitzensatz bei der Einkommensteuer trifft heute nicht nur Großverdiener, sondern bereits Bezieher von rund dem 2,1fachen des Durchschnittseinkommens. Vor allem trifft er neben einer Vielzahl von Arbeitnehmern auch Freiberufler und andere Steuerpflichtige. Bei einer Absenkung lediglich der Unternehmensbesteuerung auf 35 % einschließlich Gewerbesteuer wird die starke Spreizung von 13,5 % zum vorgesehenen Höchstsatz von 48,5 % zu erheblichen Verzerrungen und Ausweichreaktionen führen.

Die Gegenfinanzierung der Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes läßt sich durch einen konsequenten Abbau von Steuersubventionen und -vergünstigungen in allen Bereichen erzielen. Davon wird die große Mehrheit auch der arbeitenden Bevölkerung profitieren. Deutschland hat im internationalen Vergleich hohe Steuersubventionen, und zwar auf den verschiedensten Gebieten. Für die Senkung spricht auch, daß Nachbarländer sehr niedrige Abgeltungssteuern ab 12,5 % auf Kapitaleinkünfte anbieten. Mit der Einführung des EURO führt dies zur Gefahr von Abwanderungen von Inländern aus steuerlichen Gründen.

Meines Erachtens ist die Kommission zu Unrecht nicht auf die steuerlichen Erfordernisse des nationalen und internationalen Kapitalmarktes und seiner Teilnehmer eingegangen. Meines Erachtens läßt sich dieser Bereich, gerade nach Einführung des EURO, heute nicht mehr von der Unternehmensbesteuerung trennen, auch wenn die Investoren andere Einkunftsarten beziehen.

Mit einer weiteren aufkommensneutralen Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes durch Abbau von Steuervergünstigungen könnte Deutschland und sein Steuersystem Vorbild für die Nachbarländer werden.

I. Einführung

Die von Klaus Tipke begründete „Kölner Schule des Steuerrechts“ steht für eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und für Systemkonsequenz des Steuerrechts. Wer sich Gerechtigkeit – ein Begriff, vor dem so viele Juristen zurückschrecken – verpflichtet fühlt, der kann sich der Steuertheorie von Klaus Tipke nur schwer entziehen. Der Name Tipke ist zum Synonym geworden für ein regelhaftes Steuerrecht, eine *Steuerrechtsordnung*². Es ist seine Überzeugung, daß das „Steuerrecht nur denkbar ist auf der Grundlage sachgerechter, konsequent zu Ende ge-

¹ Abgedruckt in BB 1999, 1188 (in diesem Heft).

² Siehe Tipke, Die Steuerrechtsordnung in drei Bänden, Köln 1993.

dachter Regeln, wenn das sie denn wirklich die Bezeichnung als „Recht“ verdienen sollen, wenn das Steuerrecht mehr sein soll als eine beliebige „Schröpfungstechnik“. Zugleich sind die Regeln der Maßstab für die richtige Handhabung des Gleichheitssatzes.³ Die Aufrichtigkeit und Unbestechlichkeit, das „Ethische“⁴ an der Lehre von *Klaus Tipke* hat für seine Popularität gesorgt und ihm den Ruf des Doyen des Steuerrechts eingebracht.

Am 30. April 1999 hat eine vom Bundesminister der Finanzen nach dem Wahlsieg von SPD und Bündnis '90/DIE GRÜNEN noch im Dezember 1998 eingesetzte Expertenkommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung ihre als *Brühler Empfehlungen* bezeichneten Vorschläge dem Finanzminister übergeben. Zwei Schüler *Klaus Tipkes* haben dieser Kommission angehört: *Joachim Lang* und *Harald Schaumburg*. Auch *Jochen Thiel*, ebenfalls Mitglied der Kommission, steht der Kölner Schule nahe. Konnten sie die sechzehn übrigen Kommissionsmitglieder⁵ vom Nutzen der Regelhaftigkeit des Steuerrechts überzeugen?

Man würde vermuten, daß ein vom Geist *Klaus Tipkes* geprägter Reformvorschlag mit ein paar prägnanten Regeln und Prinzipien beginnend den Maßstab entfaltet, an dem sich die Kommission orientiert hat. Was man jedoch findet, ist der von der Bundesregierung erteilte Auftrag und dann politische Floskeln: Erhaltung des Standorts Deutschland, arbeitsplatzfördernde Effekte, mittelstandsfreundliches⁶ Steuerrecht – alles richtige und wichtige Ziele, aber es sind keine steuerpolitischen Gestaltungsregeln. Warum hat man sich nicht, statt in das Mantra gegenwärtiger Politik einzufallen, Gedanken darüber gemacht, was denn „Rechtsformneutralität“ bedeutet? Umfaßt die Forderung nach Rechtsformneutralität nur den thesaurierten Unternehmensgewinn (Thesaurierungsneutralität), oder sollten auch die ausgeschütteten/entnommenen Gewinne rechtsformunabhängig gleich behandelt werden (Ausschüttungsneutralität)? Und wo genau verlaufen die Grenzen der Rechtsformneutralität? Sollen Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmer wirklich ohne jeden Unterschied gleich behandelt werden? Man hätte ferner dazu Stellung nehmen müssen, ob das Unternehmensteuerrecht finanzierungsneutral und ob es verwendungsneutral sein soll und wie es um die Bedeutung der synthetischen Einkommensteuer bestellt ist.

All dies ist nicht geschehen, und daß die Konzeption jedenfalls der ersten, als „Einstieg in die Unternehmensteuerreform“ bezeichneten Reformstufe von einigen markanten Prinzipien getragen gewesen wäre, läßt sich auch den Einzelvorschlägen nicht ansehen. Systemkonsequenz und gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, man sucht sie vergeblich in den Vorschlägen, findet sie nur in dem in die Perspektiven verbannten Vorschlag für die Einführung einer Inhabersteuer als allgemeiner Unternehmensteuer. Oder ist Regelhaftigkeit im Zeitalter globalen Wettbewerbs antiquiert? Schließen sich Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Standortgemäßheit aus?

Das Credo von *Klaus Tipke*, daß das Steuerrecht seine innere Rechtfertigung nur aus einer gleichmäßigen Umsetzung der Belastungsfunktion beziehen kann, es konnte sich trotz der Präsenz seiner Schüler offenbar nicht gegen die übrigen Kommissionsmitglieder und den Druck der politischen Vorgaben durchsetzen⁷. Nun funktionieren pluralistisch besetzte Sachverständigenorgane wie verkleinerte Abbilder des Parlaments. Auch wenn sie in ihrer Zusammensetzung nicht dem Parteienproporz entsprechen, so ist es doch gerade die Idee derartiger „Bund-Länder-Kommissionen unter Beteiligung

von Wirtschaft und Wissenschaft“, möglichst frühzeitig alle beteiligten Gruppen in den Reformprozeß einzubinden, um auf diese Weise notwendige Kompromisse schon in das Stadium der Ausarbeitung von Vorschlägen vorzuverlegen. Das spart Zeit und politische Opportunitätskosten. Derartige Gremien treffen ihre Entscheidungen situativ. Sie spiegeln nicht notwendigerweise die Überzeugung jedes einzelnen Kommissionsmitglieds wider, sondern nur derjenigen Gruppen, die sich innerhalb einer Kommission durchsetzen⁸. Dies darf man bei aller Enttäuschung über die *Brühler Empfehlungen* nicht vergessen. Vergessen darf man auch nicht, daß die Arbeitsbedingungen der Kommission ungünstig waren. Zeitdruck lastete auf der Kommissionsarbeit selbst ebenso wie auf dem gesamten Reformprojekt.

II. Die Vorgaben des Gutachtauftrags und wie die Kommission mit ihnen umging

1. Das mehrstufige Unternehmensteuerreformkonzept der Kommission im Überblick

Ausgehend von den politischen Vorgaben, bis zum 1. 1. 2000 eine rechtsformneutrale Unternehmensteuer einzuführen, die alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 % belasten soll, lassen sich die Empfehlungen der Kommission wie folgt zusammenfassen:

Die Reform soll in zwei Stufen verwirklicht werden. In der ersten Stufe zum 1. 1. 2000 wird der Körperschaftsteuersatz innerhalb einer Bandbreite zwischen 25 und 28 % gesenkt⁹. Gleichzeitig kommt es zu einer Reform des Körperschaftsteuersystems. Das seit 1977 bestehende Vollarrechnungsverfahren wird abgeschafft. Statt dessen werden die mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Dividendeneinkünfte bei den Anteilseignern nur noch zur Hälfte der Besteuerung unterworfen (sog. Halbeinkünfteverfahren). Die Gewerbesteuer bleibt unangetastet. Personenunternehmen sollen an dem niedrigen Körperschaftsteuersatz partizipieren können. Hierfür hat die Kommission vier verschiedene Modelle entwickelt.

Die zweite Stufe ist, sowohl was den Inhalt als auch den Zeitplan angeht, noch weitgehend offen. Als Diskussionsansatz wurde das Modell einer „Inhabersteuer“ entwickelt. Bei dieser handelt es sich um eine Unternehmensteuer für Personenunternehmen, welche die Körperschaftsteuer rechtsformneutral ergänzen soll. Die Vorbelastung mit Inhabersteuer soll bei der Entnahme voll berücksichtigt werden, so daß im Ergebnis der entnommene Gewinn nur mit dem regulären individuellen Einkommensteuersatz belastet ist. Ferner wird eine Integration der Gewerbesteuer und eine systematische Kodifizierung des Steuerbilanzrechts zur Diskussion gestellt. Die Kommissi-

3 *Tipke*, Vorwort zu „Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis“, Köln 1981, S. VII.; *ders.*, *StuW* 1971, 2 ff.; *ders.*, *StuW* 1980, 281 ff.

4 *J. Lang*, Über das Ethische in der Steuertheorie von *Klaus Tipke*, in Festschrift für *K. Tipke*, S. 3.

5 Zur Besetzung der Kommission s. BB 1999, 1188 (in diesem Heft).

6 Soll denn ein Steuerrecht nicht insgesamt bürgerfreundlich sein, also freundlich (gerecht!) gegenüber jedermann, gegenüber allen „Ständen“? Was muß der Kleinunternehmer denken, der keine Arbeitnehmer hat, sondern als Einzelkämpfer hart arbeitet? Darf er sich von dieser Steuerreform nichts erhoffen?

7 *Jochen Thiel* scheint als Leiter der Steuerabteilung im Landesfinanzministerium Nordrhein-Westfalen aufgrund seiner langjährigen praktischen Erfahrungen in der Steuergesetzgebung den Glauben in die Durchsetzungsfähigkeit großer Systemreformen ohnehin ein Stück weit verloren zu haben, s. *Thiel*, in Festschrift für *K. Tipke*, S. 295, 297, 317 f.

8 Aufschlußreich wäre es daher, wenn wie bei den Entschlüssen des Deutschen Juristentages die Abstimmungsergebnisse hinsichtlich der Einzelvorschläge offengelegt würden.

9 These II.1: Der Steuersatz solle „unter dem Gesichtspunkt internationaler Wettbewerbsfähigkeit bei 25 % liegen, „unter Berücksichtigung der Lage der öffentlichen Haushalte wäre in einer ersten Stufe ein Steuersatz von 28 % bereits ein richtungweisender Schritt.“

on sah sich allerdings außerstande, dieses Konzept abschließend zu bewerten und empfiehlt lediglich, es in die weitere Prüfung miteinzubeziehen.

2. Die erste Reformstufe

a) Vorschlag der Steuerbegünstigung von Unternehmensgewinnen über einen niedrigen Unternehmensteuersatz

Die *politische* Motivation für die Unternehmensteuerreform liegt in der Verwirklichung einer im internationalen Vergleich wettbewerbsfähigen Steuerbelastung der Unternehmen, an der auch die in Deutschland mit rund 86 % deutlich überwiegenden Personenunternehmen teilhaben sollen. Es geht also um Standortpolitik. In diesem Sinne wurde in der im Oktober 1998 zwischen SPD und Bündnis '90/DIE GRÜNEN getroffenen Koalitionsvereinbarung als standortverträglicher Steuersatz die Zahl von 35 % genannt, eine Vorgabe, die jeden hätte aufhorchen lassen müssen, betrug doch zu diesem Zeitpunkt die durchschnittliche Gesamtbelastung aus Gewerbesteuer¹⁰, Solidaritätszuschlag und Körperschaft- bzw. gewerblicher Einkommensteuer und Kirchensteuer für thesaurierte Gewinne einer Kapitalgesellschaft 56,229 % und 59,693 % für Personenunternehmer im Spitzensteuersatz¹¹. Hier wurde also eine Steuersenkung von über 20 Prozentpunkten versprochen. Welche Arithmetik dem Vorschlag von 35 % zugrunde lag, ob der Regierungskoalition bei der Abfassung der Koalitionsvereinbarung überhaupt das ganze Ausmaß der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung bekannt war, bleibt im dunkeln¹².

Ob eine Unternehmensteuerbelastung von 35 % die erwünschten Wirkungen haben wird, wurde von der Kommission nicht hinterfragt; es wurde nicht begründet, sondern apriorisch vorausgesetzt. Dies ist der Kommission jedoch insoweit nicht zum Vorwurf zu machen, als es sich um eine Vorgabe des Gutachtauftrags handelte.

Ein schaler Beigeschmack bleibt dennoch angesichts der unkritischen Übernahme der Steuersatzvorgabe. Denn die beabsichtigte Spreizung von Unternehmensteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz wird zu dem Akzeptanzproblem des ganzen Reformvorhabens werden¹³. Allenthalben wird schon jetzt gegen die Spreizung opponiert und statt dessen eine Absenkung des gesamten Einkommensteuertarifs gefordert, ein Ansinnen, das angesichts der Schwierigkeiten, den Einkommensteuerspitzensatz bis zum Jahr 2002 von 53 % auf 48,5 % zu senken, allerdings kaum realistisch erscheint.

Die Kommission benennt als Rechtfertigung für die massive Begünstigung unternehmerischer Gewinne die Erhaltung des Standorts Deutschland und die Förderung neuer Investitionen zur Reduzierung der Arbeitslosigkeit. In Anspielung auf den Erbschaftsteuerbeschluss des BVerfG¹⁴ heißt es, die Besserstellung des einbehaltenen Gewinns sei „tendenziell geeignet, die auch im Gemeinwohlinteresse liegende betriebliche Investitionstätigkeit anzuregen“ (These I. 4). Das klingt nach Sozialzwecknorm. Sozialzwecknormen sind aber als Durchbrechung des Postulats gleichmäßiger Besteuerung nur dann zu rechtfertigen, wenn sie ein legitimes politisches Ziel – dies sind Standortsicherung und Arbeitsplatzbeschaffung ohne Zweifel – verfolgen und zur Erreichung dieses Zieles *geeignet, erforderlich und angemessen* sind¹⁵. Weder die Eignung noch die Erforderlichkeit der Abkoppelung des Unternehmensteuersatzes zur Erzielung der erhofften „arbeitsplatzfördernden Effekte“ sind näher dargelegt worden, obwohl Zweifel schon deshalb berechtigt sind, weil Tarifvertragspolitik, arbeits- und vor allem sozialversicherungsrechtliche Rahmenbedingungen die Bedeutung des Steuerrechts bei der Arbeitsmarktproblematik bei weitem überschreiten dürften¹⁶. Zweifel läßt

auch die Kommission anklingen (These I. 4 Satz 5), aber ohne in dieser – wie nicht zuletzt der Vorlage-Beschluß des BFH zu § 32 c EStG zeigt¹⁷ – *entscheidenden* Vorfrage Klarheit zu schaffen.

Wie synthetisch muß die Einkommensteuer sein? Läßt sie die Unterscheidung zwischen investierten und konsumierten Einkünften zu – unter der von den Kommissionsvorschlägen allerdings noch nicht einmal in Ansätzen erfüllten Prämisse, daß *alle* nichtkonsumierten bzw. konsumierten Einkünfte ihrerseits gleich behandelt werden¹⁸? Oder darf man gar – der internationale Trend zur Scheduling legt dies nahe – das gesamte Konzept der synthetischen Einkommensteuer in Frage stellen¹⁹? Genau dies sind doch die drängenden Fragen. Und genau diese zum Teil sehr komplexen Fragen wären bei einer Expertenkommission richtig aufgehoben gewesen. Deshalb hätte man sich gewünscht, daß die von Kommissionsmitglied *Joachim Lang*²⁰ in zahlreichen Veröffentlichungen herausgestellten ökonomisch-juristischen Gründe für eine Konsumorientierung des Steuerrechts²¹ durch eine niedrigproportionale Belastung investierter und gesparter Einkommenseile stärker in die Begründung eingeflossen wären. So aber bleibt nur der in den Sondervoten von *Helga Pollak* und *Albert Rädler*²² erhärtete Verdacht, die Kommission sei sich in ihrer Gänze der Legitimität der Vorgabe, die umzusetzen sie den Auftrag hatte, nicht sonderlich sicher gewesen. Verwunderlich ist dies nicht, zieht sich doch die Kontroverse zwischen der klassischen kapitalorientierten Einkommensteuer und der Theorie der konsumorientierten Besteuerung schismatisch durch alle Steuerwissenschaften. Die Kommission hat es ersichtlich nicht geschafft, in diesem zugegebenermaßen ungesicherten Terrain eine einheitliche Linie zu finden, an der sie dann ihre Empfehlungen hätte orientieren können. Da-

10 Ausgehend von einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 %. Zu der Bandbreite der Gewerbesteuerhebesätze siehe Fn. 43.

11 Durch die Absenkung der Tarifbegrenzung des § 32 c EStG auf 45 % und die Senkung des Körperschaftsteuertesaurierungssatzes reduziert sich die Belastung seit dem 1. 1. 1999 auf 51,834 % bzw. 57,933 %.

12 Im EU-Durchschnitt liegt der KSt-Satz bei 33,69 %. Die osteuropäischen Anrainerstaaten, ebenso die USA haben Körperschaftsteuersätze von 35 %. Hierzu kommen in einer Reihe dieser Staaten örtliche Unternehmensteuern, die allerdings durchweg deutlich unterhalb der Gewerbesteuer rangieren.

13 Zwei der Kommissionsmitglieder (Helga Pollak und Albert Rädler) haben sich in Sondervoten gegen die Spreizung ausgesprochen, s. BB 1999, 1191 f.

14 BVerfG, Beschluß v. 22. 6. 1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 175 f., BStBl. II 1995, 671, BB-Beilage 13 zu Heft 36/1995. Zu Recht sehr kritisch zu dieser Schlußfolgerung des BVerfG und zu deren Umsetzung in § 13 a ErbStG s. Seer, StuW 1997, 283, 293 ff.

15 *Tipke*, (Fn. 2) Bd. I, S. 364 ff.

16 Sicherlich ist zutreffend, daß niedrige Steuern – gerade auch aus der Sicht ausländischer Investoren – das Investitionsklima verbessern. Neue Investitionen sind aber nicht zwingend mit der Schaffung von Arbeitsplätzen verbunden. Gezielte Arbeitsmarktförderung ließe sich durch eine Senkung der Sozialversicherungsbeiträge wohl eher erreichen als durch eine unspezifische Steuersenkung. Zweifelnd hinsichtlich § 32 c EStG auch *M. Wendt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 32 c EStG Anm. 7. Allerdings richtet sich dort die Kritik in erster Linie gegen die fehlende Zielgenauigkeit, die sich daraus ergibt, daß die Tarifbegrenzung nicht auf die investive Einkommensverwendung begrenzt ist.

17 BFH, Beschluß v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BB 1999, 985, wo die Eignung von Steuersenkungen als Investitionsanreiz insgesamt kritisch beurteilt wird.

18 *Tipke*, NJW 1980, 1079, 1084.

19 In diese Richtung etwa *Kanzler*, FR 1999, 363 ff.

20 *J. Lang*, StuW 1989, 3 ff.; *ders.*, StuW 1990, 107 ff.; *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe 49, insb. S. 122 ff.; *ders.*, in: Festschrift für Dieter Schneider, 1995, S. 399 ff.

21 Zu den vehementesten Verfechtern der Konsumorientierung aus ökonomischer Sicht gehört *Manfred Rose* (s. etwa *M. Rose* (Hrsg.), Heidelberg Congress on Taxing Consumption, 1990; *ders.*, StVj. 1990 S. 1; *ders.*, BB Beilage 5/1992; *ders.*, in: *Krause-Junk* (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft, 1998, S. 247 ff.) Gemeinsam mit *J. Lang*, der die rechtliche Umsetzung leistete, ist es ihm gelungen, in Kroatien ein konsumorientiertes Steuersystem zu etablieren.

22 Beide setzen sich von der Steuersatzspreizung ab, s. die Sondervoten, BB 1999, 1191 f.

mit ist aber schon das Fundament der Vorschläge wackelig. Die Brühler Empfehlungen perpetuieren das bisherige Rechtfertigungsdefizit des politischen Vorschlags für eine niedrige Unternehmensteuer gegenüber einem weiterhin hohen progressiven Einkommensteuertarif.

b) Vorschlag einer Körperschaftsteuerreform durch Übergang zum sog. Halbeinkünfteverfahren

Die größte Klarheit erreichen die Empfehlungen hinsichtlich der Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, obwohl sich der Gutachtenauftrag eigentlich nicht auf eine Körperschaftsteuerreform bezog. Das vorgeschlagene Halbeinkünfteverfahren²³ verspricht nach Ansicht der Kommission gegenüber der Gliederungsrechnung des geltenden Anrechnungsverfahrens Vereinfachung. Zudem läßt es sich ohne Aufkommenseinbußen europakonform ausgestalten, denn das Halbeinkünfteverfahren soll unabhängig von der Herkunft der Dividende gelten (These II. 3). Damit wird ein schwerwiegendes Manko des Anrechnungssystems behoben. Aus der Entscheidung für eine Rückkehr zu einem (abgemilderten) klassischen Körperschaftsteuersystem ergibt sich folgerichtig die Einführung eines vom Beteiligungsverhältnis unabhängigen Schachtelprivilegs auf Körperschaftsebene (These II. 4). Auf diese Weise werden Mehrbelastungen bei Unternehmensverflechtungen vermieden.

Glücklich kann man über den Vorschlag eines Halbeinkünfteverfahrens dennoch nicht sein. Denn finanziert wird die Reform – insbesondere die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes – durch die Kleinanleger, die bislang Dividendeneinkünfte bis zur Höhe von 6000 DM im Rahmen des Sparerfreibetrages steuerfrei, d. h. einkommen- und körperschaftsteuerfrei beziehen konnten. Es ist ein legitimes Reformziel, diese gleichheitswidrige und nicht gerechtfertigte Privilegierung der Kleinanleger abzuschaffen²⁴. Nur ist das Mittel falsch gewählt. Denn hier soll nicht die Privilegierung selbst beseitigt werden. Dazu wäre es hinreichend, aber auch notwendig, den Sparerfreibetrag ganz zu streichen. Statt dessen ist man weit über das Ziel hinausgeschossen, weil nach dem Kommissionsvorschlag alle Dividendeneinkünfte – wohl gemerkt auch die, die in den beibehaltenen Sparerfreibetrag fallen – definitiv mit 35 % vorbelastet sind. Dabei wird ein der proportionalen Vorbelastung vergleichbarer Durchschnittseinkommensteuersatz von 35 % erst ab Einkünften von rund 140 000 DM erreicht. Betrachtet man angesichts des Umstandes, daß auch bisher die Gewerbesteuer definitiv wurde, nur die reine Körperschaftsteuervorbelastung von angenommenen 28 %, so stellt sich dieses Ergebnis ab Einkünften von rund 90 000 DM ein. Also muß es wohl heißen: Ade Volksaktie, ade Beteiligungssparen als Altersvorsorge, ade Beteiligung der Arbeitnehmer am Unternehmen!

Ärgerlich sind alle Aussagen der Kommission, die diese Belastungsfolgen verschleiern. Wenn etwa davon gesprochen wird, durch das Halbeinkünfteverfahren werde „die definitive Körperschaftsteuer beim Anteilseigner in pauschaler Form berücksichtigt und im Ergebnis eine Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne vermieden“ (These II. 3). Das ist richtig, aber bezogen auf die Körperschaftsteuer eben nur für Anteilseigner mit Einkünften über 170 000 DM²⁵. Bei darüber liegenden Einkünften kommt es sogar, wenn man die gewerbesteuerliche Vorbelastung außer acht läßt, zu einer Besserstellung der Dividendeneinkünfte²⁶. Die regressive Wirkung der Kombination von definitiver Körperschaftsteuer und Halbeinkünfteverfahren stellt einen Fremdkörper im System einer progressiven Einkommensteuer dar und verstößt gegen die vertikale und die horizontale Steuergerechtigkeit. Je geringer das Gesamtein-

kommen ist, desto stärker wirkt sich die Mehrbelastung durch die definitive Körperschaftsteuer aus. Wohingegen es bei hohen Einkommen zu Begünstigungseffekten kommt.

Ebenfalls irreführend ist die Aussage „Kleinanleger brauchen ihre Dividenden in Höhe des Sparerfreibetrages nach wie vor nicht zu versteuern. Sie verlieren allerdings das bisher gewährte Anrechnungsguthaben. Das wird durch die faktische Verdoppelung des Sparerfreibetrages, die durch die nur hälftige Besteuerung der Dividenden eintritt und die auf längere Sicht wahrscheinlich höheren Anteilswerte wettgemacht“ (These II. 11)²⁷. Die „faktische Verdoppelung des Sparerfreibetrages“ hat auf die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer keinerlei Einfluß, solange der durchschnittliche Einkommensteuersatz des Anteilseigners die 28 %-Marge nicht überschreitet.

Aber hätte die Kommission das Mehrbelastungsproblem nicht kleingeredet, so hätte man sich um eine Begründung für derartige Ungleichbelastung bemühen müssen, und die scheint schwer zu finden zu sein. Klaus Tipke, der sich für ein klassisches Unternehmensteuersystem ungemildeter Doppelbelastung ausspricht, hat eine Rechtfertigung im Äquivalenzprinzip gesucht²⁸. Dies verwundert, weil er das Äquivalenzprinzip im Rahmen der Gewerbesteuer als Rechtfertigung mit dem Hinweis, gemeindliche Leistungen kämen *allen Einwohnern* zugute, ausdrücklich verwirft²⁹. Deshalb vermag das Äquivalenzprinzip auch als Rechtfertigung für eine separate allgemeine Unternehmensteuer nicht zu überzeugen, denn eine gruppenspezifische Zuordnung staatlicher Leistungen, die eine Mehrbelastung entnommener/ausgeschütteter unternehmerischer Gewinne gegenüber Arbeitseinkünften zuließe, läßt sich auch bei erweitertem Anwendungsbereich nicht treffen³⁰. Die Kommission hat aber noch nicht einmal *versucht*, die Mehrbelastung zu rechtfertigen. Statt dessen tröstet sie mit der Möglichkeit spezieller Entlastungen für Kleinanleger (These II. 11), ein Vorschlag, der mit der Globalforderung, das Steuerrecht von den schon vorhandenen Ausnahmetatbeständen und Sozialzwecknormen zu säubern, nur schwer zu vereinbaren ist.

Ausgewichen werden kann der Mehrbelastung weiterhin durch die Veräußerung der Anteile. Die Kommission schlägt

23 Es handelt sich hierbei um ein Modell, das von den Kommissionsmitgliedern Rädler (gemeinsam mit J. Blumenberg als Vorschlag für eine europäische Harmonisierung entwickelt, s. Annex 10 zu *Ruding-Bericht*, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel/Luxemburg 1992; *ders.*, in N. Herzig (Hrsg.), *Harmonisierung der KSt-Systeme in den EU-Staaten*, Köln 1994, S. 1, 4 f.) und Thiel (DStJG 20 (1997), 74; *ders.*, StBj. 1996/97, 79) schon seit Beginn der 90er Jahre favorisiert wird.

24 Tipke, (Fn. 2) Bd. II, S. 659 ff.; J. Lang, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 16. Aufl., Köln 1998, § 9 Rz. 563 f.

25 Die Kombination von definitiver Körperschaftsteuer und dem auf die Hälfte der Dividendeneinkünfte angewendeten Einkommensteuertarif führt nur in einem einzigen Punkt zu einer Deckung mit dem regulären Einkommensteuertarif. Ausführlich zu den Belastungswirkungen s. die Berechnungen des DAI, Reform des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, April 1999.

26 Für Dividendenbezieher im Einkommensteuerspitzenatz kann die Belastung auf maximal 46,36 %, bzw. 45,46 % im Jahr 2002, steigen gegenüber dem regulären Einkommensteuerspitzenatz von 51 % bzw. 48,5 %.

27 Zu den höchst umstrittenen long-term Effekten der Einführung eines klassischen Körperschaftsteuersystems, nichts anderes – wengleich in abgemilderter Form – ist das Halbeinkünfteverfahren, siehe Hey, *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa*, 1997, S. 242 ff.

28 Tipke (Fn. 2), Bd. II, S. 1028 f.

29 Tipke (Fn. 2), Bd. II, S. 835 f. Allerdings richtet sich Tipkes Kritik an der äquivalenztheoretischen Rechtfertigung der Gewerbesteuer in erster Linie gegen deren konkrete Ausgestaltung, weil sie einseitig nur Gewerbetreibende belaste und weil die heutige Gewerbesteuerbemessungsgrundlage weder dem Äquivalenzprinzip noch dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht werde.

30 Zwar wird durch die Ausdehnung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer die Gruppe der Sonderbelasteten erweitert, trotzdem läßt sich m. E. die Zusatzbelastung nicht rechtfertigen, weil von staatlichen Leistungen jeder Bürger profitiert. Dies erkennt im Rahmen seiner Kritik an der Gewerbesteuer auch Tipke an (Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 835). Deshalb wird nicht ganz verständlich, warum im Rahmen einer allgemeinen Unternehmensteuer doch eine Sonderbelastung der Unternehmen möglich sein soll, ausführlich hierzu Hey (Fn. 27), S. 353 f.

vor, die Grenze für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auf 1 % zu senken. Diese nahezu lückenlose Besteuerung privater Anteilsveräußerungsgewinne ist im Interesse größter Gleichmäßigkeit der Besteuerung sehr zu begrüßen³¹ und zur Verringerung des durch die Tarifspreizung hervorgerufenen Lock-in-Effekts dringend erforderlich³². Der Ausschluß von Kleinstbeteiligungen ist aus verwaltungstechnischen Gründen vernünftig. Zudem läßt die Beteiligungsgrenze von 1 % gerade Kleinanlegern weiterhin die Möglichkeit der steuerfreien Veräußerung, da sie sich in der Regel an großen börsengehandelten Kapitalgesellschaften beteiligen und somit unterhalb der 1 %-Grenze liegen werden. Dabei darf zwar nicht verkannt werden, daß, soweit der Veräußerungsgewinn thesaurierte Gewinne widerspiegelt, auch diese mit Körperschaftsteuer vorbelastet sind. Aber immerhin wird hier eine Lücke gelassen, so daß aufgrund der Möglichkeit einer steuerfreien Realisierung von Wertsteigerungen die Attraktivität der Kapitalbeteiligung als Anlageform wenigstens teilweise gewahrt bleibt. Mit einem geschlossenen System hat dies allerdings nichts zu tun.

Auch mit dem Übergang vom Anrechnungssystem zum Halbeinkünfteverfahren hat sich die Kommission beschäftigt (These II. 8, 9 und 10). Danach scheint es so, als sollten die bestehenden Körperschaftsteuerguthaben mit dem 1. 1. 2000 auf Null gestellt werden³³. Je nach Anteilseignerstruktur kann es daher dringend ratsam sein, die Guthaben vor dem Umstellungszeitpunkt durch Ausschüttung abzuschmelzen. Konflikte zwischen Anteilseignergruppen, die, weil sie sich im Einkommensteuerspitzenatz befinden, vom Halbeinkünfteverfahren profitieren, und Kleinanlegern, für die es zu Mehrbelastungen kommt, sind vorprogrammiert. Man hat dieses Phänomen schon in der Vergangenheit als „Großaktionärsereffekt“ beschrieben. Hinzu kommen schwerwiegende Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit einer solchen Beseitigung des anrechenbaren Körperschaftsteuerguthabens mit Art. 14 GG.

c) Einbeziehung der Personenunternehmen

Das wohl schwierigste Problem bestand für die Kommission in der Einbeziehung der Personenunternehmen in die Steuerbegünstigung unternehmerischer Gewinne. Wirklich originell ist in diesem Zusammenhang der Hinweis, Personenunternehmen könnten am niedrigen Körperschaftsteuersatz durch Rechtsformwechsel partizipieren (These III. 1). Die Reform im *do-it-yourself*-Verfahren, ein hübscher Einfall! Soll damit insinuiert werden, das Problem der fehlenden Rechtsformneutralität sei letztlich ein Scheinproblem? Spürbar wird hier wie an vielen anderen Stellen der Einfluß Österreichs, wo man mit eben diesem Argument den Einwand fehlender Rechtsformneutralität unter dem dort geltenden, ersichtlich als Vorlage für die beabsichtigte Körperschaftsteuerreform herangezogenen Halbsatzverfahren wegzuwischen versucht³⁴. Aber erinnern wir uns nicht daran, daß der Gutachtenauftrag sich auf die Entwicklung einer „rechtsformneutralen“ Unternehmensbesteuerung richtete?

Nun ist die Kommission bei dem genialen Vorschlag der *Rechtsformneutralität durch Rechtsformwechsel* nicht stehen geblieben, sondern hat für die Personenunternehmen, die sich nicht umwandeln wollen, vier unterschiedliche Wege der Besteuerung zum Körperschaftsteuertarif aufgezeichnet. Sie hat dazu folgendes ausgeführt: „Für Personenunternehmen ... bedarf es im Sinne der Gleichbehandlung geeigneter Maßnahmen. Diese Gleichbehandlung läßt allerdings Differenzierungen zu, die in den rechtlichen Strukturunterschieden zwischen Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelun-

ternehmen begründet sind.“ Es wird zu überprüfen sein, ob die Vorschläge diesen Vorgaben entsprechen.

Da ist zunächst die Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer (Modell 1), gepaart mit einer Verdoppelung des Gewerbesteuerfreibetrages für jene Personenunternehmen, für die sich die Option zur Körperschaftsteuer wegen des hiermit verbundenen Halbeinkünfteverfahrens nicht lohnt. Diese Bemerkung zielt wohl in erster Linie auf Einzelunternehmer, für die eine Option zur Körperschaftsteuer schon deshalb nicht in Betracht kommen wird, weil sie keine Verträge mit sich selbst schließen können, so daß gewinn- und damit körperschaft- und gewerbesteuermindernde Leistungsvergütungen nicht möglich sind. Der Vorschlag einer Option zu einer im übrigen unveränderten Körperschaftsteuer wird, entgegen den eigenen Vorgaben der Kommission, den zivilrechtlichen Unterschieden zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften gerade nicht gerecht. Damit dürfte sich ein solches Optionsmodell in der Praxis kaum bewähren. Die Verdoppelung des Gewerbesteuerfreibetrages für Personenunternehmen ist kontraproduktiv, weil sie die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage noch weiter aushöhlt und selbst bei typisierender Betrachtungsweise vor dem Hintergrund von Art. 3 Abs. 1 GG nicht haltbar ist³⁵.

Zu Recht nicht weiterverfolgt wurde angesichts der im Vorlagebeschluß des BFH an das BVerfG artikulierten verfassungsrechtlichen Bedenken die Alternative einer weiteren Absenkung von § 32 c EStG auf 35 % (Modell 4)³⁶.

Ebenso problematisch ist die Einkommensteuerminderung im Hinblick auf die Belastung der Gewerbesteuer (Modell 3). Hierbei handelt es sich der Sache und den Belastungswirkungen nach um eine Anrechnung der Gewerbesteuer, wenngleich dies etwas verklausuliert zum Ausdruck gebracht wird. Ein Vorteil gegenüber der ebenfalls als Kompensation für die Gewerbesteuerbelastung gedachten Tarifbegrenzung nach § 32 c EStG ist, daß die Einkommensteuerminderung allen Steuerpflichtigen unabhängig vom individuellen Einkommensteuersatz zugute käme. Nicht beseitigt wird die Ungleichbehandlung gegenüber ebenfalls mit Gewerbesteuer vorbelasteten Dividendeneinkünften, die der BFH in seinem Vorlagebeschluß zu § 32 c EStG³⁷ ebenfalls gerügt hat. Insoweit kann

31 Vgl. etwa den diesbezüglichen Beschluß des 57. DJT, NJW 1988, 3006.

32 Allerdings dürfte im Interesse der Neutralität zwischen den Realisierungsmöglichkeiten Veräußerung und Ausschüttung auch der Veräußerungsgewinn nur zur Hälfte der Einkommensteuer unterworfen werden, wie dies übrigens auch in Österreich der Fall ist.

33 Dabei sollen anscheinend die vEK-Konten gegeneinander verrechnet werden, um eine dem dann geltenden Körperschaftsteuersatz entsprechende einheitliche Belastung des gesamten thesaurierten Gewinns herzustellen. Es ist zu hoffen, daß es bei dieser Überlegung nicht bleibt. Denn insbesondere die Hochschleusung von EK 01 ließe sich nicht in Einklang bringen mit der durch das StandOG eingefügten Vorschrift des § 40 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Für Körperschaften mit überwiegend ausländischen Einkünften käme es zu horrenden Nachzahlungen für in vergangenen Veranlagungszeiträumen erwirtschaftete Gewinne. Aber auch eine übergangsbedingte Verrechnung von EK 02 mit EK 40 oder EK 45 wäre nicht zu rechtfertigen. Im zukünftig geltenden klassischen System könnten derartige Einkünfte ohne weitere Belastung auf der Körperschaftsebene ausgeschüttet werden. Im scheidenden Anrechnungsverfahren wäre es erst im Ausschüttungsfall zu einer Hochschleusung gekommen. Die Verrechnung stellt sich damit ausschließlich als elegante, weil unmerkliche Methode zur Vernichtung von in der Vergangenheit erworbenen Anrechnungsguthaben dar.

34 Gassner, Das Steuersystem Österreichs nach den Steuerreformen in Gassner/Lang/Lechner, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 1996, S. 1, 4. Dabei stellen Personengesellschaften in Österreich eine Randerscheinung dar; ca. 90 % der Unternehmen sind Kapitalgesellschaften.

35 Die Gewerbesteuer würde nun vollends zur Sondersteuer für Großbetriebe, s. Lenski/Steinberg, GewStG § 1 Anm. 10.

36 Vgl. Fn. 17. Bemerkenswert ist, daß es überhaupt erst des vom BFH gesetzten Signals bedurfte, um die Kommission von einem offensichtlich verfassungswidrigen Vorschlag abzubringen. Die Literatur hat die Regelung von Anfang an in seltener Einhelligkeit als verfassungswidrig gebrandmarkt. Jeder Gedanke an eine Ausdehnung von § 32 c EStG war daher Zeitverschwendung!

37 S. Fn. 17.

auch nicht auf die einkommensteuerliche Begünstigung der Dividenden durch das Halbeinkünfteverfahren verwiesen werden. Denn dieses wirkt sich – übrigens wie die *gerade deshalb* für verfassungswidrig gehaltene Tarifbegrenzung des § 32 c EStG – erst ab einem bestimmten Einkommensteuersatz aus. Hinzu kommen steuersystematische und finanzverfassungsrechtliche Fragwürdigkeiten³⁸. Eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer als Personensteuer verträge sich nicht mit deren finanzverfassungsrechtlicher Einordnung als Objektsteuer³⁹, deshalb wohl auch die Vermeidung des Wortes „Anrechnung“ in dem Vorschlag.

Die einzig gangbare Lösung scheint in der Einführung eines optionalen Sondertarifs für nicht entnommene Gewinne von buchführenden Personenunternehmen zu liegen (Modell 2). Positiv ist, daß der Vorschlag vorsieht, auch Freiberufler, Land- und Forstwirte sowie vermögensverwaltende Unternehmen in die Option einzubeziehen. Auf diese Weise kommt man dem Ziel, *alle* nichtkonsumierten Einkünfte gleich zu behandeln, ein Stück näher. Zwar hat man in der Vergangenheit mit derartigen Optionslösungen schon zweimal Schiffbruch erlitten⁴⁰, einige der damals gemachten Fehler ließen sich aber vermeiden. Gleichwohl ist dieser Vorschlag, wenn im Fall der Entnahme die gezahlte Unternehmensteuer angerechnet werden soll, mit allen technischen und europarechtlichen Problemen des Anrechnungsverfahrens belastet, von denen man im Bereich der Körperschaftsteuer behauptete, sie nicht mehr tragen zu können. Entweder ist der Vorschlag einer Anrechnung der Unternehmensteuer nicht ernst gemeint, oder die Empfehlungen selbst entlarven die Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens hier als *reine* „Gegenfinanzierungs“maßnahme.

Wenn man andererseits den Einkommensteuersondertarif mit dem Halbeinkünfteverfahren für entnommene Gewinne kombiniert, was alternativ vorgeschlagen wurde, so dürfte die Entscheidung für die Option den Steuerpflichtigen vor eine schwierige Rechenaufgabe stellen. Für Unternehmer, deren individueller Durchschnittseinkommensteuersatz unterhalb des Unternehmensteuersatzes liegt und die deshalb nicht optieren, bliebe es bei der jetzigen Belastungssituation. Für Unternehmer mit hohem Einkommensteuersatz würde sich die Option auf jeden Fall lohnen, da sie durch das Halbeinkünfteverfahren begünstigt werden. In einem mittleren Einkommensteuerbereich kommt es auf die durch die günstigeren Theaurierungsmöglichkeiten erzielbaren Zinseffekte an und ob diese die Mehrbelastung durch das Halbeinkünfteverfahren kompensieren können. Damit ist das Modell – wie übrigens alle vorgeschlagenen Optionsmodelle⁴¹ – äußerst beraterfreundlich. Wo heute Rechtsformwahlberatung betrieben wird, wäre dann ein weites Feld für *Optionsberatung*. Einfacher wird das Steuerrecht hierdurch nicht. Indes wäre, wenn man Rechtsformneutralität als Entscheidungsneutralität hinsichtlich der Rechtsform definiert, nur die Kombination des Sondertarifs mit dem Halbeinkünfteverfahren in der Lage, gemäß dem Gutachtenauftrag Rechtsformneutralität zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften herzustellen, wenn auch um den hohen Preis einer Mehrbelastung auch der entnommenen Gewinne von Personenunternehmen, was wiederum die Grundentscheidung für das Halbeinkünfteverfahren in Frage stellt.

d) Das eigentliche Problem: Die Gewerbesteuer – ausgeklammert bzw. aufgeschoben!

Das größte Defizit der Brühler Empfehlungen, es ist dem unglücklich gewählten Zeitplan anzulasten, liegt darin, daß die Gewerbesteuer aus den Überlegungen ausgeklammert wurde,

ausgeklammert werden *mußte* (These I. 3). Denn darin ist der Kommission zuzustimmen, eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer, geschweige denn ihre Abschaffung, ist bis zum 1. 1. 2000 nicht zu bewältigen⁴². Doch aus der Unantastbarkeit der Gewerbesteuer resultierte ein Folgefehler. Denn nun ließ sich auch die Vorgabe der Belastung der Unternehmenseinkünfte mit „höchstens 35 Prozent“ nicht mehr umsetzen. Bereits aufgrund stark schwankender Gewerbesteuerhebesätze⁴³ kann das Ziel einer *einheitlichen* Belastung mit 35 % unter Beibehaltung der Gewerbesteuer nicht erreicht werden. Hinzu kommt, daß die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage aufgrund der Freibeträge und gestaffelten Meßzahlen marode ist und deshalb die Hebesätze so stark in die Höhe treibt, daß in der Kombination mit der Gewerbesteuer der Körperschaftsteuersatz immer stärker gesenkt werden mußte, um noch in den 35 %-Rahmen zu passen.

Auch das Reformziel Rechtsformneutralität läßt sich unter Beibehaltung einer unveränderten Gewerbesteuer nicht erreichen. Ist doch gerade die Gewerbesteuer heutigen Zuschnitts eine *der* Ursachen für die Rechtsformunterschiede. Auch die Vereinfachungschance wird vertan. Das Nebeneinander zweier inkongruenter Unternehmensteuerbemessungsgrundlagen wird nicht beseitigt. Virulent bleibt zudem das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, das allerdings aufgrund der vorgeschlagenen Rückkehr zu einem (modifizierten) klassischen System nunmehr nicht mehr vorwiegend der Gewerbesteuer angelastet werden kann, sondern zu einem systemimmanenten Problem der Körperschaftsteuer wird.

Nur in den Perspektiven werden einige Überlegungen über das mögliche weitere Schicksal der Gewerbesteuer entwickelt (V. 3). Etwa wird eine Revitalisierung der Gewerbesteuer, ihr Umbau in eine kommunale Unternehmensteuer mit deutlich breiterer Bemessungsgrundlage und im Gegenzug drastisch gesenkten Steuersätzen in Erwägung gezogen. Wie ist es dann aber möglich, daß die Kommission erstlich vorschlägt, in der ersten Reformstufe den Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG zunächst auf 96 000 DM zu verdoppeln? Die Unentschlossenheit im Hinblick auf die überfällige Abschaffung oder doch zumindest grundlegende Reform der Gewerbesteuer hat schon einmal eine Notlösung hervorgebracht: Den von Beginn an im Schrifttum⁴⁴ und jetzt auch vom BFH⁴⁵ für verfassungswidrig gehaltenen § 32 c EStG⁴⁶. Auch § 32 c EStG war als „Übergangslösung“ (Übergang wozu eigentlich?) ge-

38 Vgl. *Lenski/Steinberg*, GewStG, § 1 Anm. 10. Das Kommissionsmitglied *Zitzelsberger* geht in seiner Regensburger Habilitationsschrift (Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 238 ff., 307) davon aus, eine (vollständige) Anrechnung der Gewerbesteuer auf eine Gemeinschaftsteuer stehe finanzverfassungsrechtlich ihrer Abschaffung gleich, weil sie hierdurch ihren Charakter als Realsteuer verliere.

39 *Schmidt/Glanegger*, EStG, § 32 c EStG Rz. 2.

40 Erstmals 1931 und § 32 b EStG 1951; ausführlich hierzu Institut „Finanzen und Steuern“, Erfahrungen und Schwierigkeiten bei der Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf Gewinne aus Gewerbebetrieb von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften (§ 32 b EStG 1951), Grüner Brief Nr. 324, 1994.

41 Grundsätzlich kritisch gegenüber Rechtsfolgen-Wahlrechten im Hinblick auf das Postulat leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung s. *Tipke*, (Fn. 2), Bd. I, S. 506 ff.

42 Zu den verfassungsrechtlichen Implikationen der Abschaffung oder Umgestaltung der Gewerbesteuer s. aktuell *Bonk*, FR 1999, 443.

43 In einer aus 192 Kommunen gebildeten Vergleichsgruppe erheben rund 93 % Gewerbesteuerhebesätze zwischen 350 % und 470 %. In den Großstädten mit über 500 000 Einwohnern liegt der Hebesatz durchweg bei rund 450 %. In einigen Großstädten (Frankfurt/München) klettert er über 500. Die Streuung ist mit über 200 Prozentpunkten groß, vgl. Institut „Finanzen und Steuern“, Entwicklung der Realsteuerhebesätze (1997 gegenüber 1996), 1997.

44 Z. B. *Blümich/Gosch*, § 32 c EStG Rz. 13 ff.; *M. Wendt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 32 c EStG Anm. 7 m. w. N.

45 Siehe Fn. 17.

46 Vgl. BT-Drucks. 12/5016, 78: § 32 c EStG als „zweitbeste Lösung“ gegenüber der Abschaffung der Gewerbesteuer.

dacht und hat sich verstetigt, ohne daß das eigentliche Problem gelöst wurde. Warum lernt man nicht aus solchen Fehlern der Vergangenheit?

Klaus Tipke kennt nur eine Empfehlung für die Gewerbesteuer: Abschaffung!⁴⁷ Dies mutet gegenüber einer Steuer, die sich knapp zweihundert Jahre lang hat behaupten können, kühn an. Aber *Tipke* ist mutig genug, aufgedeckte Ungerechtigkeiten bis zur bitteren Konsequenz zu Ende zu denken. Die Kommission hingegen hat nicht einmal begonnen, über die Gewerbesteuer nachzudenken. Der Einwand der politischen Machbarkeit – gewiß ist es ein riesiges Unterfangen, den Widerstand der Kommunalverbände zu brechen – verfängt nicht. Wer so viel Sympathie für das österreichische Steuerwesen aufbringt wie die Kommission, der sollte sich auch damit auseinandersetzen, wie es Österreich gelingen konnte, sich nach seiner Gewerbekapitalsteuer auch der Gewerbeertragsteuer zu entledigen.

e) Finanzierung der Reform

Angesichts der trotz der Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren prognostizierten Einnahmeausfälle enthalten die Empfehlungen auch einige Vorschläge zur Finanzierung der Reform (Thesen V. 1–7)⁴⁸.

In diesen Bemerkungen zur „Gegenfinanzierung“ ist so manches Problem des vorgeschlagenen Körperschaftsteuersystems versteckt worden. So wird etwa in Punkt V. 5 eine Ausweitung von § 8 a KStG in Erwägung gezogen mit der Begründung, steuerlich unbelastete Fremdfinanzierungsentgelte seien „möglicherweise“ auch künftig attraktiver als definitiv besteuerte Dividendenerträge. Sie sind nicht nur „möglicherweise“ attraktiver, sondern ganz sicherlich⁴⁹! Hier wird ein passanter Finger in eine der Wunden des Halbeinkünfteverfahrens gelegt: Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung und der fehlenden Finanzierungsneutralität.

3. Die zweite Reformstufe

Die Einführung einer wirklich rechtsformneutralen Unternehmensteuer verlagert die Kommission in eine zweite Stufe, für die ein Zeitplan nicht angegeben wird. Damit wird deutlich, daß der Gutachtenauftrag, das Konzept einer rechtsformneutralen Unternehmensteuer zu entwickeln, die bis zum 1. 1. 2000 in Kraft treten soll, nicht erreicht wurde. Leider hat sich die Kommission hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung der zweiten Stufe nicht festgelegt, hat keine konkrete Empfehlung entwickelt, sondern lediglich das Modell einer Inhabersteuer zur näheren Prüfung anempfohlen. Hier und nicht in der recht detailliert ausgearbeiteten Empfehlung für eine Körperschaftsteuerreform lag die eigentliche Herkulesarbeit. Sie ist bisher nicht geleistet worden. Nur anhand eines konkreten Vorschlags hätte der Politik der Weg in eine einheitliche Unternehmensteuer gewiesen werden können. So aber bleibt letztlich wieder alles offen.

III. Aussichten auf einen Erfolg der Unternehmensteuerreform

Daß forsche politische Vorgaben der Sache nicht dienen, zeigt sich allenthalben. Daß Hektik keine Reformen hervorbringen kann, sondern viel Energie nutzlos verpufft, sollte eine Warnung sein. Die Wirtschaft ist gut beraten, wenn sie nicht allzu sehr drängelt, denn die Folgen legislatorischer Schnellschüsse spürt sie am eigenen Leibe. Auch nützt es nichts, sich auf eine Steuerbelastung von 35 % zu kaprizieren. Die Steuerlast wird mit Gewißheit anderswo versteckt werden, solange weiterhin Haushaltslöcher klaffen und kein Wille zu signifikanten Aus-

gabenkürzungen vorhanden ist. Die schnelle Festlegung auf einen bestimmten Tarif muß geradezu zwangsläufig der Bemessungsgrundlage zum Verhängnis werden.

Die Kommission hat versucht, den Zeitdruck aus dem Reformprojekt herauszunehmen, indem sie eine Verwirklichung der Unternehmensteuerreform in zwei Stufen vorschlägt. Einerseits werden die Vorschläge der ersten Stufe (ab dem 1. 1. 2000) von der Kommission selbst nur als „Einstieg in die Unternehmensteuerreform“ bezeichnet, andererseits hat sie keine konkreten Vorschläge für die zweite Stufe gemacht. Es zeigt sich eine bemerkenswerte Parallele zum „Einstieg in die ökologische Steuerreform“⁵⁰. Auch dort ist das weitere Procedere ungewiß. Nur sollte, bevor man einsteigt, das Ziel bekannt sein, auch die Stationen auf dem Weg dahin, sonst gerät die Fahrt schnell zur Irr- oder Zickzackfahrt. Der mit den vielen „Einstiegen“ konfrontierte (Steuer)Bürger verliert die Orientierung, droht – wenn er einflußreich ist wie die mächtigen Industrielobbies – mit dem Ausstieg, und zwar aus Deutschland. Die Politik wiederum wird, fühlt sie sich bedroht, leicht zum Spielball lobbyistischer Interessen.

Deshalb sei schon hier der Appell formuliert, daß es eine erste Stufe nicht geben darf, bevor nicht feststeht, wie die zweite Stufe aussehen soll, und daß die Änderungen der ersten Stufe logische Vorstufe zur zweiten Stufe sein müssen. Ein Vorgehen in Stufen macht nur dann einen Sinn, wenn sich beide Stufen in dieselbe Richtung bewegen und Teil eines Gesamtplanes sind. Die Brühler Empfehlungen erwecken jedoch eher den Eindruck, als solle die zweite Stufe, soweit sie bisher überhaupt konkretisiert wurde, Fehler der ersten Stufe wieder ausgleichen. Einschneidende Änderungen des Steuerrechts verhalten sich aber wie Kurskorrekturen eines Supertankers. Bis der Impuls einer Gesetzesänderung von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen reibungslos umgesetzt werden kann, bedarf es aufgrund der Schwerfälligkeit des Apparats – die zahllosen Übergangsprobleme noch außer acht gelassen – mehrerer Jahre. Eine neuerliche, nur wenig später einsetzende Kurskorrektur im Rahmen der zweiten Stufe der Unternehmensteuerreform wird Finanzverwaltung und Steuerpflichtige gänzlich ins Schlingern bringen. Denn wie sollen sich Personenunternehmer verhalten, die zum 1. 1. 2000 vor der Entscheidung für eine Option zur Körperschaftsteuer verbunden mit dem Halbeinkünfteverfahren stehen, wenn sie wissen, daß möglicherweise nur wenig später eine Inhabersteuer eingeführt werden soll, die Mehrbelastungen vermeidet, ohne daß ein solches System schon das Stadium des Gesetzesent-

47 K. Tipke (Fn. 2) Bd. II, S. 821 ff., 845.

48 Zu Steuermehereinnahmen führen neben der Abschaffung der Anrechnung der Körperschaftsteuer die vorgeschlagene stärkere Besteuerung von Veräußerungseinkünften und die Abschaffung des § 32 c EStG. Daneben wird eine Quellensteuer auf Zinseinkünfte ausländischer Anleger und die Streichung von Steuersubventionen angeregt. Zudem reduzieren sich die durch die Steuersatzsenkung hervorgerufenen Mindereinnahmen aufgrund der bei gesenkten Steuersätzen geringeren Auswirkung von Abschreibungen. Bemerkenswert ist, daß bei der Berechnung der finanziellen Auswirkungen des Optionsmodells (Modell 1), die Mehreinnahmen aus der Abschaffung von § 32 c EStG – immerhin 5,2 Mrd. DM – nicht miteingerechnet wurden. Dies ist vor allem deshalb bemerkenswert, weil es, würde der Körperschaftsteuersatz nur auf 28 % gesenkt, im Hinblick auf die Einbeziehung der Personenunternehmen bei gleichzeitiger Abschaffung von § 32 c EStG zu einer Überkompensation käme.

49 Dies gilt jedenfalls, soweit sie nicht gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 GewStG der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden. Die Belastung von Dividenden beträgt für Empfänger im Einkommensteuerspitzensteuersatz nach dem Tarif 2000 51,575 % gegenüber einer Belastung von Zinseinkünften in Höhe von 51 %. Im Jahre 2002 wird die Fremdfinanzierung noch attraktiver: 48,5 % gegenüber 50,76 % Dividendenbelastung. Eine (gegenüber der regulären Einkommensteuer niedrigere) Abgeltungssteuer auf Zinseinkünfte, wie sie immer wieder gefordert wird, würde bei weiterer Abziehbarkeit der Zinsen beim Schuldner die Vorteile der Fremdfinanzierung sogar noch verstärken.

50 Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform v. 24. 3. 1999, BGBl. I 1999, 378; ähnlich der steckengebliebene „Einstieg in den Atomausstieg“.

wurfs erreicht hätte, sie sich aber gleichzeitig im Rahmen der Option für die Körperschaftsteuer für eine Mindestzeit festlegen müssen?

Die Kommission war eine Gefangene der politischen Vorgaben. Der Gutachtenauftrag konnte nur verfehlt werden. Aber vielleicht hätte man es eher in Kauf nehmen sollen, den vorgegebenen Zeitplan nicht einzuhalten. Denn dies war eine sachfremde Vorgabe, die mit dem Auftrag, das Konzept einer ein-

heitlichen Unternehmensteuer zu entwickeln, nichts zu tun hatte. So aber hat die Kommission ihren Auftrag in der Sache verfehlt. Was hier vorgeschlagen wird, ist eine Körperschaftsteuerreform, mittels deren die versprochene Steuersatzsenkung „gegen“finanziert werden soll, garniert mit ein paar größtenteils untauglichen Vorschlägen zur Herstellung einer scheinbaren Rechtsformneutralität, nicht aber die große ange-

Umsatzsteuer

Vergütung der Vorsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige bei Verlust der Originalrechnung

8. Umsatzsteuer-Richtlinie

BFH, Urteil vom 20. 8. 1998 – V R 55/96

Vorinstanz: FG Köln (EFG 1997, 380)

Leitsatz:

Ein nicht im Erhebungsgebiet ansässiger Unternehmer darf bei von ihm nicht zu vertretendem Abhandenkommen der ihm zugegangenen Originalrechnung auch im Vergütungsverfahren den Nachweis seines Anspruchs auf Erstattung der Umsatzsteuer durch Vorlage einer Zweitschrift oder Ablichtung der Rechnung führen, wenn der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, daß weitere Erstattungsanträge gestellt werden.

UStG 1980 §§ 15, 18 Abs. 9; UStDV 1980 § 61 Abs. 1; Richtlinie 79/1072/EWG (Achte Richtlinie) Art. 3 Buchst. a

Sachverhalt: Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Frankreich. „Gegenstand ihres Unternehmens ist der Vertrieb von Mineralwasser. Die Klägerin hatte mit der U-GmbH einen Händlervertrag geschlossen. Wegen Auflösung dieses Vertrags forderte die U-GmbH von der Klägerin mit Rechnung vom 1. Februar 1989 einen Betrag von 3 500 000 DM zuzüglich 490 000 DM Umsatzsteuer. In der Rechnung ist der Leistungsgegenstand wie folgt beschrieben: „Compensation payment for the termination of the distribution of X mineral water in Germany through the joint-venture X oHG“.

Die Klägerin, die für die Zeit von Januar bis März 1989 bereits die Vergütung anderer Vorsteuerbeträge beim Beklagten und Revisionsbeklagten im Verfahren nach §§ 59 ff. UStDV 1980 beantragt hatte, machte im Einspruchsverfahren auch noch die Vorsteuer aus der Rechnung der U-GmbH geltend. Im Laufe des Einspruchsverfahrens legte sie dem BfF eine Kopie der Rechnung vom 1. Februar 1989 vor. Hierzu trug sie vor, sie habe die Originalrechnung mit Begleitschreiben vom 9. November 1989 an ihre Bevollmächtigten im Vergütungsverfahren, die Rechtsanwälte A, B und C in Frankfurt, gesandt; auf dem Postwege sei die Originalrechnung verloren gegangen.

Das BfF wies den Einspruch hinsichtlich der Rechnung der U-GmbH vom 1. Februar 1989 zurück, da § 61 Abs. 1 UStDV 1980 voraussetze, daß die erforderlichen Belege dem Vergütungsantrag im Original beigelegt seien. Das FG wies die Klage ab.

Mit ihrer Revision trug die Klägerin vor, die lediglich am Wortlaut orientierte Auslegung des § 61 Abs. 1 UStDV 1980 durch das FG überzeuge nicht. Die das Umsatzsteuervergütungsverfahren betreffenden Bestimmungen seien so auszulegen, wie die Achte Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 79/1072/EWG) und die UStDV heutzutage verstanden werden könnten und müßten; dabei seien die Wertmaßstäbe des

heutigen, nicht des historischen Richtlinien- und Verordnungsgebers maßgebend. Sinn und Zweck des Umsatzsteuervergütungsverfahrens sei es, Unternehmern aus anderen EG-Mitgliedstaaten den Vorsteuerabzug ebenso zu gewähren wie inländischen Unternehmern. Darüber hinaus solle die Erreichung dieses Hauptzwecks durch eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erleichtert werden. Das Vergütungsverfahren habe diesem Hauptzweck zu dienen, dürfe ihn aber nicht gefährden oder gar vereiteln. § 61 UStDV 1980 und Art. 3 der Richtlinie 79/1072/EWG seien dahin zu verstehen, daß die Rechnungen grundsätzlich bzw. regelmäßig im Original beizufügen seien; es handele sich um Verfahrensvorschriften mit generalpräventiver Wirkung, deren einziger erkennbarer Zweck darin bestehe, möglichen Mißbräuchen vorzubeugen, was allerdings angesichts moderner Kopiertechniken auf diesem Weg keineswegs mehr gewährleistet sei. Die Vorschriften gingen jedenfalls ins Leere, soweit mangels einer konkreten und abstrakten Gefährdungslage ein Mißbrauch nicht zu besorgen sei. Die restriktive Auslegung des Art. 3 Buchst. a der Richtlinie 79/1072/EWG durch die Steuerverwaltung enthalte eine unzulässige Diskriminierung von ausländischen Unternehmern, die auf das Umsatzsteuervergütungsverfahren angewiesen seien, da nur ihnen das wirtschaftliche Risiko des Verlusts der Originalrechnungen aufgebürdet werde. Die nach §§ 163, 227 AO 1977 möglichen Billigkeitsmaßnahmen reichten nicht aus, die aufgezeigten Probleme zu lösen.

Im übrigen verweist die Klägerin, die die Vorsteuervergütung im vorliegenden Verfahren aus Rechtsgründen und in einem besonderen auf § 163 AO 1977 gestützten Verfahren aus Billigkeitsgründen erstrebt, auf das in jenem Verfahren ergangene Vorabentscheidungsersuchen des FG Köln (Vorlagebeschluß vom 29. August 1996 2 K 4289/94, EFG 1996, 1248; Rs. C-361/96 beim EuGH, EWS 1998, 425, RIW 1998, 645 m. Anm. Huschens). Die Revision führte zur Aufhebung und Zurückverweisung.

Aus den Gründen: 1. Das FG hat die begehrte Vergütung der Vorsteuer zu Unrecht abgelehnt.

a) Nach § 18 Abs. 9 UStG 1980, § 59 UStDV 1980 ist die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Erhebungsgebiet ansässige Unternehmer unter den weiteren hier nicht streitigen Voraussetzungen des § 59 UStDV 1980 abweichend von § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG 1980 nach den §§ 60 und 61 UStDV 1980 durchzuführen. Nach § 61 Abs. 1 Satz 1 UStDV 1980 hat der Unternehmer die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem BfF oder bei dem nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 FVG zuständigen Finanzamt zu beantragen. Dem Vergütungsantrag sind die Rechnungen und Einfuhrbelege im Original beizufügen (§ 61 Abs. 1 Satz 5 UStDV 1980).

b) Das Vergütungsverfahren nach den vorgenannten Vorschriften entspricht im wesentlichen dem Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige nach der Richtlinie 79/1072/EWG.

Nach Art. 3 Buchst. a der Richtlinie 79/1072/EWG muß der Steuerpflichtige, um die Erstattung zu erhalten, einen Antrag stellen, dem die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen sind.

Betriebs Berater

Zeitschrift für Recht und Wirtschaft

Wirtschaftsrecht

Wirtschaftliche Folgen des Steuerabzugs bei ausländischen
Nachunternehmern · *Rainer Horsch und Dr. Oberhauser* · 1173

Reformbedarf im Versicherungsrecht · *Dr. Müller* · 1178

Abschließende gesetzliche Kündigungs- und Ausschlußregelung
für BGB-Gesellschafter, m. Kommentar v. *Dr. Gehrlein* · 1181

Anpassung eines Kreditvertrags bei Aufklärungspflichtverletzung
eines Kreditinstituts · 1184

Steuerrecht

Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung
Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung · 1188

Die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung
Dr. Hey · 1192

Vergütung der Vorsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige
bei Verlust der Originalrechnung · 1199

Bilanzrecht und Wirtschaftsprüfung

Phasengleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen,
m. Kommentar v. *Prof. Dr. Ekkenga* · 1206

Arbeits- und Sozialrecht

Die Direktversicherung in der aktuellen Rechtsentwicklung
Dr. Langohr-Plato · 1215

Betriebsübergang bei Rückgabe verpachteten Betriebs · 1222

Urlaubsentgelt bei Tariflohnerhöhung · 1224

23

54. Jahrgang
10. Juni 1999
Seiten 1173-1224

Inhaltsverzeichnis

Wirtschaftsrecht

Wirtschaftliche Folgen des Steuerabzugs bei ausländischen Nachunternehmern Rainer Horsch und Dr. Iris Oberhauser, Rechtsanwälte, Augsburg	1173
--	------

Zur Diskussion

Reformbedarf im Versicherungsrecht Dr. Helmut Müller, Berlin	1178
--	------

Entscheidungen

Gesellschaftsrecht Abschließende gesetzliche Kündigungs- und Ausschlußregelung für BGB-Gesellschafter (BGH, 21. 9. 98, m. Kommentar v. Dr. Markus Gehrlein)	1181
---	------

Bürgschaftsrecht Formstrenge bei Bürgschaft auf erstes Anfordern – Verhältnis zur einfachen Bürgschaft (BGH, 25. 2. 99)	1181
--	------

AGB-/Versicherungsrecht Bedingungsanpassungsklausel – Verstoß gegen AGBG? (BGH, 17. 3. 99)	1183
---	------

Vertrags-/Schadensersatzrecht Anpassung eines Kreditvertrags bei Aufklärungs- pflichtverletzung eines Kreditinstituts (BGH, 11. 2. 99)	1184
Abbruch von Vertragsverhandlungen – Schadensersatz (OLG Köln, 11. 12. 98)	1186

Schiedsverfahrensrecht Ablehnung eines Schiedsrichters – Aufhebung eines Schiedsspruchs nach neuem Recht (BayObLG, 24. 2. 99)	1187
---	------

Anwaltliche Praxis Anwaltliche Bearbeitung einer Vorfristsache (BGH, 9. 3. 99)	1187
Persönliche Eignung eines Notars (BGH, 22. 3. 99) ..	1187

Rubriken

Die erste Seite	S.
BB-Aktuell	S. IV, VI
Neue Bücher	S. IX
Impressum	S. XII
Veranstaltungen	S. XIII

Steuerrecht

Brühler Empfehlungen zur Reform der Unter- nehmensbesteuerung Kommission zur Reform der Unternehmens- besteuerung eingesetzt vom Bundesministerium der Finanzen	1188
---	------

Die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung Dr. Johanna Heide, Köln	1192
---	------

Entscheidungen und Informationen

Umsatzsteuer Vergütung der Vorsteueranmeldung im Inland ansässige Steuerpflichtige bei Verlust der Originalrechnung (BFH, 20. 8. 98)	1199
Vortragstätigkeit freier Mitarbeiter steuerpflichtig (BFH, 27. 3. 98)	1200

Erbschaftsteuer Steuerpflicht bei Erwerben nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bei Zahlung der Versicherungsprämie durch den Bezugsberechtigten (FinMin. Baden-Württemberg, 6. 5. 99)	1201
---	------

Gemeinnützigenrecht Förderung der Kameradschaft als Zweck neben der Gemeinnützigen Zwecksetzung des Vereins (BFH, 11. 3. 99)	1201
---	------

Abgabenordnung Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheides im Umfang der Aufrechnung (BFH, 11. 3. 99)	1203
--	------

Neueste Rechtsprechung des BFH in Leitsätzen	1204
---	------

Bilanzrecht und Wirtschaftsprüfung

Entscheidung

Prüfung der Aktivierung von Gewinnansprüchen (BFH, 18. 10. 98, m. Kommentar v. Professor Dr. Jens Eckenga)	1206
--	------

Arbeits- und Sozialrecht

Die Direktversicherung in der aktuellen Rechtsentwicklung

Dr. Uwe Langohr-Plato, Rechtsanwalt, Köln 1215

Entscheidungen

Kollektivarbeitsrecht

Lohnanspruch eines Betriebsrats bei witterungsbedingtem Arbeitsausfall (BAG, 18. 5. 99) 1220

Individualarbeitsrecht

Betriebsübergang einer Bildungsstätte für berufliche Fortbildung (BAG, 18. 2. 99) 1221

Betriebsübergang bei Rückgabe verpachteten Betriebs (BAG, 18. 3. 99) 1222

Urlaubsentgelt bei Tariflohnerhöhung (BAG, 17. 11. 98) 1224

Kleinbetriebsklausel und Korrekturgesetz (ArbG Frankfurt, 10. 2. 99) 1224

Entscheidungen

Bundesgerichtshof
21. 9. 98 II ZR 89/97 1181
11. 2. 99 IX ZR 352/97 1184
25. 2. 99 IX ZR 24/98 1181
9. 3. 99 VI ZB 3/99 1187
17. 3. 99 IV ZR 218/97 1183
22. 3. 99 NotZ 33/98 1187

Bayerisches Oberstes Landesgericht
24. 2. 99 4Z Sch 17/98 1187

Oberlandesgericht Köln
11. 12. 98 19 U 40/98 1186

Bundesfinanzhof
20. 8. 98 V R 55/96 1199
27. 8. 98 V R 73/97 1200
16. 12. 98 I R 50/95 1206

I R 138/97 1205

26. 1. 99 IX R 53/96 1204

23. 2. 99 IX R 19/98 1205

10. 3. 99 II R 35/97 1205

11. 3. 99 V R 57, 58/96 1201

V B 24/99 1203

18. 3. 99 IV R 26/98 1205

IV R 65/98 1204

24. 3. 99 I R 114/97 1204

I R 124/97 1205

12. 4. 99 IX B 25/99 1205

20. 4. 99 VIII R 58/97 1205

Bundesarbeitsgericht

17. 11. 98 9 AZR 431/97 1224

18. 2. 99 8 AZR 485/97 1221

18. 3. 99 8 AZR 159/98 1222

18. 5. 99 9 AZR 14/98 1220

Arbeitsgericht

Frankfurt 10. 2. 99 2 Ca 8336/98 1224

Verwaltungsanweisung

Finanzministerium des Landes

Baden-Württemberg 6. 5. 99 3 - S 3802/20 1201

Schriftleitung: RA Prof. Dr. Wolfgang Gast, RA Uwe-Karsten Reschke, RA Dr. Thomas Wegerich, sämtlich Heidelberg.

Ständige Mitarbeiter: Prof. Dr. Holger Altmeppen, Passau; Prof. Dr. Dieter Dziadkowski, München; Prof. Dr. Hartwig Henze, Richter am BGH, Karlsruhe; Prof. Dr. Gerrick v. Hoyningen-Huene, Heidelberg; Prof. Dr. Karlheinz Küting, Saarbrücken; Prof. Dr. Wolfgang Leinemann, Vorsitzender Richter am BAG, Kassel; Prof. Dr. Walter Löwe, München; Prof. Dr. Manfred Löwisch, Freiburg; Prof. Dr. Fritz Nicklisch, Heidelberg; Prof. Dr. Rolf Serick, Heidelberg; StB Dr. Andreas Söffing, Frankfurt/Main; Dr. Roland Wacker, Richter am BFH, München; RA und Notar Dr. Klaus-R. Wagner, Wiesbaden; RA Dr. Friedrich Graf von Westphalen, Köln; Dr. Lothar Woerner, Vorsitzender Richter am BFH a. D., München.