

Professor Dr. jur. Johanna Hey, Universität zu Köln

## Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Der Verabschiedung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 steht nach der Einigung der Großen Koalition auf einzelne Nachbesserungen – erwähnenswert ist insbesondere die Einbeziehung der Abschreibungen in die Bezugsgröße der Zinsschranke (EBITDA) – nun nichts mehr im Weg. Grund zum Jubel? Der Beitrag legt dar, dass die Tarifsenkungen insbesondere durch Einschnitte in das objektive Nettoprinzip teuer erkauft sind. Aus steuersystematischer Sicht sind die Gegenfinanzierungsmaßnahmen größtenteils nicht haltbar.

### I. Standortattraktivität, Missbrauchsvermeidung und Gegenfinanzierung

Senkung der Steuersätze bei Verbreiterung der Bemessungsgrundlage lautet die Standardformel standortorientierter Steuerpolitik seit Beginn der 1990er Jahre<sup>1</sup>. In diesen Kontext ist auch die Unternehmensteuerreform 2008<sup>2</sup> einzuordnen. Die Politik folgt nicht einem Bedürfnis nach Systematisierung oder Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts, sondern allein dem Druck des europäischen Steuerwettbewerbs auf die Steuersätze für mobile Besteuerungsquellen. Der Steuerstandort soll (wieder) wettbewerbsfähig, inländische Unternehmen von der Abwanderung abgehalten werden. Dabei geht es primär um die Optik niedrigerer nomineller Steuersätze.

Zu diesem Zweck verfolgt der Gesetzgeber eine dreifache Strategie: Steuersatzsenkung, Missbrauchsvermeidung und Gegenfinanzierung. Auf der einen Seite stehen die Maßnahmen zur Erhöhung der Standortattraktivität für mobile Einkunftsquellen. Hierzu gehört neben der signifikanten Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % die Tarifbegünstigung für Personenunternehmen (§ 34 a EStG-E) sowie die Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte in Höhe von 25 %.

Gleichzeitig scheint der Gesetzgeber aber nicht darauf zu vertrauen, dass der Standort so attraktiv wird, dass Gewinnverlagerungen von selbst unterbleiben und verschärft daher in erheblichem Umfang die bisherige Abwehrgesetzgebung. Auf dieses Konto gehen die Zinsschranke (§ 4h EStG-E), die neue Regelung der Gesellschaftsfremdfinanzierung (§ 8a Abs. 2 u. 3 KStG-E), in Teilen die neuen Hinzurechnungstatbestände in der Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 1 GewStG-E) sowie die Neuerungen im Außensteuerrecht, insbesondere die Regelung der steuerlichen Folgen der Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 9f. AStG-E).

Diese als Missbrauchsvermeidungsregeln deklarierten Vorschriften sind zugleich Bestandteil der Gegenfinanzierung als dritter Säule der Reformmaßnahmen. Das Gegenfinanzierungsbedürfnis resultiert aus der politischen Vorgabe, die Entlastung durch die Unternehmensteuerreform 2008 auf 5 Milliarden Euro zu begrenzen<sup>3</sup>. Allein die Absenkung der Körperschaftsbelastung kostet jährlich rd. 12,5 Mrd. Euro, die Begünstigung der Personenunternehmen ist mit weiteren 4 Mrd. Euro veranschlagt, die Abgeltungssteuer mit 1,3 Mrd. Euro. Sieht man von den reinen Verschiebungen in der Ge-

werbsteuer ab, ergeben sich Steuermindereinnahmen von rd. 18 Mrd. Euro<sup>4</sup>, das heißt ein Gegenfinanzierungsbedarf von 13 Mrd. Euro.

### II. Überschreitung der Grenzen einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

Gegen die Finanzierung von Steuersatzsenkungen durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ist so lange nichts einzuwenden, wie sie sich auf die Streichung von Steuervergünstigungen und systemwidrigen Besteuerungslücken beschränkt. Denn dann ergibt sich ein Gleichlauf mit den Zielen der Gleichmäßigkeit, Neutralität und Vereinfachung der Besteuerung<sup>5</sup>.

Doch genau hier liegt das Problem. Längst geht es nicht mehr um den Abbau von Steuervergünstigungen und Bewertungsspielräumen. Die „Schätze“ der Bemessungsgrundlage sind bereits in den 1990er Jahren gehoben worden, indem der Gesetzgeber das Steuerbilanzrecht durch Einschränkungen bei der Rückstellungsbildung und der Vornahme von Teilwertabschreibungen „verobjektiviert“ hat<sup>6</sup>. Schon diese Einschnitte in das Imparitätsprinzip, deren Höhepunkt das StEntlG 1999/2000/2002 markierte<sup>7</sup>, waren im Einzelnen zweifelhaft. Allerdings werden Reichweite und steuerrechtliche Rechtfertigung des Imparitätsprinzips seit jeher kontrovers diskutiert<sup>8</sup>, so dass der Gesetzgeber sich zumindest zum Teil auf seine gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit berufen konnte. Jetzt aber geht es an die Grundfesten des Ertragsteuerrechts, die keine Diskussion zulassen<sup>9</sup>:

- Objektives Nettoprinzip und
- Realisationsprinzip.

1 Erstmals signifikant Gesetzesbegründung (BT-Drs. 12/4487, 23 ff.) zum StOG v. 13. 9. 1993, BGBl. I 1993, 1569; ferner BT-Drs. 14/23; 125 zum StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I 1999, 402; zum Vorbild der US-amerikanischen Steuerreform von 1986 *Tipke*, *StuW* 1986, 150 ff.

2 BT-Drs. 16/4871, BR-Drs. 220/07 mit den Modifikationen des Bundestagsbeschlusses v. 25. 5. 2007.

3 Eckpunktepapier v. 12. 7. 2006, Pressemitteilung des BMF Nr. 88/2006.

4 Siehe das Finanztableau, BT-Drs. 16/4841, 39 ff.

5 Vgl. *Lang*, *Festschrift für Meyding*, 1994, 33 (34 f.); *ders.*, *DStJG* Bd. 21 (1998), 1 (3).

6 Insbesondere durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I, 402.

7 StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I, 402; zuvor bereits Verbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften durch UntStRefG 1997, BGBl. I 1997, 2590.

8 Dazu grundlegend *Hemrichs*, *DStJG* Bd. 24 (2001), 301 (317 ff.).

9 Steuersystematisch vertretbar ist lediglich die Abschaffung der degressiven Abschreibung und die Absenkung des Sofortabzugs für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 150 Euro, auch wenn diese Maßnahmen weder wirtschaftspolitisch sinnvoll sind (s. die berechtigte Kritik von *Strunk*, *Stbg.* 2007, 101 (102)), noch zur Vereinfachung beitragen (insofern sehr kritisch *G. Söffing*, *BB* 2007, 1032 ff.). Im Gesetzesentwurf werden die zusätzliche Bürokratiekosten infolge des neuen § 6 Abs. 2, 2a EStG mit 180 000 000 Euro angegeben, vgl. BT-Drs. 16/4841, 36. Nicht mit dem Nettoprinzip vereinbar ist zudem die Poolabschreibung für Wirtschaftsgüter zwischen 100 € und 1000 € über einen Zeitraum von 5 Jahren, soweit die gewöhnliche Nutzungsdauer kürzer ist.

Hey | Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch das UntStRefG 2008

Gegenfinanziert wird durch Einschränkungen des Abzugs von Betriebsausgaben und Verlustvorträgen sowie der Besteuerung fiktiver Gewinne. Die Einschränkung der eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konstituierenden Prinzipien der Ertragsbesteuerung allein aus fiskalischen Gründen ist nicht zu rechtfertigen<sup>10</sup>. Das weiß auch der Gesetzgeber und kaschiert daher seine systemwidrigen Gegenfinanzierungsmaßnahmen als Missbrauchsvermeidungsvorschriften.

Mit der Abgeltungssteuer ist zudem der Abschied vom Prinzip der synthetischen Einkommensteuer besiegelt, allerdings ohne dass an ihre Stelle eine – man mag zu ihr stehen, wie man will<sup>11</sup> – systematisch folgerichtig ausgestaltete Duale Einkommensteuer<sup>12</sup> träte. Gleichzeitig kommt es im Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer zwecks Gegenfinanzierung des niedrigen Proportionalsteuersatzes zu einer weitgehenden Abkehr vom Werbungskostenabzug.

### III. Sicherung des nationalen Steueraufkommens und Missbrauchsabwehr als Rechtfertigung?

Die Gesetzesbegründung nennt zwei Begründungsansätze zur Rechtfertigung der Gegenfinanzierungsmaßnahmen: Die Sicherung der inländischen Steuerbasis sowie die Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen<sup>13</sup>. In dieser Zweckdichotomie liegt das eigentliche Dilemma der Maßnahmen. Zwischen den Zielen der Sicherung der inländischen Steuerbasis und der Missbrauchsabwehr gibt es zwar eine Schnittmenge, beide Ziele sind aber keineswegs deckungsgleich. Denn nicht jeder Verlust deutschen Steuersubstrats beruht auf missbräuchlichen Gestaltungen. Im Gegenteil, vielfach werden außersteuerliche Gründe den Ausschlag für die Gestaltung geben, in deren Folge Deutschland durch Doppelbesteuerungsabkommen und Richtlinienrecht<sup>14</sup> an der Besteuerung gehindert ist.

Bei den angeblichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften des UntStRefG 2008 handelt es sich nicht um die Normierung von Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO. Welche Missbrauchskonzeption hinter den Vorschriften steht, wird im Gesetztext nicht erkennbar. Der Gesetzgeber typisiert, ohne dass er offen legt, welchen Fall er genau treffen will. Dies ist schon insofern problematisch, als analog zu der vom BVerfG für die Rechtfertigung von Sozialzwecknormen aufgestellten Forderung nach tatbestandlicher Erkennbarkeit des Lenkungszwecks<sup>15</sup> auch für Vorschriften zur Missbrauchsabwehr zu fordern ist, dass der Missbrauchsvermeidungszweck im Tatbestand „zielgenau und normenklar“<sup>16</sup> zum Ausdruck kommen muss.

Ohnehin entsteht der Eindruck, es gehe dem Gesetzgeber gar nicht primär um die Abwehr missbräuchlicher Steuergestaltungen, sondern um die Partizipation an dem unter seiner Steuerjurisdiktion durch Inanspruchnahme der von ihm bereitgestellten Infrastruktur erwirtschafteten Steuersubstrat. Aus quellentheoretischer Sicht ist dieser Wunsch verständlich<sup>17</sup>, nur beschreitet das UntStRefG 2008 den falschen Weg. Statt sich international abzustimmen, verletzt der Gesetzgeber sowohl Fundamentalprinzipien des Ertragsteuerrechts als auch internationale Konventionen. Nationale Alleingänge, in deren Folge sich Deutschland Besteuerungsrechte unabhängig davon anmaßt, ob der Gewinn auch im Ausland besteuert wird, können nur dann gerechtfertigt werden, wenn sie auf eindeutige Missbrauchsfälle begrenzt sind. Dabei ist eine enge Missbrauchskonzeption entsprechend dem Verständnis des EuGH zugrunde zu legen<sup>18</sup>. Nur ein enges Missbrauchsverständnis verhindert, dass Fälle erfasst werden, in denen der Steuerpflichtige nicht über Alternativgestaltungen verfügt, die es ihm ermöglichen, dem Eingriff unter Verletzung des objektiven Nettoprinzips oder der Heranziehung fiktiver Gewinne auszuweichen, das heißt, das sanktionierte missbräuchliche Verhalten zu unterlassen. Missbrauch setzt Gestaltungsmöglichkeiten voraus.

## IV. Verletzung des objektiven Nettoprinzips

### 1. Steuergesetzgebung missachtet verfassungsrechtliche Vorgaben

Eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung von Einkommen muss durch die Erwerbstätigkeit veranlasste Aufwendungen zum Abzug zulassen und eine vollständige Verrechnung von Verlusten ermöglichen. Das Nettoprinzip konkretisiert das Leistungsfähigkeitsprinzip und steht damit auf der gleichen Stufe fundamentaler Besteuerungsprinzipien<sup>19</sup>. Zwar hat das BVerfG sich bisher vor einer eindeutigen verfassungsrechtlichen Einordnung des Nettoprinzips gescheut<sup>20</sup>. Anerkannt hat es das objektive Nettoprinzip jedoch als Ausgestaltungsmaßstab der Einkommensteuer, den der Gesetzgeber folgerichtig umzusetzen hat. Dies schließt Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips bei Vorliegen gewichtiger Gründe nicht aus, jedoch bedürfen sie einer Rechtfertigung<sup>21</sup>.

Die Steuergesetzgebung zeigt trotzdem wenig Respekt gegenüber dem objektiven Nettoprinzip. Die Verstöße häufen sich nicht nur im Unternehmensteuerrecht, sondern auch im allgemeinen Einkommensteuerrecht. So gehen etwa die Begrenzung bzw. Abschaffung der Abzugsmöglichkeiten der Aufwendungen für die Berufsausbildung<sup>22</sup>, häusliche Arbeitszimmer oder Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte<sup>23</sup> mit Einschränkungen des Nettoprinzips einher. Es handelt sich hierbei allerdings durchweg um Fallgestaltungen, die dem Problemkreis gemischter Veranlassung zuzuordnen sind. Dies rechtfertigt die Maßnahmen zwar lediglich zum Teil<sup>24</sup>. Immerhin kann dem Gesetzgeber aber konzidiert werden, es gehe ihm um eine – wenn auch unzutreffende – Typisierung der Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre<sup>25</sup>. Die Abzugsverbote und Hinzurechnungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung haben eine andere Qualität. Zinsaufwendungen, Miet-/Pacht und Lizenzentgelte sind *unzweifelhaft* durch den Betrieb veranlasst. Es geht nicht um die Verlagerung von Aufwand aus der Privat-

- 10 Fiskalzweck zur Rechtfertigung von Verstößen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip ungeeignet.
- 11 Ablehnend Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 8 Rz. 79.
- 12 Siehe den Vorschlag des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BMF-Schriftenreihe Bd. 79 (2006); Schön/Schreiber/Spengel/Wiegand, Stbg 2006, 103 ff.; und die differenzierte und umfassende Würdigung der Dualen Einkommensteuer durch Englisch, IFSt-Schrift Nr. 432 (2005).
- 13 BT-Drs. 16/4841, 29 ff.
- 14 Im Zusammenspiel von Mutter-/Tochter-Richtlinie (1990/2003) und Zins- und Lizenzrichtlinie v. 3. 6. 2003 (RL 2003/49/EG) ist das Auseinanderfallen der Besteuerungsrechte für Eigenkapital- und Fremdkapitalvergütungen unter Mitwirkung Deutschlands institutionalisiert worden.
- 15 BVerfG, 22. 6. 1995 2 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148), BB-Beilage 13 zu Heft 36/1995.
- 16 Jüngst: BVerfG, 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, ZEV 2007, 76 Ls 2 b).
- 17 Siehe z. B. Lang, FAZ v. 30. 3. 2007, S. 14; Rödder/Stangl, DB 2007, 479 (482 f.), die allerdings die Beschränkung auf echte Missbrauchsfälle fordern.
- 18 Vgl. EuGH, 12. 9. 2006 – Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, RIW 2006, 785, EWS 2006, 461, Rdnr. 55: Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken als Rechtfertigungsgrund nur, wenn sich die Regelung gegen Verhaltensweisen richtet „die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“
- 19 Tipke, StRO Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 763 f.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 42, 54 f.
- 20 Siehe hierzu jüngst Lang, StuW 2007, 3 (4 ff.).
- 21 BVerfG, 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95 ff.), BB 1998, 2508; BVerfG, 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (48).
- 22 Gesetz zur Änderung der AO und anderer Gesetze v. 21. 7. 2004, BGBl. I 2004, 1753.
- 23 StÄG 2007, 19. 7. 2006, BGBl. I 2006, 1652.
- 24 Siehe statt vieler die Fundamentalkritik von Lang, StuW 2007, 3 ff. Der in BMF, 4. 5. 2007 – IV A 7 – S 0623/07/0002, DB 2007, 1053 reklamierte „Einschätzungs- und Gestaltungsraum“ des Gesetzgebers deckt keine widersprüchlichen, sachfremden Typisierungen.
- 25 Zur Notwendigkeit typisierender Abgrenzung von Privat- und Erwerbssphäre Ruppe, DStJG Bd. 21 (1998), 29 (55 f.); Seer, BB 2004, 2272 (2274).

die Erwerbssphäre. Auch der Verlustabzug ist keine Subvention, sondern unzweifelhaft durch das objektive Nettoprinzip geboten<sup>26</sup>.

## 2. Zinsschranke

### a) Verletzung des Nettoprinzips trotz Vortragsfähigkeit

Der größte Sündenfall im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip ist die Zinsschranke des § 4h EStG-E<sup>27</sup>. Anders als der heutige § 8a KStG enthält § 4h EStG-E nicht nur eine Umqualifizierung, sondern ein Betriebsausgabenabzugsverbot, das zudem nicht nur die an Gesellschafter oder nahe stehende Personen gezahlten Zinsen, sondern auch ganz „normale“ Bankzinsen erfasst. Rechtsfolge von § 4h EStG-E ist nicht, dass Gewinne *statt* im Ausland im Inland versteuert werden, sondern dass sie *zweimal* voll besteuert werden<sup>28</sup>: Einmal im Inland beim Schuldner, ein weiteres Mal beim Empfänger der Zinsen im Ausland. Denn es ist kaum vorstellbar, dass der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht für den Zinsertrag verzichten wird. Auch im reinen Inlandsfall greift das Abzugsverbot unabhängig davon ein, dass der Zinsertrag beim Empfänger nochmals besteuert werden wird<sup>29</sup>.

Allerdings besteht die Möglichkeit, den nichtabzugsfähigen Zinsaufwand in zukünftige Veranlagungszeiträume vorzutragen mit der Chance eines späteren Abzugs. Man könnte auf die Idee kommen, das objektive Nettoprinzip sei im Hinblick auf diese Vortragsmöglichkeit nicht verletzt. Immerhin hat der XI. Senat des BFH zu § 2 Abs. 3 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 befunden, das objektive Nettoprinzip müsse nicht notwendigerweise in jedem einzelnen Veranlagungszeitraum verwirklicht werden<sup>30</sup>. Doch schon in Bezug auf die Verlustverrechnung ist dieser Ansicht zu widersprechen<sup>31</sup>. Verluste sind im Hinblick auf die mit einem Aufschub des Abzugs verbundenen Liquiditätsnachteile im frühestmöglichen Zeitpunkt zu verrechnen. Zudem hat auch der XI. Senat des BFH seine Aussagen zu den Folgerungen aus dem objektiven Nettoprinzip für die zeitliche Zuordnung von Aufwand ausdrücklich auf die Verlustverrechnung beschränkt und unter anderem mit dem nur eingeschränkten Verlustrücktrag und der wechselvollen Geschichte des Verlustvortrags begründet. Insofern unterscheidet sich die Verlustverrechnung von der innerperiodischen Berücksichtigung erwerbssichernden Aufwands. In den Beschlüssen vom 6. 3. 2003 hat derselbe Senat zudem darauf abgestellt, ob es zu einem tatsächlichen Abfluss von Mitteln kommt<sup>32</sup>, was beim Zinsaufwand zu bejahen ist. Die Vortragsmöglichkeit ändert folglich nichts an der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips.

Bedeutung könnte dem Zinsvortrag allenfalls auf der Rechtfertigungsebene im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung zukommen. Doch an der Schwere des Eingriffs kann der Vortrag nur dann etwas ändern, wenn eine hinreichende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass er *zeitnah* realisiert werden kann. Das Risiko, dass der Zinsvortrag nicht genutzt werden kann, ist aber deutlich größer als das Risiko, dass aufgrund der Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG ein Verlustvortrag dauerhaft nicht genutzt werden kann. Der Zinsvortrag kann in den Folgejahren nur genutzt werden, wenn sich das Verhältnis zwischen Zinsaufwand und Gewinn verändert. Aufgrund der in § 4h EStG-E zugrunde gelegten hohen Eigenkapitalquote bedarf es hierzu einer Veränderung der Finanzierungsstruktur, die häufig allenfalls langfristig erreichbar ist. Während eine hohe Fremdfinanzierung kein ungewöhnliches Ereignis ist, sind dauerhafte Verluste oder stark zyklische Gewinn- und Verlustperioden eher die Ausnahme als die Regel<sup>33</sup>. Außerdem ist die Gefahr groß, dass der Zinsvortrag durch Verschmelzung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E), Gesellschafterwechsel (§ 8a Abs. 1 Satz 3 i. V. m. § 8c KStG-E) oder Ausscheiden eines Mitunternehmers (§ 4h Abs. 5 EStG-E) untergeht und das Abzugsverbot mithin nicht nur temporär, sondern dauerhaft wirkt. Gleichzeitig erweist sich die Zinsschranke im Hinblick auf den Untergang des

Zinsvortrags als Hemmnis für Umstrukturierungen. Mithin stellt sich die Frage nach der Rechtfertigung der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durch § 4h EStG-E in voller Schärfe.

### b) Missbrauchszweck weder zielgenau noch normenklar typisiert

Der Gesetzgeber gibt als Begründung für die Zinsschranke das Ziel der „Sicherung des inländischen Besteuerungssubstrats“ an<sup>34</sup>, ohne genau festzulegen, gegen welche Formen der Gefährdung der Gewinnverlagerung sich § 4h EStG-E richten soll. Die Gesetzesbegründung führt explizit lediglich die konzerninterne Fremdkapitalausstattung deutscher Tochtergesellschaften durch im Ausland ansässige Muttergesellschaften sowie die Fremdfinanzierung über den Kapitalmarkt auf<sup>35</sup>. Darüber hinaus beschränkt § 4h EStG-E aber auch die fremdfinanzierte Akquisition ausländischer Tochtergesellschaften über in Deutschland bei der Muttergesellschaft abzugsfähigen Zinsaufwand<sup>36</sup>. Auch auf diese Weise lässt sich das internationale Steuersatzgefälle nutzen. Der Gewinn der Auslandstochter unterliegt im Zweifel einer niedrigeren Besteuerung und ist im Inland steuerfrei gestellt, der Zinsaufwand wird dagegen – mit der letztlich marginalen Einschränkung des heutigen § 8b Abs. 5 KStG – voll steuerwirksam gegen die höhere deutsche Tarifbelastung verrechnet.

Die konkrete Ausgestaltung von § 4h EStG-E; 8a KStG-E geht indes weit über den in der Gesetzesbegründung angegebenen Missbrauchsvermeidungszweck hinaus. Die Vorschrift erfasst – unabhängig davon, ob die bekämpften Gestaltungen überhaupt Missbrauch im engeren Sinne darstellen – jedwede Fremdfinanzierung von Konzerngesellschaften. Insbesondere ist § 4h EStG-E auch auf reine Inlandskonzerne anwendbar<sup>37</sup>, obwohl ein „Missbrauch“ durch Ausnutzung des internationalen Steuersatzgefälles nur im grenzüberschreitenden Sachverhalt in Betracht kommt. Dass der Gesetzgeber aufgrund der EuGH-Rechtsprechung, insbesondere in der Rechtssache Lankhorst-Hohorst<sup>38</sup>, gezwungen war, diesen „Missbrauch“ durch eine unterschiedslos auf In- und Auslands-sachverhalt anwendbare Regelung zu unterbinden, ändert hieran nichts<sup>39</sup>. Die Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes durch Normen, für die im Inlandsfall von vornherein kein Bedürfnis be-

26 Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 9 Rz. 61 f.

27 Siehe dazu Töben/Fischer, BB 2007, 974 ff.; Hallerbach, StuB 2007, 289 ff.; Rödder/Stangl, DStR 2007, 479 ff.; Köhler, DStR 2007, 597.

28 Köhler, DStR 2007, 597 (603).

29 S. die verfassungsrechtlichen Bedenken von Köhler, DStR 2007, 597, 603.

30 BFH, 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552, 554, BB 2001, 1451; BFH, 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516, 517, BB 2003, 1161; BFH, 6. 3. 2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523, 524, BB 2003, 1159.

31 Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 9 Rz. 66.

32 BFH, 6. 3. 2003 – XI B 7/02 (Fn. 30), BStBl. II 2003, 518 und BFH, 6. 3. 2003 – XI B 76/02 (Fn. 30), BStBl. II 2003, 525, allerdings bezogen auf eine mögliche Verletzung des subjektiven Nettoprinzips.

33 Dabei ist allerdings branchenabhängig zu differenzieren vgl. Lang/Englisch, StuW 2005, 3 (21 ff.).

34 BT-Drs. 16/4841, 48. An anderer Stelle heißt es: Die Zinsschranke solle verhindern, „dass allein aus Gründen der Steeroptimierung eine hohe Fremdkapitalquote angestrebt wird“ (a. a. O., S. 31).

35 BT-Drs. 16/4841, 31.

36 So auch und zur weiteren Gestaltung der Up-stream-Inboundfinanzierung Rödder/Stangl, DB 2007, 479. In letzteren Anliegen dürfte neben dem Problem der Umformungsmöglichkeiten ein weiterer Grund dafür liegen, dass § 4h EStG-E nicht mehr auf Gesellschafterfremdfinanzierungen beschränkt ist und dass bei der Ermittlung der Voraussetzungen der sog. Escapeklausel das Eigenkapital des Betriebs um die Beteiligungsbuchwerte gekürzt wird (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4 EStG-E).

37 Allerdings wird § 4h EStG hier vielfach keine Rolle spielen, soweit eine Organschaft besteht. Dies wiederum weckt Bedenken hinsichtlich der angeblichen Europarechtskonformität, wenn man sich nicht auf den Standpunkt stellt, das Problem liege in den Voraussetzungen des § 14 KStG.

38 EuGH, 12. 12. 2002 – Rs. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, EuGH 2002, I-1179, BB 2003, 190, RIW, 2003, 151, EWS 2003, 23.

39 Dazu ausführlich Hey, StuW 2005, 317 (322).

Hey | Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch das UntStRefG 2008

steht, lässt sich m. E. nicht durch eine andernfalls drohende Europarechtswidrigkeit rechtfertigen.

Aber auch von der Problematik der Inlandsanwendung abgesehen stellt sich die Frage, ob die Regelung hinreichend zielgenau ist, das heißt, ob sie geeignet, erforderlich und angemessen ist, so dass die mit der Besteuerung von Aufwand verbundene Verletzung des objektiven Nettoprinzips gerechtfertigt werden kann.

Zunächst ist festzuhalten, dass sich die Zinsschranke entgegen der Gesetzesbegründung keineswegs nur gegen eine „allein aus steuerlichen Gründen hohe Fremdkapitalquote“ richtet<sup>40</sup>. Die Gründe für die Fremdkapitalisierung spielen keine Rolle; ein Motivtest ist nicht vorgesehen. Zu Recht hat *Wolfgang Schön* im Rahmen der Anhörung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 darauf hingewiesen, dass die Entscheidung zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung häufig nicht freiwillig zugunsten der Fremdfinanzierung ausfällt, sondern schlicht mangels Alternativen<sup>41</sup>. Dann aber ist sie nicht steuerinduziert und damit auch nicht missbräuchlich.

Allerdings ist der Gesetzgeber berechtigt, zur Vereinfachung des Gesetzesvollzugs den Missbrauch zu typisieren<sup>42</sup>, soweit hierdurch keine bedeutsamen Nachteile entstehen und durch die Typisierung entstehende Nachteile keinen größeren Kreis treffen<sup>43</sup>. Eine Missbrauchstypisierung könnte darin gesehen werden, dass § 4h EStG-E nur für Konzernbetriebe gilt. Doch werden damit – und auch dies ist angesichts des erweiterten Konzernbegriffs des § 4h Abs. 3 Satz 5 und 6 EStG-E zweifelhaft<sup>44</sup> – nur solche Fälle ausgenommen, in denen eine gezielte Verlagerung von vornherein nicht in Betracht kommt. Hieraus lässt sich aber nicht im Umkehrschluss folgern, Finanzierungsaufwendungen innerhalb eines Konzerns seien stets Ausdruck von Missbrauch.

Auch dass das Abzugsverbot erst ab einem bestimmten Verhältnis des Zinssaldos zum Rohgewinn eingreift, reicht für eine Beschränkung auf Missbrauchsfälle im Sinne realitätsgerechter Typisierung<sup>45</sup> nicht aus<sup>46</sup>. Gegenüber dem auf das steuerliche EBIT gestützten Regierungsentwurf führt die Erweiterung der Bezugsgröße auf das sog. EBITDA<sup>47</sup>, d. h. durch Einbeziehung der Abschreibungen, zwar zu einer deutlichen Verbesserung der Abzugsmöglichkeiten, die der Realität der Fremdfinanzierung deutscher Unternehmen eher gerecht wird<sup>48</sup>. Ob damit der Zinsabzug auch im Normalfall eines Unternehmens mit wenig Anlagevermögen gewährleistet ist, bleibt aber fraglich. Für Dienstleistungsunternehmen und Forschungsunternehmen dürfte EBITDA nur eine geringfügige Entlastung darstellen, ohne dass ein Grund dafür erkennbar wäre, dass Zinsaufwendungen zur Finanzierung sofort abzugsfähigen Aufwandes härter sanktioniert werden müssen als Zinsaufwendungen für die Anschaffung von Anlagevermögen. Auch handelt es sich nicht nur um unbeachtliche Einzelfälle, die im Hinblick auf die notwendigerweise mit gesetzlichen Typisierungen einhergehenden Vergrößerungen hinzunehmen wären.

Als verhältnismäßige Missbrauchstypisierung ist § 4h EStG-E schließlich auch nicht im Hinblick auf die sog. Escapeklausel einzustufen. Zwar ermöglicht die Escapeklausel den Nachweis, dass die Fremdfinanzierung des Betriebs der Fremdkapitalquote des Gesamtkonzerns entspricht und demzufolge nicht ungewöhnlich ist. Doch Ausgestaltung und Komplexität der Escapeklausel werden – ohne dass hier auf Einzelheiten näher eingegangen werden kann<sup>49</sup> – die Inanspruchnahme vielfach verhindern.

Ohne jedes Maß ist schließlich die Verschärfung der Gesellschaftsfremdfinanzierung in § 8a Abs. 2 und 3 KStG-E. Die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Zinsschranke auf nicht konzernangehörige Betriebe bzw. der Ausschluss der Escapeklausel greifen bereits dann ein, wenn 10% oder mehr der den Zinsertrag übersteigenden Zinsaufwendungen an wesentlich beteiligte An-

teilseigner, diesen nahe stehende Personen oder rückgriffsberechtigte Dritte<sup>50</sup> gezahlt werden. In der Folge sind nicht nur die an den Anteilseigner gezahlten, sondern sämtliche Zinsen, soweit sie die Grenzen des § 4h EStG-E übersteigen, nicht abziehbar. Ein Drittvergleich ist nicht vorgesehen. Welchen Missbrauchsfall der Gesetzgeber hier vor Augen hat und warum es dieser Rechtsfolge bedarf, bleibt im Dunkeln.

### 3. Untergang von Verlustvorträgen beim Anteilseignerwechsel

Missbrauchsvermeidung war auch die ursprüngliche Triebfeder der Einschränkung des Verlustvortrags in den Fällen des sog. Mantelkaufs<sup>51</sup>. Deutlich wurde diese Intention in der Tatbestandsvoraussetzung der Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen und der Sanierungsklausel des § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG.

Nunmehr führt gemäß dem an die Stelle von § 8 Abs. 4 KStG tretenden § 8c KStG-E<sup>52</sup> allein der unmittelbare oder mittelbare Wechsel der Anteile oder auch nur Stimmrechte auf einen Erwerber oder eine „Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen“ in Höhe von mehr als 25% bis 50% zum anteiligen, über 50% zum vollständigen Untergang des Verlustvortrags. Der Missbrauchsgedanke geht damit in der Neufassung vollständig verloren<sup>53</sup>. Der Wegfall des Verlustvortrags wiegt vor allem deshalb schwer, weil sich Verluste wegen § 10d Abs. 2 EStG aufstauen können. Selbst wenn man in der bloßen Streckung des Verlustvortrags durch § 10d Abs. 2 EStG mit dem BFH<sup>54</sup> noch keinen Verstoß gegen das Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sieht, erhöht sich durch die Verschärfung der Mantelkaufregelung die Gefahr, dass Verluste überhaupt nicht mehr berücksichtigt werden, signifikant.

Der Untergang des Verlustvortrags führt nicht nur zu einer Verletzung des Nettoprinzips, sondern bricht zudem mit dem das Körperschaftsteuerrecht tragenden Trennungsprinzip<sup>55</sup>. Die Änderung war im Hinblick auf die Streichung des Verlustübergangs bei Verschmelzung (§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a. F.) durch das SEStEG<sup>56</sup> zwar erwartbar, ist aber kein Gebot der Folgerichtigkeit<sup>57</sup>. Ob der Übergang von Verlustvorträgen im Fall der Verschmel-

40 BT-Drs. 16/4841, 31 (Hervorhebung nur hier).

41 Stellungnahme zu der Anhörung zum UntStRefG-Entwurf am 25. 4. 2007, [www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoeungen/056/Stellungnahmen/index.html](http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoeungen/056/Stellungnahmen/index.html).

42 Ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. z. B. BVerfG, 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6 f.), BB 1997, 1391.

43 Z. B. BVerfG, 25. 9. 1992 – 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153 (172), BB 1992, 2124, 2341 m. Anm. *Sangmeister*.

44 Kritisch bezüglich der Reichweite z. B. *Töben/Fischer*, BB 2007, 974, 976.

45 Vgl. BVerfG, 7. 10. 1969 – 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, 142 (150); ferner BVerfG, 20. 3. 2001 – 1 BvR 491/96, BVerfGE 103, 173 (194).

46 Zur Sachverhaltsvermutung durch safe haven rules *Ruppe*, DStJG Bd. 21 (1998), 29 (44 f.).

47 Fassung des Beschlusses v. 25. 5. 2007.

48 Zur Kritik an der ursprünglichen 30%-Grenze des steuerlichen EBIT als nicht realitätsgerecht *Rödter/Stangl*, DB 207, 479 (483); *Hallerbach*, StuB 2007, 289 (293 f.).

49 Zu den Problemen der Escapeklausel z. B. *Köhler*, DStR 2007, 597 (600 ff.).

50 Wobei der Rückgriffsbegriff gegenüber der bisherigen Erfassung von Back-to-Back-Finanzierungen erheblich ausgedehnt wird, s. *Töben/Fischer*, BB 2007, 974 (976).

51 Vgl. BT-Drs. 11/2157, 171 zur Einführung von § 8 Abs. 4 KStG durch StRefG 1990 v. 25. 7. 1988, BGBl. I 1988, 1093.

52 Dazu im Einzelnen *Wiese*, DStR 2007, 741 ff.

53 *Kufsmaul/Zabel*, BB 2007, 967 (971 f.); *Wiese*, DStR 2007, 741 (744).

54 Siehe Fn. 30.

55 Ebenso *Wiese*, DStR 2007, 741 u. 744.

56 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 7. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2782.

57 Zum Zusammenhang zwischen der Streichung von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG und der Verschärfung der Mantelkaufregelung *Kufsmaul/Zabel*, BB 2007, 967 (972).

zung steuersystematisch geboten ist, hängt davon ab, welche Bedeutung man dem Individualsteuerprinzip im Unternehmensteuerrecht beimisst<sup>58</sup>. Es ist steuersystematisch vertretbar, § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG als eine wirtschaftspolitisch sinnvolle, aber nicht zwingend gebotene Steuererleichterung für Umstrukturierungen einzuordnen<sup>59</sup>. Unter diesem Gesichtspunkt konnte sich der Gesetzgeber bei der Abschaffung von § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG auf seine Gestaltungsfreiheit berufen. Die Umgestaltung der Mantelkaufregelung hat eine andere Qualität. § 8c KStG-E ignoriert, dass Körperschaften in ihrem Bestand von ihren Mitgliedern unabhängig sind. Die Negierung der rechtlichen Identität zugunsten einer wirtschaftlichen Betrachtung bedarf als Abweichung von der gesetzgeberischen Grundentscheidung einer Rechtfertigung.

Eine solche ist aber noch nicht einmal ansatzweise ersichtlich. Der Gesetzgeber führt Vereinfachungsgründe an<sup>60</sup>. Im Finanztafeln findet sich die Maßnahme dann aber erstaunlicherweise mit einem Plus von 1,475 Mrd. Euro wieder<sup>61</sup>. Es wäre ein Gebot der Redlichkeit, die Gegenfinanzierungsmaßnahmen klarer zu benennen. Dann würde nämlich deutlich werden, dass die Tarifsenkung mit Systembrüchen und den dadurch bewirkten Verzerrungen teuer erkaufte wird.

#### 4. Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnungen

Dass die Gewerbesteuer das objektive Nettoprinzip verletzt, daran sind wir gewöhnt. Die neuen Hinzurechnungstatbestände in § 8 Nr. 1 GewStG<sup>62</sup>, der die bisherigen Nr. 1–3 und 7 des § 8 GewStG zusammenfasst, bringen zwar auf den ersten Blick wegen der nur 25%igen Hinzurechnung sämtlicher Finanzierungsentgelte und des Freibetrags von 100000 Euro im Hinblick auf die bisherige 50%-Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen eine Entlastung. Die Erstreckung auf Leasingraten und Lizenzentgelte relativiert diese Aussage aber wieder. Zwar hat die Neuordnung der Hinzurechnungstatbestände laut Gesetzesbegründung keine Mehreinnahmen zur Folge, dies schließt aber Mehrbelastungen im Einzelfall nicht aus<sup>63</sup>. Zudem kommt es aufgrund der Streichung der korrespondierenden Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 4 GewStG in Zukunft stets zu einer Doppelerfassung sowohl beim Zahlenden als auch beim Empfänger, soweit dieser ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegt.

Der einzige Versuch einer Rechtfertigung für die Besteuerung von Aufwand durch die Gewerbesteuer liegt in der Stabilisierung des kommunalen Steueraufkommens<sup>64</sup>. Dies birgt die Gefahr, dass aus den derzeitigen 25% auch schnell eine höhere Hinzurechnungsquote werden kann, wenn dies der Finanzbedarf der Kommunen in Zeiten schwächerer Konjunktur, rückläufiger gewerblicher Gewinne und damit dem Versiegen der heute sprudelnden Gewerbesteuerquellen erfordert. Was wird dann die Grenze sein, bis zu der der Gesetzgeber die Verletzung des objektiven Nettoprinzips treibt? Art. 14 Abs. 1 GG im Hinblick auf den mit der Besteuerung von Aufwand verbundenen Substanzsteuereffekt?<sup>65</sup> Aber dieser Einwand lässt sich aus der Sicht eines Gewerbebetriebs ohne positiven Gewerbeertrag auch schon gegen die 25%ige Hinzurechnung erheben. Der Befund ist ernüchternd: Erkennt man die Geltung des objektiven Nettoprinzips auch im Rahmen der Gewerbesteuer an<sup>66</sup>, sind die Hinzurechnungstatbestände als verfassungswidrig einzuordnen. Das reine Fiskalinteresse kann eine Hinzurechnung, gleich welcher Größenordnung, nicht rechtfertigen.

#### 5. Abgeltungssteuer

Einen radikalen Abschied vom Nettoprinzip vollzieht schließlich die zum 1. 1. 2009 in Kraft tretende Abgeltungssteuer. Dass Quellensteuern zu einer Bruttobesteuerung führen, liegt in der Natur der Sache<sup>67</sup> und ist Tribut an ein möglichst einfaches Verfahren, zugleich aber auch eines der wichtigsten Argumente gegen eine

Abgeltungssteuer<sup>68</sup>. Der Gesetzentwurf erhebt die Bruttobesteuerung darüber hinaus zum allgemeinen Prinzip, indem er den Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten auch im Fall der Veranlagungsoption (§ 32d Abs. 4 und 6 EStG-E) ausschließt. Unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige Veranlagung beantragt, greift ausschließlich der zukünftige Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801/1602 Euro ein (§ 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 Satz 1, 2. Halbsatz EStG-E).

Zwar ist die Vereinfachungswirkung derartiger unwiderlegbarer Pauschalierungen beträchtlich, doch als Rechtfertigung der massiven Substanzsteuereffekte, zu denen es bei fremdfinanzierten Kapitalanlagen kommen kann, dürfte dies nicht ausreichen<sup>69</sup>. Der mit Kapitaleinkünften verbundene Aufwand lässt sich nicht in einem absoluten Betrag typisieren. Gerade gegenüber Steuerpflichtigen, die die Veranlagung wählen, kann die Bruttobesteuerung auch nicht im Hinblick auf die Entlastungswirkung des gegenüber dem regulären Einkommensteuertarif niedrigeren Proportionalsteuersatz legitimiert werden<sup>70</sup>. Die Gegenfinanzierung des niedrigen Proportionalsteuersatzes wird auch jenen aufgebürdet, für die ein Steuersatz von 25% keinen Vorteil gegenüber der Anwendung des regulären Einkommensteuertarifs bedeutet.

#### V. Einschränkung des Realisationsprinzips/Sollbesteuerung im Rahmen der Funktionsverlagerung

Fiktive Größen werden der Besteuerung auch im Rahmen der sog. Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 S. 9 AStG) zugrunde gelegt<sup>71</sup>. Schon die Geschäftschancenlehre des Bundesfinanzhofs<sup>72</sup> verschiebt die Grenzen zugunsten einer Sollertragsbesteuerung in den Bereich des Ungewissen<sup>73</sup>. Die Neuregelung der Funktionsverlagerung setzt noch eins drauf. Die Normierung in § 1 Abs. 3 Satz 9 und 10 AStG ergibt nur dann einen Sinn<sup>74</sup>, wenn es um mehr geht als

- 58 Dazu Hey, in Gedächtnisschrift für Trzaskalik, 2005, S. 219 (223). Zu der Parallelproblematik des Übergangs des Verlustvortrags auf den Unternehmenserben im Einkommensteuerrechts s. die Vorlage des XI. Senats des BFH, 28. 7. 2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262, BB 2005, 34 Ls. (Az.: GrS 2/04).
- 59 Dazu Maiterth/Müller, DStR 2006, 1861 ff.; Herzig, DStJG Bd. 28 (2005), 185 (198 ff.). In Verbindung mit § 10 d Abs. 2 EStG spricht allerdings vieles für die Notwendigkeit der Beibehaltung von § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG.
- 60 BT-Drs. 16/4841, 75. Dabei trifft es durchaus zu, dass die aktuelle Fassung von § 8 Abs. 4 KStG im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal der Zuführung neuen Betriebsvermögens und die Sanierungsklausel streitanfällig ist, nur zieht der Gesetzgeber hieraus den falschen Schluss. Das Problem liegt darin, dass § 8 Abs. 4 KStG nicht zielgenau gefasst ist (s. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 11 Rz. 51; Herzig, DStJG Bd. 28 (2005), 185 (195 ff.)). Statt sich um eine auf den Missbrauchsfall beschränkte Fassung zu bemühen, beseitigt der Gesetzgeber kurzerhand die „störenden“ Tatbestandsmerkmale.
- 61 BT-Drs. 16/4841, 43.
- 62 Dazu Bergemann/Markl/Althof, DStR 2007, 993 (696 ff.).
- 63 Hierzu im Einzelnen Bergemann/Markl/Althof, DStR 2007, 993 (697 ff.).
- 64 BT-Drs. 16/4841, 30; ablehnend gegenüber dem besonderen Stetigkeitsbedürfnis der Kommunen als Rechtfertigungsgrund Hey, StuW 2002, 314 (320).
- 65 Jachmann, DStJG Bd. 23 (2000), 9 (44).
- 66 So ganz überwiegend das Schrifttum, vgl. z. B. Jachmann, DStJG Bd. 23 (2000), 9 (22 ff.); Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 12 Rz. 1.
- 67 Seer, BB 2004, 2272 (2277).
- 68 Vgl. etwa Scheffler, Besteuerung von Kapitaleinkünften und Unternehmensbesteuerung – Praxisfragen, DWS-Schriftenreihe Nr. 6 (2004), S. 11 (36).
- 69 Siehe insofern auch die erheblichen Bedenken von Behrens, BB 2007, 1025 (1028): Enteignende Besteuerung.
- 70 So aber BT-Drs. 16/4841, 57.
- 71 Zu den Details der Regelung siehe Herzig, Wpg. 2007, 7 ff.; Wassermeyer, DB 2007, 535 ff.
- 72 Grundlegend BFH, 30. 8. 1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371, 375, BB 1995, 2513, 2628 m. Anm. Aretz/Bühler; ferner BGH, 16. 12. 1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; BFH, 11. 6. 1996 – I R 97/95, BFHE 181, 122, BB 1996, 2394; BFH, 27. 2. 2003 – I R 80/01, BFH/NV 2003, 1349.
- 73 Krit. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, S. 656; Schön, in: FS für W. Flume, 1998, S. 265 (268 ff.); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 11 Rz. 71; Ditz, DStR 2006, 1625 (1626) kritisiert das Fehlen allgemeingültiger Kriterien.
- 74 Dass der Gesetzgeber lediglich einer Änderung der BFH-Rechtsprechung habe vorbeugen wollen, wird man nicht ohne weiters annehmen können.

Hey | Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch das UntStRefG 2008

die bereits gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG mögliche Besteuerung der Verlagerung von Geschäftschancen. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG ist äußerst weit formuliert, wenn die Verlagerung einer Funktion einschließlich „der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile“ erfasst werden soll. Der Gesetzestext liefert keinerlei Anhaltspunkte für ein irgendwie geartetes Konkretisierungserfordernis<sup>75</sup>. Es geht nicht allein um die Realisierung unter deutscher Steuerjurisdiktion *entstandener* stiller Reserven, *besteuert* werden sollen *zukünftige*, im Ausland *erst entstehende* Gewinne (Gewinnpotential<sup>76</sup>).

Jede Besteuerung ohne Realisationsakt verursacht erhebliche Bewertungsschwierigkeiten. Als ultima ratio-Besteuerung ist dies jedoch hinzunehmen, wenn andernfalls stille Reserven gar nicht mehr (in Deutschland) erfasst werden könnten<sup>77</sup>. Doch auch Ersatzrealisierungstatbestände können nur die Funktion haben, *vorhandene* Werte ohne Realisationsakt zu besteuern, nicht aber zukünftige ungewisse Werte. Die Ungewissheit wird noch verschärft, weil § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG mit der Anknüpfung an das „Transferpaket“ einerseits eine Abkehr vom Grundsatz der Einzelbewertung beinhaltet, dessen steuerrechtliche Funktion im Schutz vor Überbewertungen liegt<sup>78</sup>, andererseits ein Transfer von good will auch unterhalb der Teilbetriebsebene angenommen wird, ohne dass der Gesetzgeber deutlich macht, ab wann von der Übertragung eines Transferpakets auszugehen ist.

Die Verlagerung von Funktionen ins Ausland wird in den seltensten Fällen *ausschließlich* steuerlich motiviert<sup>79</sup> sein und stellt damit keinen Missbrauch dar. Es handelt sich auch nicht um künstliche Gestaltungen im Sinne der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, da die Funktionsverlagerung mit einer „wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Aufnahmestaat einhergeht<sup>80</sup>. Dass die Regelung mit hoher Wahrscheinlichkeit europarechtswidrig ist, weil sie nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte Anwendung findet, die Rechtsfolgen augenscheinlich über § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hinausgehen und es sich auch nicht um die Abwehr von Missbrauch im Sinne der Rechtsprechung des EuGH handelt, nimmt der Gesetzgeber hin; ebenso, dass er in den geradezu zwingend durch die Vorschrift provozierten Verständigungsverfahren vermutlich nicht in der Lage sein wird, seine „beggar my neighbour policy“ durchzusetzen. Denn die Bestimmung des Einigungsbereichs verletzt das internationale Quellenprinzip, wenn ausländische Standortvorteile in den Preis für das Transferpaket eingehen. Sie sind der deutschen Steuerjurisdiktion unter keinen Umständen zuzurechen, wären ohne die Funktionsverlagerung niemals angefallen und können daher vom deutschen Fiskus nicht beansprucht werden.

Bis aber der EuGH dem Treiben ein Ende setzt, werden Jahre vergehen, in denen die Steuerpflichtigen mit dem Risiko der Besteuerung leben und den hohen Dokumentationsaufwand<sup>81</sup> für die Bestimmung des Einigungsbereichs auf sich nehmen müssen. Hinzu kommen im Hinblick auf die streittrachtige Unbestimmtheit der verwendeten Tatbestandsmerkmale Beratungs- und Rechtsverfolgungskosten. Ob diese Kosten im Wege der Staatshaftung für legislatives Unrecht geltend gemacht werden können, ist im Hinblick auf das Erfordernis der „Offenkundigkeit der Vertragsverletzung“ gleichwohl zweifelhaft<sup>82</sup>.

## VI. Aufgabe des Prinzips der synthetischen Einkommensteuer

Angesichts einkunftsartenspezifischer Sondertatbestände und des Dualismus der Einkünfteermittlung ist das Einkommensteuergesetz stets hinter dem Ideal einer synthetischen Einkommensteuer<sup>83</sup> zurückgeblieben. Dennoch lässt sich § 2 Abs. 3 EStG und der Entscheidung für einen im Grundsatz einheitlichen Einkommensteuertarif<sup>84</sup> entnehmen, dass der Gesetzgeber bisher von der

Gleichwertigkeit aller Einkunftsarten ausging. Nunmehr nimmt § 2 Abs. 5b EStG-E die nach § 32d EStG-E abgeltungsbesteuerten Kapitaleinkünfte aus der Summe der Einkünfte aus und führt sie damit schon im Ansatz einer Sonderbehandlung zu.

Die der Abgeltungssteuer unterworfenen Zinsen, Veräußerungsgewinne und Dividenden werden fortan ein steuergesetzliches Eigenleben führen. Jenseits der mit Sondertarifen einhergehenden gleichheitsrechtlichen Bedenken und Abgrenzungsprobleme zeigen sich die Folgen in der bereits angesprochenen Hinwendung zur Bruttobesteuerung<sup>85</sup>. Mit der Abkehr vom Prinzip der synthetischen Einkommensteuer verbindet der Gesetzgeber die Abkehr vom Nettoprinzip für die Sonderkategorie abgeltungsbesteuerten Kapitaleinkünfte. Dies wirft die Frage nach verfassungsgerichtlichem Rechtsschutz auf. Folgt man jedoch der Rechtsprechung des BVerfG, das objektive Nettoprinzip sei nicht unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitbar, sondern lediglich ein Gebot folgerichtiger Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung<sup>86</sup>, ist zweifelhaft, ob das BVerfG den Gesetzgeber zu einer Rückkehr zum Nettoprinzip zwingen würde. Folgerichtigkeit lässt sich zwischen unterschiedlichen Schedules nicht mehr einfordern, weil der Gesetzgeber entgegenhalten kann, innerhalb der Abgeltungssteuer habe er sich für ein Prinzip der Bruttobesteuerung entschieden. Wenn nicht die Scheduling selbst als gleichheitssatzwidrig eingestuft wird, besteht die Gefahr, dass sich in Zukunft Gleichbehandlung *verfassungsgerichtlich* nur noch innerhalb der einzelnen Kästchen erzwingen lassen wird. Dem gleichheitsrechtlichen Gehalt des Nettoprinzips würde ein solches Ergebnis freilich nicht gerecht. Auch innerhalb der Schedule Kapitaleinkünfte kann nur durch Berücksichtigung der tatsächlichen Werbungskosten verhindert werden, dass Steuerpflichtige unterschiedlicher Leistungsfähigkeit zu Unrecht gleich behandelt werden.

Angesichts dessen, dass sich die Vereinfachungswirkung der Abgeltungssteuer in Grenzen hält<sup>87</sup> und sie in ihrer konkreten Ausgestaltung durch die Gleichbehandlung von Zinsen und Dividenden ohne Berücksichtigung der Vorbelastung auf Unternehmensebene auch das Ziel der Finanzierungsneutralität verfehlt, bestehen erhebliche Zweifel, ob der Aufgabe der synthetischen Einkommensteuer hinreichende Vorteile gegenüberstehen, um den Bruch mit dem System zu rechtfertigen. Aufgrund ihrer auch im Detail wenig systemhaften Ausgestaltung wird die Abgeltungssteuer das Chaos der Investitionsbesteuerung<sup>88</sup> nur noch vertiefen<sup>89</sup>.

75 Dazu Wassermeyer, DStR 1997, 681 (683); Wepler, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Konkurrenzhandlungen von GmbH-Gesellschaftern zu ihrer Gesellschaft, Frankfurt 2001, S. 176 ff.

76 Vgl. BT-Drs. 16/4841, 85.

77 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 17 Fn. 204.

78 Schön, in: W. Schön (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland, 2005, S. 71 f.; im Zusammenhang mit der Funktionsverlagerung Ditz, DStR 2006, 1625 (1627).

79 Zu den Gründen für Funktionsverlagerungen z. B. Ditz, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rz. 4.1.

80 EuGH, 12. 9. 2006, Cadbury Schweppes (Fn. 18), 2. Ls und. Rdnr. 54.

81 Unverständlich ist, dass die Regelung in der Schätzung der Bürokratiekosten gar nicht auftaucht bzw. mit 0 angesetzt ist (BT-Drs. 16/4841, 38).

82 Dazu Säuberlich, EUR 2005, 954 ff.; Bröhmer, JuS 1997, 117.

83 Auch „Einheitseinkommensteuer“ dazu Tipke, StRO Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 668 ff.

84 Allerdings bereits mit der Einschränkung des § 32c EStG, von 1994 bis 2000 i. d. F. des Standortsicherungsgesetzes v. 13. 9. 1993, BGBl. I, 1569 und für 2007 i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2007 v. 19. 7. 2006, BGBl. I 2006, 1652 (mit Wirkung für den Veranlagungszeitraum 2007).

85 Siehe oben IV. 5.

86 Siehe oben IV. 1.

87 Die – angesichts des verhältnismäßig hohen Abgeltungssatzes unverzichtbare – Veranlagungsoption (§ 32d Abs. 4, 6 EStG) relativiert den Vereinfachungseffekt erheblich. Auch der Informationseingriff durch §§ 93, 93b AO-E wird nicht wesentlich eingeschränkt.

88 Lang, DStJG Bd. 24 (2001), 49 (73 ff.).

89 Strunk, Stbg. 2007, 101 (102).



## VII. Fazit

„Gegenfinanzierung“ und „politischer Kompromiss“ sind Synonyme der Prinzipienlosigkeit. Die gesetzgeberische Selbsteinschätzung, die Maßnahmen stellten einen „ausgewogenen Mix aus positiven und negativen Anreizen“ dar<sup>90</sup>, lässt sich nur darauf zurückführen, dass sich der Gesetzgeber in der Gemengelage von Steuersatzwettbewerb, Gegenfinanzierung und gegen die Steuerverlagerung ins Ausland gerichteter Missbrauchsvermeidung der Bedeutung der Bewahrung der ertragsteuerrechtlichen Systematik und Prinzipientreue nicht bewusst ist. Dabei sind Besteuerungsprinzipien keine Fetische der Steuerrechtswissenschaft, sie sind noch nicht einmal nur Messlatte für eine willkürfreie und gleichmäßige Besteuerung, ihre Verwirklichung dient vielmehr auch der Vermeidung ökonomischer Fehlanreize, der Praktikabilität und der Reduktion des Streitpotentials des Steuerrechts<sup>91</sup>. Einschränkungen des objektiven Nettoprinzip führen zwangsläufig zu Verzerrungen der unternehmerischen Entscheidung und machen diese im schlimmsten Fall unmöglich.

Bemerkenswert ist, dass die Unternehmensteuerreform 2008 dennoch nicht von einem Aufschrei begleitet wird. Die Reaktion auf die Verletzung fundamentaler ertragsteuerrechtlicher Prinzipien ist erstaunlich verhalten. Selbst die Wirtschaft als Leidtragende der Restriktionen ist um leise Töne bemüht. Um die versprochene 5-Milliarden-Entlastung nicht zu gefährden, hat man sich auf Detailprobleme der Gegenfinanzierungsmaßnahmen konzentriert, statt gegen die Grundsatzentscheidungen anzugehen. Diese Haltung ist verständlich angesichts der – für die Gesetzgebungskultur indiskutablen – Drohung, die Reform andernfalls ganz scheitern zu lassen. Es mag dahinter auch eine gewisse Zockermentalität und die Hoffnung stehen, der Gesetzgeber werde die schlimmsten Verirrungen später schon nachbessern<sup>92</sup>. So hat man den Spatz der Steuersatzsenkung in der Hand der Taube einer systematisch schlüssigen Reform auf dem Dach vorgezogen.

*Dipl.-Kfm. Joachim Knief, Rechtsanwalt, Steuerberater, und Dipl.-Kfm. Mark Nienaber*

# Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich mit Fokus auf den Mittelstand

Durch die im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 vorgesehene Möglichkeit zur Gewinnthesaurierung gem. § 34a EStG-E sollen Personenunternehmen zukünftig ähnlich günstige Thesaurierungsbedingungen vorfinden wie Kapitalgesellschaften. Die Autoren stellen dar, in welchen Konstellationen sich die Thesaurierungsmöglichkeit für Personengesellschaften steuerlich vorteilhaft auswirkt.

## I. Einleitung

Am 25. 5. 2007 hat der Bundestag das Unternehmensteuergesetz 2008<sup>1</sup> verabschiedet. Die Zustimmung des Bundesrates steht noch aus, ist aber bereits für die Sitzung des Bundesrates am 6. 7. 2007 geplant. Mit der Unternehmensteuerreform soll vor allem die Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Europatauglichkeit sowie eine weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität erreicht werden.<sup>2</sup> Darüber hinaus soll

Doch die Besteuerung von Aufwand wird auch nicht dadurch erträglicher, dass sie zu einem niedrigen Steuersatz erfolgt. Zudem treten die Vorteile der Steuersatzsenkung und die Nachteile der Gegenfinanzierungsmaßnahmen typischerweise nicht bei denselben Steuerpflichtigen ein. Von der Tarifsenkung profitieren die profitablen Unternehmen, von den Abzugsrestriktionen und Hinzurechnungen von Finanzierungsaufwand und der Beschränkung der Verlustverrechnung werden jene Unternehmen getroffen, die sich ohnehin bereits in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden<sup>93</sup>. Der Effekt der Steuersatzsenkung wird vor dem Hintergrund des anhaltenden Steuerwettbewerbs schnell verpuffen. Die Besteuerung von Aufwand und fiktiven Gewinnen, die Vernichtung von Verlustvorträgen und die Chaotisierung der Kapitaleinkommensbesteuerung durch die Abgeltungsteuer werden uns dagegen noch lange beschäftigen.

## PROFESSOR DR. JOHANNA HEY



Jahrgang 1970. Erstes Juristisches Staatsexamen 1994. Promotion 1996 (Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa). Zweites Juristisches Staatsexamen 1997. Habilitation 2001 (Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem): 2002–2006 Inhaberin des Lehrstuhls für Unternehmensteuerrecht an der Universität Düsseldorf. Seit 2006 Direktorin des Instituts für Steuerrecht, Universität zu Köln. Mitglied des Wiss. Beirats beim BMF.

<sup>90</sup> BT-Drs. 16/4841, 31.

<sup>91</sup> Zur essentiellen Bedeutung eines prinzipiengeleiteten Steuerrechts *Tipke*, StW 1971, 2 ff.; *ders.*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981; *ders.*, StRO Bd. 1, 2. Aufl., Köln 2000, S. 67 f.

<sup>92</sup> In diesem Sinne auch *Töben/Fischer*, BB 2007, 974 (978).

<sup>93</sup> S. die Stellungnahmen von *Schön*, S. 2 und *Fuest*, S. 2, zu der Anhörung zum UntStRefG-Entwurf am 25. 4. 2007, [www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoeerungen/056/Stellungnahmen/index.html](http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoeerungen/056/Stellungnahmen/index.html).

insbesondere auch die Belastung mittelständischer Unternehmen „noch weiter“<sup>3</sup> verringert werden.

Ziel dieses Beitrags ist die Quantifizierung der ertragsteuerlichen Belastung von Kapital- und Personengesellschaften im Rahmen der geplanten Unternehmensteuerreform 2008, insbesondere unter Berücksichtigung der Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften und der Annahme mittelständischer Beteiligungsstrukturen. Des Weiteren soll ein analytischer Vergleich der Rechtsformen im Hinblick auf die angestrebte Rechtsformneutralität erfolgen.

<sup>1</sup> Zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung vgl. BMF (2007), [http://www.bundesfinanzministerium.de/lang\\_de/DE/Aktuelles/Aktuelle\\_Gesetze/Gesetzentwurfe\\_Arbeitsfassungen/045\\_a\\_templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Aktuelles/Aktuelle_Gesetze/Gesetzentwurfe_Arbeitsfassungen/045_a_templateId=raw,property=publicationFile.pdf).

<sup>2</sup> Vgl. Koalitionsvertrag der Großen Koalition vom 18. 11. 2005, Quelle: [http://www.cdu.de/doc/pdf/05\\_11\\_11\\_Koalitionsvertrag\\_Navigierbar.pdf](http://www.cdu.de/doc/pdf/05_11_11_Koalitionsvertrag_Navigierbar.pdf).

<sup>3</sup> Vgl. *Steinbrück/Koch* (2006), Wachstumsorientierte Unternehmensteuerreform für Deutschland, Berlin, 3. 11. 2006, Quelle: [http://www.bundesfinanzministerium.de/lang\\_DE/DE/Aktuelles/046\\_k\\_templateId=raw,property=publicationFile.pdf/046\\_k](http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_DE/DE/Aktuelles/046_k_templateId=raw,property=publicationFile.pdf/046_k).