FR Finanz-Rundschau

Ertragsteuerrecht

Heft 22
20. November 2008
S. 1033-1080
PVSt 2853

ESt · KSt · GewSt
UmwSt · ErbSt

BERLINER STEUERGESPRÄCHE
Aktuelle Beiträge

Aufsätze

Prof. Dr. Johanna Hey – Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens – Mit einem Plädoyer für eine Vorabprüfung durch die EU-Kommission 1033

Diskussionsbeiträge

Prof. Dr. Juliane Kokott – Vorgaben des Gemeinschaftsrechts für die Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht 1041

Prof. Dr. Reinhard Pöllath – Sicherung des Steueraufkommens ist einfach, wenn man will 1042

Kurzbeiträge

Henriette Houben/Prof. Dr. Ralf Maiterth – „Reichensteuer" und Thesaurierungsbegünstigung versus 42%iger Spitzensteuersatz 1044

Dr. Andreas Richter, LL.M./Berthold Welling – Tagungs- und Diskussionsbericht zum 28. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens" 1046

Rechtsprechung

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Errichtung und Veräußerung eines Einkaufsmarktes im Rahmen eines Maklerbetriebs (BFH v. 7.5. 2008) mit Kommentar von *Prof. Dr. H.-J. Kanzler* 1050

Umwandlungen: Erstmalige Anwendung von § 4 Abs. 4 und 6 UmwStG 1995 i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (BFH v. 29.4.2008) mit Kommentar von *Dr. M. Kempermann* 1063

Arbeitnehmer: Ermittlung der Fahrtkosten im Rahmen einer längerfristigen, jedoch vorübergehenden beruflichen Bildungsmaßnahme (BFH v. 10.4.2008) mit Kommentar von *Dr. W. Bergkemper* 1072

Verwaltungsentscheidungen

Körperschaften/Ausland: BA im Zusammenhang mit Auslandsdividenden (BMF v. 30.9. 2008) 1076

Verlag Dr. Otto Schmidt Köln

www.finanz-rundschau.de

Inhaltsverzeichnis

Aufsätze

Prof. Dr. Johanna Hey

Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens – Mit einem Plädoyer für eine Vorabprüfung durch die EU-Kommission 1033

Ceterum censeo

AfA: Aggressiv progressiv degressiv 1035

Diskussionsbeiträge

Prof. Dr. Juliane Kokott

Vorgaben des Gemeinschaftsrechts für die Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht 1041

Prof. Dr. Reinhard Pöllath

Sicherung des Steueraufkommens ist einfach, wenn man will 1042

Kurzbeiträge

Henriette Houben/Prof. Dr. Ralf Maiterth

„Reichensteuer" und Thesaurierungsbegünstigung versus 42%iger Spitzensteuersatz 1044

Dr. Andreas Richter, LL.M./Berthold Welling

Tagungs- und Diskussionsbericht zum 28. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens" 1046

Rechtsprechung

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Errichtung und Veräußerung eines Einkaufsmarktes im Rahmen eines Maklerbetriebs
(BFH, Urt. v. 7.5.2008 – X R 49/04)
Kommentar von Vors. RiBFH Prof. Dr. H.-J. Kanzler 1050

Personengesellschaften/Ausland: Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Gewerbeertrag – Notwendiges Sonderbetriebsvermögen und Abkommensrecht
(BFH, Urt. v. 13.2.2008 – I R 63/06) 1053

Körperschaften: vGA bei inländischer Betriebsstätte – Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen – Berücksichtigung der Kapitalertragsteuerbelastung einer Tochtergesellschaft bei der Bestimmung des für Betriebsstätten maßgeblichen Steuersatzes
(BFH, Beschl. v. 5.3.2008 – I B 171/07) 1059

Bilanzen: Nachträgliche Bildung von Rückstellungen
(BFH, Urt. v. 23.1.2008 – I R 40/07 – *Leitsatz*) 1063

Umwandlungen: Erstmalige Anwendung von § 4 Abs. 5 und 6 UmwStG 1995 i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform
(BFH, Urt. v. 29.4.2008 – I R 103/01)
Kommentar von RiBFH Dr. M. Kempermann 1063

Wesentliche Beteiligung: Verkauf eines schuldrechtlichen Optionsrechts zum Kauf von Kapitalgesellschaftsanteilen kann zu einem nach § 17 EStG steuerbaren Gewinn führen
(BFH, Urt. v. 19.12.2007 – VIII R 14/06) 1067

Arbeitnehmer: Ermittlung der Fahrtkosten im Rahmen einer längerfristigen, jedoch vorübergehenden beruflichen Bildungsmaßnahme
(BFH, Urt. v. 10.4.2008 – VI R 66/05)
Kommentar von RiBFH Dr. W. Bergkemper 1072

Spekulationseinkünfte: Veräußerung eines Gebrauchtwagens steuerbar
(BFH, Urt. v. 22.4.2008 – IX R 29/06 – *Leitsatz*) 1075

Land- und Forstwirtschaft: Steuerfreie Entnahme des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens
(BFH, Urt. v. 24.4.2008 – IV R 30/05 – *Leitsatz*) 1075

Gewerbesteuer/Organschaft: Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags bei Organschaft
(BFH, Urt. v. 28.11.2007 – I R 94/06 – *Leitsatz*) 1075

Verwaltungsentscheidungen

Körperschaften/Ausland: BA im Zusammenhang mit Auslandsdividenden in den VZ 1993 bis 2003; Anwendung des EuGH, Urt. v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 – Keller-Holding, FR 2006, 425 und der BFH, Urt. v. 13.6.2006 – I R 78/04, FR 2007, 493 und BFH v. 9.8.2006 – I R 50/05, FR 2007, 491
(BMF, Schr. v. 30.9.2008) 1076

Gewerbesteuer: Gleich lautende Erlasse zur Aufhebung der vorläufigen Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags im Hinblick auf anhängige Musterverfahren (§ 165 Abs. 1 AO)
(FinMin NRW, Erlass v. 10.10.2008) 1077

Buchbesprechung

Dr. Andreas Richter, LL.M.: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer – Non Profit Law Yearbook 2007 1078

FR
Finanz-Rundschau
Ertragsteuerrecht
ESt · KSt · GewSt · UmwSt · ErbSt

In Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater
herausgegeben vom Verlag Dr. Otto Schmidt

20. November 2008 Seiten 1033–1080 90. Jahrgang · 22/2008

*Prof. Dr. Johanna Hey, Köln**

Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens

Mit einem Plädoyer für eine Vorabprüfung durch die EU-Kommission

I. Zunehmender Dissens zwischen Wissenschaft und Steuerpolitik – Die Rolle der Judikative

Dass der Steuergesetzgeber im Interesse des Steueraufkommens die Grenzen des verfassungs- und europarechtlich Zulässigen austestet, ist nichts Neues[1]. Finanzminister sind zuallererst Haushaltsminister mit wenig Interesse an einem gleichheitssatzkonformen Steuerrecht[2]. Als Sparminister in der ersten Hälfte der Legislaturperiode, als Spendierminister wählerwirksamer Wohltaten in der zweiten Hälfte, stets steht die Aufkommensseite im Vordergrund. An einem Regulativ im Parlament fehlt es; die in den Finanzministerien entwickelten Gesetzesvorschläge[3] werden hier nicht auf ihre steuersystematische Konsistenz und rechtliche Zulässigkeit, sondern allenfalls im Hinblick auf die Verwirklichung von Gruppeninteressen einer Überprüfung unterzogen.

Neu ist jedoch, mit welchem Nachdruck sich der Steuergesetzgeber gegen die Forderung nach der Bewahrung der steuerlichen Systematik verwahrt und die Fesseln des Verfassungs- und Europarechts abzustreifen versucht[4]. Grundfesten wie das objektive Nettoprinzip werden offen in Frage gestellt und an zentralen Stellen (z.B. § 4h EStG; § 8c KStG) zurückgedrängt, ohne dass viel Mühe auf eine Rechtfertigung verwendet wird. Beim Gesetzgeber scheint sich eine Mentalität des „anything goes" breit zu machen.

Insbesondere hinsichtlich der Gestaltungsspielräume bei der *Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage* stehen sich Steuerpolitik[5] und Steuerwissenschaft[6] zunehmend uneins gegenüber. Die Fronten sind verhärtet[7]. Steuerpflichtige und Wissenschaft sind in ihrer Machtlosigkeit darauf angewiesen, dass die Gerichte den Steuergesetzgeber, wenn schon nicht an die ökonomi-

* Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den die Verfasserin auf den Berliner Steuergesprächen am 22.9.2008 gehalten hat.

1 Ein gutes Beispiel bietet die Erbschaftsteuer. Obwohl es an Warnungen im Vorfeld wahrlich nicht fehlte (z.B. *G. Felix*, DStR 1996, 889 ff.; *R. Seer*, StuW 1997, 283 ff.), reagierte der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 1997, BGBl. I 1996, 2049, auf die erste Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 Erbschaftsteuer I) erneut mit evident gleichheitswidrigen Bewertungsvorschriften. Es bedurfte erst eines erneuten Einschreitens des BVerfG (BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = FR 2007, 338 Erbschaftsteuer II). Doch auch in den aktuellen Reformentwürfen eines Erbschaftsteuerreformgesetzes 2008 (BT-Drucks. 16/7918; BR-Drucks. 4/08) kann der Gesetzgeber nicht davon lassen, gleichheitsrechtlich nicht tragfähige Differenzierungen für das Eingreifen ihrerseits gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigender Steuerbegünstigungen für einzelne Vermögensarten zu normieren (hierzu *R. Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 13 Rz. 151 ff. Vieles spricht dafür, dass es einer dritten Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG bedürfen wird.

2 *B. Knobbe-Keuk*, BB 1988, 1086 (1087); *K. Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr?, 2006, S. 65.

3 Zum hierdurch entstehenden Demokratiedefizit *O. Borgmann*, Stbg. 1989, 392 (393); *J. Lang*, StuW 1992, 14 (15).

4 Kaum kaschiert in der Wiesbadener Rede des Staatssekretärs *A. Nawrath* „Politische Leitlinien der Unternehmensteuerreform 2008" anlässlich der 59. Jahresarbeitstagung der Fachanwälte für Steuerrecht am 5.5.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53532/DE/Presse/Reden_20und_20Interviews/048.html.

5 Exemplarisch: Rede des Staatssekretärs *A. Nawrath* (Fn. 4).

6 Pars pro toto: *R. Seer*, Das Steuergesetz als Experimentierklausel, JbFStR 2007/2008, 9 ff.; kritisch gegenüber der Zunahme von Substanzsteuerelementen innerhalb der Ertragsteuern auch *J. Lang*, BB 2006, 1769 (1772 f.); *Kußmaul/Zabel*, BB 2007, 967 ff.

7 Vgl. *K.-D. Drüen*, StuW 2008, 3 (14).

sche Vernunft, so an die Schranken von Verfassung und Europarecht erinnern[8]. Deshalb ist es – so unbequem dies dem Bundesfinanzministerium sein mag[9] – positiv, dass die deutsche Finanzgerichtsbarkeit Vorreiter im Bereich der Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EGV ist[10] und dass sowohl BFH als auch Finanzgerichte regelmäßig Normenkontrollen gem. Art. 100 GG an das BVerfG richten[11].

Ebenso positiv ist es, dass die Berliner Steuergespräche mit dem 28. Steuergespräch am 22.9.2008 Wissenschaft, Richterschaft, Beraterschaft und Politik zum Dialog eingeladen haben. In diesem Sinne sollen im Folgenden den Gestaltungsspielräumen des Steuergesetzgebers ihre europa- und verfassungsrechtlichen Grenzen gegenübergestellt werden. Dabei soll es insbesondere um die Frage gehen, welche Mittel der Staat ergreifen darf, um seine Steuereinahmen gegen Gestaltungen des Bürgers zu schützen.

II. Gestaltungsfreiheit bei der Festsetzung der Steuersätze und Auswahl der Steuergegenstände

Keinem Zweifel unterliegt die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Festlegung der Steuersätze. Es handelt sich geradezu um das Herzstück politischer Gestaltungsmacht. Die Steuersätze werden determiniert von Aufkommensbedarf und Ausgabeverhalten des Staates. Hier entscheidet sich, wie stark der Staat umverteilen will[12]. Deshalb ist die Höhe der Steuersätze in erster Linie eine politische und keine rechtliche Frage[13]. Zu Recht hat das BVerfG in seiner Entscheidung vom 18.1.2006[14] konkreten verfassungsrechtlichen Belastungsobergrenzen eine Absage erteilt. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip setzt allenfalls äußerste Grenzen. Ein verfassungs*rechtlicher* Halbteilungsgrundsatz[15] existiert nicht.

Darüber hinaus verfügt der Steuergesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG über *erhebliche Gestaltungsspielräume* hinsichtlich der Zusammensetzung des Steuersystems, z.B. der Gewichtung zwischen direkten und indirekten Steuern oder der Erhebung einer Erbschaftsteuer. Nach ständiger Rechtsprechung wird der Gesetzgeber bei der Auswahl der Steuergegenstände lediglich durch das Willkürverbot gebunden[16]. Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) belasse dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungs- und Einschätzungsspielraum, der lediglich die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägungen ausschließe.

Man kann über die angebliche Wahlfreiheit bezüglich der Steuergegenstände streiten[17]. Bereits die Auswahl der Steuergegenstände muss am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtet sein[18]. Zudem gibt es gleichheitsrechtlich keinen grundsätzlichen Unterschied zwischen der Auswahl des Steuergegenstandes und der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage. Die ungleiche Erfassung von Steuergegenständen durch unterschiedliche Steuern kann gleichheitsrechtlich dieselbe Wirkung haben wie Sondersteuersätze für einzelne Einkunftsarten oder Ausnahmeregelungen in der Bemessungsgrundlage. Überdeutlich wird dies anhand der Sonderbelastung gewerblicher Einkünfte durch die Gewerbesteuer, auch wenn das BVerfG in seiner Entscheidung vom 15.1.2008 einen Gleichheitssatzverstoß nicht zu erkennen vermochte[19]. Obwohl immer stärker einer zweiten Einkommen-/Körperschaftsteuer angenähert, ist die Gewerbesteuer erneut durch die breiten Maschen des Willkürverbots gefallen.

Lassen wir jedoch die Fragen der Verfassungsmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Sonderbelastung als solcher[20], des Übergangs zur Abgeltungsteuer[21] als solcher oder der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung[22] als solcher ruhig einmal außen vor und konzedieren dem Gesetzgeber auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung des BVerfG, dass er in diesen grundlegenden Strukturfragen über Gestaltungs-

8 *R. Seer*, JbFStR 2007/2008, 9 (10).

9 S. Staatssekretär *A. Nawrath*, Redebeitrag anlässlich des Luxemburger Expertenforums: „Das Spannungsfeld zwischen Grundfreiheiten und mitgliedstaatlichen Belangen in der Rechtsprechung des EuGH zum Steuerrecht" am 10.9.2008, www.bundesfinanzministerium.de/nn_54322/DE/Presse/Reden_20und_20Interviews/069.html

10 Von den aktuell anhängigen 30 Vorabentscheidungsersuchen gehen allein 8 auf Vorlagen deutscher Gerichte zurück, vgl. ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/case_law/court_cases_direct_taxation_en.pdf.

11 Allein seit 2004 hat der BFH 19 Beschlüsse gem. Art. 100 GG gefasst.

12 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rz. 187, 9 Rz. 801; *L. Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2008, S. 34f., 79ff.

13 *F. Knaupp*, Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit, 2004, S. 58.

14 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (115ff.); zustimmend *H.-J. Pezzer*, DB 2006, 912 (913); *H.-J. Kanzler*, FR 2006, 641f.; *U. Sacksofsky*, NVwZ 2006, 661f.; *R. Wernsmann*, NJW 2006, 1169ff.; kritisch dagegen *W. Frenz*, GewArch. 2006, 282ff.

15 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138).

16 Vgl. BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1 (8); v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 (310); v. 8.12.1970 – 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327 (335); v. 1.4.1971 – 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8 (25); v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BVerfGE 50, 57 (77); v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271) = FR 1991, 375 m. Anm. Felix; v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818 (821) m. Anm. T. Keß.

17 Kritisch insb. *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201 (207ff.); zustimmend dagegen z.B. *F. Kirchhof*, StuW 2002, 185 (189).

18 *K. Tipke*, StuW 2007, 201 (208); mit grundsätzlichen Erwägungen gegen eine bloße Willkürprüfung auch *J. Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Tübingen 2008, S. 187ff.

19 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818 (821ff.) mit krit. Anm. *T. Keß*, FR 2008, 829ff.

20 Die Verfassungsmäßigkeit verneinend z.B. *M. Jachmann*, BB 2000, 1432 (1434); *D. Gosch*, DStZ 1998, 327ff.; *R. Seer*, FR 1998, 1022.; *J. Hey*, FR 2004, 876ff.

21 Deren grundsätzliche Verfassungsmäßigkeit bejaht wird, vgl. *J. Lang*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9 Rz. 504; *R. Mellinghoff*, 66. DJT, München 2006, Teil Q, 85 (115); kritischer *J. Englisch*, StuW 2007, 221ff., wenngleich die konkret Ausgestaltung erheblichen gleichheitsrechtlichen Bedenken ausgesetzt ist, s. *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9 Rz. 505ff.

22 Ein verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität (jedenfalls im Verhältnis ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften und entnommener Gewinne von Personengesellschaften) verneinend BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (197) zu § 32c EStG.

spielräume verfügt. Um eben diese Grundentscheidungen geht es in der aktuellen Debatte aber gar nicht mehr, sondern um die Binnengestaltung der Steuertatbestände. Bezüglich der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage hat der Gesetzgeber aber auch nach Auffassung des BVerfG gerade keine Gestaltungsfreiheit. Im Binnenbereich einer Steuer unterliegt er den engeren gleichheitsrechtlichen Bindungen des Folgerichtigkeitsgrundsatzes[23].

III. Faktische Gestaltungsgrenzen aufgrund des Steuerwettbewerbs

Doch auch bei der Auswahl der Steuergegenstände und Festlegung der Steuersätze ist der Gesetzgeber längst nicht mehr frei. Der rechtliche Gestaltungsspielraum lässt sich aufgrund der *faktischen* Grenzen, die der europäische und internationale Steuerwettbewerb der Belastung mobiler Steuerquellen setzt, nicht mehr nutzen. Um das Abwandern von Unternehmen und Kapital zu verhindern, glaubt sich der Gesetzgeber zur Entlastung von Kapitaleinkünften und Unternehmensgewinnen gezwungen. Gleichzeitig entsteht das Bedürfnis nach *Gegenfinanzierung* der Steuersatzsenkungen.

Zwar könnte der Gesetzgeber auf die Notwendigkeit der Senkung von Steuersätzen auch mit Ausgabenkürzungen reagieren. Schließlich sind die Nationalstaaten auch im EU-Binnenmarkt hinsichtlich der Festlegung von Ausgaben und Aufkommensbedarf nach wie vor weitgehend autonom. Dennoch stehen Steuerreformen regelmäßig unter der Bedingung der Aufkommensneutralität oder sehen lediglich eng umgrenzte Nettoentlastungen vor. Die Verbindung von Steuerreformmaßnahmen mit der Forderung nach Ausgabenkürzungen bleibt meist schon aufgrund der unterschiedlichen Ressortzuständigkeit (Ausnahme Abbau von Steuervergünstigungen) wirkungslos. Eine Verknüpfung von Einnahmen- und Ausgabenseite ist institutionell nicht vorgesehen[24]. Der Aufkommensbedarf erweist sich damit in Steuerreformszenarien als weitgehend unverrückbar. Wird gleichzeitig frühzeitig festgelegt, was eine Reform kosten darf, muss die Gegenfinanzierung zwangsläufig über die Bemessungsgrundlage erwirtschaftet werden. Deshalb hat das Ziel, die Steuersätze für unternehmerische Gewinne in der Unternehmensteuerreform 2008 auf unter 30 % zu drücken, bei gleichzeitig strikter Begrenzung der Nettoentlastung durch die „5 Mrd.-Kautele"[25] von vornherein Böses ahnen lassen.

Dass der Steuergesetzgeber bei eingeschränktem Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Steuersätze auf die Bemessungsgrundlage ausweicht, ist übrigens kein neues Phänomen. Als die Alliierten Deutschland in der Nachkriegszeit Einkommensteuersätze von bis zu 95 % verordneten, floh der deutsche Gesetzgeber in die *Aushöhlung* der Bemessungsgrundlage durch die Sonderabschreibungen der sog. 7er Gruppe[26]. Genau entgegengesetzt reagiert der Gesetzgeber nun auf den Druck des europäischen und internationalen Steuerwettbewerbs zur Senkung der Steuersätze mit einer *Ausweitung* der Bemessungsgrundlage. Beides ist der Verwirklichung von Steuergleichheit gleichermaßen abträglich. Denn sowohl die Aushöhlung als auch die Ausweitung der Bemessungsrundlage führen dazu, dass die Bemessungsgrundlage die einkommensteuerrechtliche Leistungsfähigkeit nicht zutreffend abbildet.

IV. Verletzung systemtragender Prinzipien

Die „Schätze" der Bemessungsgrundlage in Form von großzügigen Rückstellungen und Sonderabschreibungen sind längst gehoben[27]. Deshalb geht es jetzt zunehmend an die Substanz des Einkommensteuerrechts. Der gegenfinanzierende Gesetzgeber greift mannigfaltig in die Besteuerungssystematik ein: Er hat das Imparitätsprinzip weit zurückgedrängt (z.B. § 5 Abs. 3 und 4a EStG); er besteuert unrealisierte stille Reserven (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 S. 2, 4 EStG) und Gewinnaussichten (§ 1 Abs. 3 Sätze 8, 9 AStG). Vor allem aber verletzt er

Ceterum censeo

AfA: Aggressiv progressiv degressiv

BFH – Echternach lässt grüßen: Kaum war die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 und 3 EStG für Wirtschaftsgüter, die nach dem 1.1.2008 angeschafft wurden, abgeschafft, weil es eine „weltweit vorherrschende Tendenz in der Steuerpolitik gebe, Ausnahmen abzuschaffen und stattdessen die Steuersätze zu senken" (BT-Drs. 16/4841, 51), da wechselte auch schon dieselbe „weltweite Tendenz" in die entgegen gesetzte Richtung. Jetzt wird die degressive AfA bis zu 25 % wieder neu zum 1.1.2009 eingeführt! Hätte man doch lieber die Steuersätze weiter gesenkt, anstatt punktuell der Lobbyarbeit nachzugeben, die jetzt schon wieder gepunktet hat. In dem überraschend dicken Paket der Bundesregierung zur Konjunkturförderung sollen insgesamt 35 Mrd. auf Pump verhindern, dass Deutschland nun in eine tiefe Rezession verfällt (Handelsblatt online v. 1.11.2008). Wer glaubt das schon?

Cato freut sich, dass er seine schwerfälligen Einkommensteuer-Kommentare, die noch eine ausführliche Kommentierung des § 7 Abs. 2 und 3 EStG enthalten, nicht weggeworfen hat. Manchmal hat es auch etwas für sich, nicht immer tagesaktuell zu sein!

23 BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126) = FR 2002, 391 m. Anm. Fischer; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30f.) = FR 2007, 338.

24 In diesem Sinne auch *C. Schäfer* in A. Truger (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Steuersystems, 2006, S. 13, allerdings mit der entgegengesetzten Folgerung, dass die Steuern nicht hoch genug seien, um den staatlichen Ausgabebedarf zu finanzieren.

25 Eckpunktepapier v. 12.7.2006, Pressemitteilung des BMF Nr. 88/2006.

26 S. *A. Raupach*, StuW 2000, 341 (350).

27 Vor allem durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

mit wachsender Rigorosität das objektive Nettoprinzip. Zwei Bereiche seien exemplarisch herausgegriffen:

Systematisch versucht der Gesetzgeber, das Steueraufkommen vom unternehmerischen Risiko zu entkoppeln, indem er die Verlustverrechnung einschränkt, z.B. durch das Verbot der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG), die Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) oder jetzt die Nachfolgeregelung zum Mantelkauf in § 8c KStG.

Außerdem zeigt sich der Gesetzgeber zunehmend unempfindlich gegenüber der Besteuerung von Aufwand, z.B. durch § 8b Abs. 5 KStG, die Bruttobesteuerung im Rahmen der Abgeltungsteuer (§ 20 Abs. 9 S. 1 Halbs. 2 EStG), die Zinsschranke oder die gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen.

V. Rechtliche Einordnung des gesetzgeberischen Ziels der Aufkommenssicherung

1. Der Finanzierungszweck der Steuer

Der Gesetzgeber beruft sich auf Gestaltungsspielräume nicht, um ein möglichst gerechtes, systematisches oder investitionsfreundliches, sondern um ein besonders *aufkommensstarkes* Steuersystem zu entwerfen. Der Finanzierungszweck der Steuer ist jedoch lediglich der Grund für die Steuererhebung, nicht aber Rechtfertigung ungleicher Lastenverteilung[28]. Aus der Notwendigkeit, Steuereinnahmen zu erzielen lässt, sich weder ableiten, der Gesetzgeber sei bei der Ausgestaltung der Steuern nicht an die Grundrechte gebunden, noch folgt hieraus eine Vergröberung des Prüfungsmaßstabs. Der reine Fiskalzweck kann eine Abkehr von der gleichheitssatzkonformen Ausgestaltung der Steuertatbestände auch dann nicht rechtfertigen, wenn der Gesetzgeber sich auf die Notwendigkeit der Einhaltung der Verschuldungsgrenzen des Art. 115 Abs. 1 GG oder der Konvergenzkriterien der Art. 121 EG[29] beruft. Ob ein Haushaltsnotstand die verfassungsrechtlichen Gewährleistungen herabzusetzen vermag[30], kann offen bleiben. In der haushaltsrechtlichen Normallage muss sich der Gesetzgeber darauf verweisen lassen, dass er stets die Alternative hat, dieselben Einnahmen auf gleichheitssatzkonforme Weise zu erwirtschaften. Braucht der Staat mehr Geld, dann kann er entweder Steuervergünstigungen abschaffen, von denen aber in den Ertragsteuern nicht mehr viele verblieben sind, oder er muss die Steuersätze anheben. Auch befürchtete Steuerausfälle als solche legitimieren die Abschaffung von Aufwands- und Verlustverrechnungstatbeständen nicht. Deshalb ist die – im Übrigen nicht weiter belegte – Behauptung, in der deutschen Wirtschaft sei ein Verlustvortragsvolumens von 300 Mrd. Euro aufgelaufen[31], als Rechtfertigungsgrund für die Einführung von Verlustverrechnungsverboten nicht hinreichend. Es handelt sich um ein reines Fiskalargument. Denn die Verlustverrechnung ist kein Steuerprivileg, sondern elementare Ausprägung des Nettoprinzips[32].

2. Schutz des inländischen Steuersubstrats

Vom reinen Fiskalzweck zu unterscheiden ist das Ziel, das inländische Steueraufkommen gegenüber steuerlichem Missbrauch und Gewinnverlagerungen ins Ausland zu schützen. Die Sicherung des nationalen Steueraufkommens gegen missbräuchliche Steuergestaltungen und Gewinnverlagerungen ist schon im Hinblick auf die nationale Budgetverantwortung legitim. Den Gesetzgeber trifft zudem die gleichheitsrechtliche und rechtsstaatliche Pflicht, das Steuerrecht umgehungssicher auszugestalten[33].

Dabei gibt es eine gewisse Evidenz, dass Gewinne aus Deutschland heraus-, Aufwand hineinverlagert wird, weil es sich hierbei um eine rationale Reaktion auf eine Hochsteuerjurisdiktion handelt. Die Zahlenbasis ist jedoch alles andere als gesichert, wie *Jost Heckemeyer* und *Christoph Spengel* jüngst belegt haben[34]. Die Schätzungen variieren zwischen 100 Mrd. Euro und 2–3 Mrd. Euro. Aber selbst wenn dem deutschen Fiskus jährlich 100 Mrd. Euro Steuerbasis verloren gingen, sagt dies noch nicht, dass jedwede Maßnahme zur Unterbindung derartiger Effekte gerechtfertigt werden könne.

Zum einen konkurriert das Ziel der Aufkommenssicherung mit dem Ziel der Standortattraktivität. Zwar ist der Gesetzgeber gestaltungsfrei, welchem Ziel er den Vorrang einräumt. Indes sind Mittel, die zu einer massiven Verschlechterung der Standortattraktivität führen – möglicherweise nur, weil sie insuffizient ausgestaltet sind – nicht geeignet, das Ziel der Aufkommenssicherung zu erreichen[35]. Nimmt man als Beispiel die Zinsschranke, so lässt sich dem Ziel, die einseitige Zuordnung von Aufwand in deutsche Konzerngesellschaften zu verhindern, eine gewisse Berechtigung nicht absprechen. Der Gedanke einer einigermaßen ausgewogenen Verteilung von Erträgen und Aufwand im internationalen Konzern als Grundkonzept ist aber erst in der Ausnahmeregelung der Escapeklausel (§ 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c EStG) zum Ausdruck gekommen, noch dazu

28 BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80); v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 (89) = FR 1990, 449; v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 (45); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182): Keine Rechtfertigung einer „ungleichen Belastung durch konkretisierende Ausgestaltungen der Grundentscheidungen"; ferner *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 228ff.; *J. Lang*, StuW 2007, 3 (7); zutreffend zwischen der 1. Stufe der Auswahl der Steuergegenstände und Festlegung der Steuersätze und der Ausgestaltung des Steuertatbestandes auf der 2. Stufe differenzierend *K.-D. Drüen*, StuW 2008, 3 (11f.).

29 Siehe auch Art. 104 Abs. 2 EG i.V.m. dem Protokoll Nr. 5 über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit zum Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft v. 7.2.1992.

30 Dazu unter dem Gesichtspunkt rückwirkender Gesetzgebung *J. Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 341ff.

31 Z.B. Tagesspiegel vom 12.11.2007: „Vorfreude in der Bilanz".

32 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9 Rz. 66f.

33 *K.-D. Drüen*, StuW 2008, 154 (155f.).

34 *Heckemeyer/Spengel*, Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2008, 37ff.

35 Sarkastisch *R. Seer*, JbFStR 2007/2008, 9 (13): Steuersubstrat, das gar nicht erst in Deutschland entsteht, braucht diesem Land schließlich nicht mehr entzogen werden.

– vor allem im Hinblick auf die Rückausnahmen (§ 8a Abs. 2 u. 3 KStG) – in einer Weise engstirnig ausgestaltet[36], dass es in den meisten Fällen bei der 30%-EBITDA-Grundregel bleiben wird. Diese Verletzung des objektiven Nettoprinzips hat, weil sie unverhältnismäßig und überzogen ist, abschreckende Wirkung, macht Deutschland als Holdingstandort unattraktiv und zwingt dazu, um sie herumzugestalten. Hinzu kommt die beispiellose Kompliziertheit der Vorschrift – ebenfalls ein Standortnachteil[37].

Das zentrale Problem liegt indes in der verfassungsrechtlich zu fordernden *Zielgenauigkeit* als Ausprägung der Erforderlichkeit der Maßnahme[38]. Wenn eine Norm den Abfluss von Steuersubstrat ins Ausland verhindern soll, dann muss sie zwangsläufig auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt beschränkt sein, da sie bezogen auf den Inlandssachverhalt *nicht erforderlich* ist. Deshalb scheidet z.B. eine Rechtfertigung der Anwendung der Zinsschranke des § 4h EStG in Fällen, in denen Kreditgeber und Kreditnehmer im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, von vornherein aus. Sobald der Gesetzgeber aber Normen zur Vermeidung des Abflusses von Steuersubstrat nur im grenzüberscheitenden Sachverhalt zur Anwendung bringt, entstehen *Konflikte mit den europarechtlichen Grundfreiheiten*, soweit die Regeln nicht auf Missbrauchsvermeidung[39] beschränkt sind. Die Funktionsverlagerung des § 1 Abs. 3 S. 8ff. AStG etwa hat – zum Glück! – kein Pendant im reinen Inlandssachverhalt, ist daher aber auch dem Vorwurf einer unzulässigen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ausgesetzt[40].

VI. Europarechtliche Grenzen der Sicherung des Steueraufkommens

Die EG-vertraglichen Grenzen der Gestaltungsfreiheit des nationalen Gesetzgebers in Bezug auf Maßnahmen, die den Abfluss von Steueraufkommen ins Ausland verhindern sollen, werden vom Europäischen Gerichtshof konkretisiert. Dieser lässt keinen Zweifel daran, dass die Garantie der Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft dem Ziel der Aufkommenssicherung nicht untergeordnet werden darf[41]. Der EuGH billigt dem nationalen Gesetzgeber im Hinblick auf die Einhaltung der Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote grundsätzlich keine Gestaltungsspielräume zu. Der Kanon der Rechtfertigungsgründe – wenngleich seit Marks & Spencer ausgeweitet[42] – ist eng begrenzt. Zwar ist der Gesetzgeber berechtigt, Steuerbetrug und Steuerumgehungen zu verhindern[43], Maßnahmen können zur Gewährleistung einer effektiven Kontrolle der Steuererhebung[44] sowie zur Sicherung der Ausgewogenheit der Besteuerungsrechte[45] gerechtfertigt werden. Einschätzungs- und Beurteilungsprärogative hinsichtlich der Effektivität mehrerer zur Zielerreichung legitimer Mittel wird dem Gesetzgeber aber nicht zugestanden. Vielmehr dürfen die Maßnahmen das Maß dessen nicht überschreiten, was zur Zielerreichung erforderlich ist.

Besonders restriktiv ist die Rechtsprechung zur Missbrauchsvermeidung. Auf Missbrauchsvermeidung soll sich der nationale Gesetzgeber nur berufen können, wenn diese im Tatbestand der Norm in einer Weise typisiert wird, dass sie sich gegen rein künstliche Gestaltungen richtet und dem Steuerpflichtigen zusätzlich eine Exkulpationsmöglichkeit eingeräumt wird[46]. Darüber, ob der Missbrauchsbegriff des EuGH bereits voll ausgereift ist, kann man streiten[47]. Richtig ist aber, dass dem Steuerpflichtigen jenseits missbräuchlicher Gestaltung die Ausnutzung der innerhalb Europas bestehenden Steuersatzunterschiede nicht verwehrt werden kann[48]. Eine beliebige Wahl der besteuernden Jurisdiktion lässt sich hierauf allerdings nicht stützen[49]. Grundsätzlich muss der Gewinn am Ort der wirtschaftlichen Betätigung besteuert werden. Dabei geht es gar nicht mehr um Missbrauch im herkömmlichen Sinne, sondern um eine äquivalenztheoretisch fundierte Zuordnung von Steuergegenständen[50].

VII. Verfassungsrechtliche Grenzen der Sicherung des Steueraufkommens

1. Anforderungen der Grundrechte, insbesondere des Gleichheitssatzes: Willkürverbot vs. Sachgerechtigkeit und Folgerichtigkeit

Der Gesetzgeber beruft sich auf die Sicherung des Steueraufkommens aber keineswegs nur, um den Abfluss

36 Zu den Zweifeln an der praktischen Umsetzbarkeit s. z.B. *C. Hick*, Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 4h EStG Anm. J 07-5.

37 S. etwa *R. Mellinghoff*, 66. DJT, München 2006, Teil Q, 85 (114).

38 Dazu *J. Hey*, StuW 2008, 167 (176).

39 S. unten VI.

40 *J. Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 18 Rz. 520; *R. Klapdor*, in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, Kommentar, 2008, § 1 AStG Rz. 6; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2008, Gr. 1, Fach 3, 2221.

41 EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695 Rz. 28; EuGH v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 – Saint Gobain, EuGHE 1999, I-6181 Rz. 51; v. 6.6.2000 –Rs. C-35/98 – Verkooijen, EuGHE 2000, I-4071 = FR 2000, 720 m. Anm. Dautzenberg Rz. 48; v. 8.3.2001 – Rs. C-397/98 – Metallgesellschaft, EuGHE 2001, I-1727 Rz. 59; v. 13.12. 2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, FR 2006, 177, EuGHE 2005, I-10837 Rz. 44; kritisch *H. Kube*, Grundfreiheiten und Ertragskompetenz, IStR 2003, 325ff.

42 Z.B. EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 = FR 2006, 177 Rz. 45ff.

43 Dazu EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695 Rz. 25f.; v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179 = FR 2003, 182 Rz. 37; v. 11.3. 2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 = FR 2004, 659 Rz. 50.

44 Z. B. EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 – Futura Singer, EuGHE 1997, I-2471 = FR 1997, 567 m. Anm. Dautzenberg Rz. 31; v. 8.7.1999 Rs. C-254/97 – Baxter u.a., EuGHE 1999, I-4809 Rz. 18; v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98 – Vestergaard, EuGHE 1999, I-7641 = FR 1999, 1386 Rz. 25.

45 Erstmals EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 = FR 2006, 177Rz. 46; seither z.B. EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 – Rewe Zentralfinanz, EuGHE 2007, I-2647 Rz. 41ff.; v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 53f.

46 S. dazu auch *J. Kokott*, FR 2008, 1041 in diesem Heft.

47 Sehr kritisch *P. Fischer* in FS W. Reiß, 2008, 621 (623).

48 Ebenso *J. Kokott*, FR 2008, 1041 in diesem Heft.

49 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 64.

50 Zum Zusammenhang zwischen den Rechtfertigungsgründen der Missbrauchsvermeidung und der gerechte Verteilung der Besteuerungsrechte s. *J. Hey*, StuW 2008, 167 (180ff.).

Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens

ins Ausland zu verhindern, sondern fordert, wie es Staatssekretär *Axel Nawrath*[51] formuliert hat, ganz allgemein „die kritische Überprüfung traditioneller Prinzipien" zwecks einer „ganzheitlichen Finanzpolitik". Was damit genau gemeint ist, bleibt unklar[52].

Zwar beschränkt das Folgerichtigkeitsgebot die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers nach Auffassung des BVerfG nur im Binnensystem einer Steuer, bindet den Gesetzgeber dann aber an einmal getroffene Belastungsentscheidungen. Sie können nicht beliebig und punktuell durchbrochen werden, sondern nur, wenn sich der Gesetzgeber auf einen besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrund berufen kann. Hierbei handelt es sich – auch als Antwort auf einen zunehmend unsystematisch handelnden Gesetzgeber – um gefestigte Verfassungsrechtsprechung[53] und nicht etwa um überzogene Anforderungen aus der Wissenschaft.

Deutlich gemacht hat das BVerfG dies in der Vergangenheit insbesondere für die Ausgestaltung der Einkommensteuer als Nettoeinkommensteuer, auch wenn der verfassungsrechtliche Stellenwert des objektiven Nettoprinzips nach wie vor offen ist. Nach überwiegender Auffassung im Schrifttum handelt es sich um ein elementares Prinzip leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung[54]. Dennoch hat das BVerfG sich bisher nicht dazu durchringen können, das objektive Nettoprinzip unmittelbar aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abzuleiten und damit als zentrale Ausprägung der Steuergerechtigkeit in Art. 3 GG anzusiedeln[55]. Ungeachtet dessen toleriert auch das BVerfG Abweichungen vom objektiven Nettoprinzip nur mit besonderer sachlicher Rechtfertigung, weil sich der Einkommensteuergesetzgeber nun einmal dafür entschieden hat die Leistungsfähigkeit, anhand des Nettoeinkommens zu erfassen.[56].

Eine Rechtfertigung ist nicht bereits darin zu sehen, dass der Staat auch dann Ausgaben tätigen muss, wenn die Unternehmen keine Gewinne machen. Das schöne plakative Bild vom Feuerlöschzug, der auch beim Verlustunternehmen löschen muss[57], basiert auf dem Äquivalenzprinzip und passt auf Gebühren und Beiträge, nicht aber auf die Ausgestaltung *steuerlicher* Bemessungsgrundlagen. Werden Verlustunternehmen auch noch besteuert, wird der Feuerlöschzug jedenfalls nicht allzu lange ausrücken müssen, weil das Unternehmen alsbald insolvent sein dürfte.

Ebenso verfehlt ist die Idee, man könne die Verletzungen des objektiven Nettoprinzips mit der gleichzeitigen Absenkung der Steuersätze saldieren[58]. Zwar führt die tarifliche Entlastung mobiler Steuerquellen gegenüber einer höheren Belastung immobiler Faktoren zu einer „wachsenden Ungleichheit gesellschaftlicher Gruppen"[59]. Aber diese Ungleichheit wird nicht durch weitere Ungleichbehandlungen innerhalb der Unternehmensgewinne oder Kapitaleinkünfte kompensiert. Durch Verletzungen des objektiven Nettoprinzips werden die Steuerpflichtigen höchst ungleichmäßig zur Gegenfinanzierung herangezogen. Zudem werden durch Einschränkungen beim Abzug von Finanzierungsaufwand und Verlustverrechnung in der Regel nicht die Unternehmen mit den hohen Gewinnen getroffen, die von der Senkung der Körperschaftsteuer auf 15 % besonders profitieren, sondern gewinn- und eigenkapitalschwache Unternehmen.

Das verfassungsrechtliche Gebot sachgerechter und folgerichtiger Ausgestaltung des Steuertatbestandes lässt sich schließlich auch nicht durch die Ausrufung beliebiger neuer Prinzipien oder Konzepte ausschalten. Dabei ist es nicht so, als sei das Steuerrecht nicht für neue Prinzipien und Konzepte offen, ihnen muss aber eine steuerrechtliche Sachlogik zugrunde liegen[60]. Andernfalls wird der fiskalischen Beliebigkeit das Wort geredet, die Forderung nach Regel- und Prinzipienhaftigkeit pervertiert. Um sachwidrige Differenzierungsgründe für verfassungswidrig zu erklären, bedarf es noch nicht einmal der strengeren Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Insofern reicht bereits das Willkürverbot. Denn auch nach dem Willkürverbot, d.h. dem sehr viel großzügigeren gleichheitsrechtlichen Maßstab, ist zur Rechtfertigung einer Differenzierung nicht jedweder Grund geeignet, sondern der Gesetzgeber muss *sachgerechte*[61] Differenzierungsgründe vorbringen. Sachgerecht ist ein Differenzierungsgrund nur dann, wenn er dem Belastungsgrund der jeweiligen Steuer adäquat ist.

Deshalb kann der Gesetzgeber nicht einfach dem objektiven Nettoprinzip ein „Werkstorprinzip" entgegenstellen, um die Abschaffung der Pendlerpauschale zu legitimieren[62]. Dass der Gesetzgeber bezüglich gemischt veranlasster Aufwendungen einen kausalrechtlichen Wertungsspielraum hat, berechtigt ihn nicht dazu, diesen willkürlich auszufüllen.

Noch weniger überzeugend sind die sog. Weiterentwicklungen des objektiven Nettoprinzips in den Fällen, in denen es um eindeutig betrieblich veranlassten Auf-

51 Siehe Fn. 141.
52 Siehe *K. Tipke*, Gastkommentar, DB 2008, Heft 40, I.
53 *R. Mellinghoff*, Stbg. 2005, 1 (5).
54 Siehe vor allem *J. Lang*, StuW 2007, 3ff. mit zahlr. w.N.; *K.-D. Drüen*, StuW 2008, 3ff.; *C. Waldhoff*, Die Verwaltung 41 (2008), 259 (266).
55 Offengelassen insb. in BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87, BVerfGE 81, 228 (237); v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (96) = FR 1998, 1028 m. Anm. Luttermann; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (310) = FR 2000, 48; BVerfG v. 4.12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (48).
56 BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 = FR 1998, 1028 m. Anm. Luttermann (95); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 = FR 1999, 254 (290f.); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (48).
57 Siehe Rede *A. Nawrath* (s. Fn. 141).
58 Vgl. *J. Lang*, BB 2006,1769 (1772); und grundsätzlicher *J. Hey*, AöR 128 (2003), 226 (245ff.).
59 Rede *A. Nawrath* (s. Fn. 141); grundsätzlich zum Einfluss des internationalen Steuerwettbewerbs auf die Steuergleichheit *W. Schön*, StuW 2004, 62 (72ff.).
60 Grundlegend *J. Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 84ff.; 175ff.
61 Vgl. z.B. BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (233); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818 (821): „sachlicher Grund, der so erheblich ist", dass die Unterscheidung „bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise", nicht als willkürlich angesehen werden kann.
62 Sehr deutlich *K. Tipke*, BB 2007, 1525ff.; a.A. *A. Leisner-Eggensperger*, BB 2007, 639 (644); *R. Wernsmann*, DStR 2007, 1149 (1154).

wand und Verluste handelt. Die Durchbrechung des Nettoprinzips, indem Bruttoerträge besteuert werden, ist *keine Weiterentwicklung*, sondern eine *partielle Aufhebung*. Die Besteuerung von Bruttoerträgen passt nicht in die Sachlogik einer Einkommensteuer, sondern charakterisiert die Umsatzsteuer und bedingt damit insgesamt eine gänzlich andere Ausgestaltung (niedrigere Steuersätze, Vorstufenentlastung, Überwälzbarkeit)[63].

So ist der Wechsel zum „Erwerberkonzept"[64] in § 8c KStG im Unterschied zu § 8 Abs. 4 KStG kein ausreichender Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips. Warum soll die erwerberbezogene statt der früheren beteiligungsbezogenen Ausgestaltung des Tatbestands bei gleichzeitig vollständigem Verzicht auf eine Missbrauchstypisierung die Aberkennung der Verluste rechtfertigen? Wenn der Gesetzgeber meint, damit durchzukommen, dann frage ich mich, was denn noch geschehen muss, damit die grundrechtlichen Grenzen aktiviert werden.

2. Vorhersehbarkeit des Eingriffs

Der Forderung nach prinzipienhafter Ausgestaltung der Steuergesetze lässt sich auch nicht entgegenhalten, es reiche doch, wenn der Bürger den Steuereingriff vorhersehen kann. Die Verfassungsmäßigkeit des Steuereingriffs hängt nicht nur von seiner Vorhersehbarkeit ab[65]. Die Vorhersehbarkeit ist *notwendige*, aber *nicht hinreichende* Voraussetzung für ein gerechtes Steuersystem, weil sie nichts über die Gleichmäßigkeit der Lastenverteilung aussagt. Ohnehin wäre der Rückzug auf die Vorhersehbarkeit zynisch, denn der deutsche Gesetzgeber verwöhnt die Steuerpflichtigen wahrlich nicht mit Steuerplanungssicherheit, sondern traktiert sie mit permanenten Änderungen, mit rückwirkenden[66] und in erheblichem Maße auslegungsbedürftigen[67] Steuergesetzen. Insofern ist es auch um die Rechtsstaatlichkeit der Steuergesetzgebung in diesem Lande nicht zum Besten bestellt.

VIII. Ein Apell: Bundesverfassungsgerichtliche Kontrolldichte

Zentrale Bausteine der Gegenfinanzierungsmaßnahmen zur Unternehmensteuerreform 2008 sind meiner Ansicht nach nicht von der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gedeckt, sondern verfassungswidrig. Der Gesetzgeber wird dies allerdings wohl erst dann einsehen, wenn das BVerfG sich verstärkt auch des Unternehmensteuerrechts annimmt.

Die Frage, ob die Neuregelung der Pendlerpauschale noch vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt war, ist spektakulär und hat republikweite Breitenwirkung. Deshalb ist es anzuerkennen, dass der Fall vom BVerfG mit Priorität behandelt wird[68]. Dennoch wünscht man sich Entscheidungen des BVerfG auch in der komplexen Materie unternehmensteuerrechtlicher Missbrauchsvermeidungsnormen[69]. Von ihrer volkswirtschaftlichen und standortpolitischen Bedeutung her können Vorschriften wie die Zinsschranke oder § 8c KStG mindestens ebenso große Breitenwirkung haben wie die Pendlerpauschale.

Richtungsweisende Entscheidungen wird das BVerfG aber nur treffen können, wenn die Fälle, die ihm im Rahmen von Richtervorlagen oder Verfassungsbeschwerden vorgebracht werden, klug gewählt sind, das heißt keine Sonder- und Grenzfälle betreffen, sondern Grundkonstellationen, anhand derer sich deutlich machen lässt, dass die Besteuerung betrieblichen Aufwands und die Nichtberücksichtigung von Verlusten mit Art. 3 Abs. 1 GG ohne hinreichenden Rechtfertigungsgrund nicht vereinbar ist.

IX. Ein Vorschlag: Ausgleich europa- und verfassungsrechtlicher Konfliktlagen durch Vorprüfung durch die EU-Kommission?

Was die Gemengelage zwischen Europa- und Verfassungswidrigkeit angeht, möchte ich einen Vorschlag machen, der den Gestaltungsspielraum des nationalen Steuergesetzgebers wieder vergrößern könnte, indem das Risiko der Europarechtswidrigkeit von Normen, die sich ausschließlich gegen den Abfluss von Steuersubstrat ins Ausland richten, beherrschbarer gemacht wird.

Gestaltungsspielräume werden nicht mehr ausgeschöpft, wenn das Schwert der Europarechtswidrigkeit droht. Beispiele hierfür sind die Zinsschranke oder die Diskussion um die Behandlung von Streubesitzdividenden im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009[70]. Ein wesentlicher Grund hierfür dürfte in den beträchtlichen Haushaltsrisiken europarechtswidriger Normen liegen, die daraus resultieren, dass der EuGH seinen Entscheidungen grundsätzlich stets unbegrenzte Rückwirkung beimisst. Dogmatisch lässt sich auf den Verstoß gegen die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts keine andere Antwort geben als ein ex tunc-Ausspruch[71]. Deshalb ist es grundsätzlich zu begrüßen, dass sich der EuGH bisher nicht die vom BVerfG gepflegte Praxis der Unvereinbarkeitaussprüche mit pro futuro Wirkung zueigen gemacht hat[72]. Dennoch ist dem Gesetzgeber zu konzedieren, dass er sich in einer schwierigen Situation befindet. Einerseits verpflichtet

63 Nach *K.-D. Drüen*, StuW 2008, 3 (14) verstieße eine derartige Entwicklung der Einkommensteuer hin zu einer Besteuerung von Bruttoerträgen damit auch gegen Art. 106 GG.
64 BT-Drucks. 16/4841, 75f.
65 So noch *A. Hensel*, Steuerrecht, 2. Aufl. 1927, 13, 43.
66 Zu den beim BVerfG hierzu anhängigen Normenkontrollverfahren s. *J. Hey*, DStR 2007, 1ff. und seither BFH v. 19.4. 2007 – IV R 4/06, BStBl. II 2008, 140 = FR 2007, 1080.
67 Möglicherweise noch nicht einmal mehr auslegungsfähigen Gesetzen, vgl. die Richtervorlage BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 = FR 2007, 188 zu § 2 Abs. 3 Sätze 2–8 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.
68 Mündliche Verhandlung der Vorlage des BFH v. 10.1.2008 – VI R 27/07, BStBl. II 2008, 234 bereits am 10.9.2008. Mit einer Entscheidung ist angeblich noch in diesem Jahr zu rechnen.
69 Ausführlicher zu den Voraussetzungen *J. Hey*, StbJb. 2007/08, 19 (50ff.).
70 Hierzu *Baumgärtel/Lange*, Ubg. 2008, 525ff.; *Patzner/Frank*, IStR 2008, 433ff.
71 Vgl. *R. Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 22 Rz. 307.
72 Vgl. *Seer/Müller*, IWB 2008, Gr. 2, Fach 11, 255 (262ff.).

Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens

der Europäische Gerichtshof ihn, Einnahmeziele der Verwirklichung der Grundfreiheiten unterzuordnen. Andererseits bleiben die nationalen Gesetzgeber budgetverantwortlich. Um den europarechtlichen Konflikt aufzulösen, dehnt der Steuergesetzgeber, die nachteiligen Normen für den grenzüberschreitenden Sachverhalt dann lieber gleich auch auf den reinen Inlandssachverhalt aus, auch wenn er damit in die Verfassungswidrigkeit ausweicht. Ob die Vermeidung der Europarechtswidrigkeit Einschränkungen systemtragender Prinzipien, z.B. des Nettoprinzips rechtfertigen kann, ist zwar eine offene verfassungsrechtliche Frage. Ich meine aber, sie ist zu verneinen[73]. Jedenfalls dann, wenn die entgegengesetzte Antwort auf die Entscheidung des EuGH ebenfalls möglich ist, wird man davon ausgehen müssen, dass die Maßnahme unverhältnismäßig ist.

Ob es eine europarechtskonform auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt begrenzte Lösung gibt, wird der nationale Gesetzgeber aber oft nicht zweifelsfrei feststellen können. Denkbar wäre es in solchen Fällen, die Rechtsauffassung der EU-Kommission in einem Vorabprüfungsverfahren anzufragen, wie dies heute schon inoffiziell geschieht[74]. Den EuGH könnte ein derartiges Unbedenklichkeitssiegel der EU-Kommission aus Gründen des Prinzips der Funktionenteilung (Art. 7 Abs. 1 EG)[75] zwar nicht binden[76]. Indes wäre es, wenn der EuGH die auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung gebildete Auffassung der EU-Kommission später doch nicht teilt, in diesem Fall gerechtfertigt, Anpassungspflichten nur für die Zukunft auszusprechen. Dies ließe sich damit begründen, dass der Konflikt mit den Grundfreiheiten zum Zeitpunkt der Einführung der Vorschrift noch nicht einmal für die EU-Kommission, und damit umso weniger für den Mitgliedstaat vorhersehbar war[77]. Damit wäre der Dynamik der EuGH-Rechtsprechung Rechnung getragen.

Die praktische Umsetzung mag anspruchsvoll sein. Vermutlich bedürfte es für eine derartige Vorabprüfung des Aufbaus neuer Kapazitäten bei der EU-Kommission. Rechtlich bestehen dagegen meines Erachtens keine Bedenken gegen die Einführung eines solchen Verfahrens. Derartige präventive Normenkontrollverfahren sind nicht beispiellos, wenngleich die Vorprüfungsverfahren etwa beim französischen Conseil Constitutionnel[78] oder der früheren Gutachten des BFH[79] bei der Judikative angesiedelt waren. In der Tat kommt im Staatsaufbau eines Nationalstaats kein anderes Kontrollorgan in Betracht. Mit der EU-Kommission als Hüterin der Verträge steht auf EU-Ebene dagegen eine Institution zur Verfügung, der diese Rolle schon heute zugewiesen ist[80], wenn auch bisher nur ex post. Dass Art. 226 EG mit dem Vertragsverletzungsverfahren bisher nur die von der Kommission initiierte nachlaufende Kontrolle („hat verstoßen") kennt, schließt meiner Ansicht nach eine präventive Kontrolle auf Anfrage des nationalen Gesetzgebers aber nicht aus. Die Kommission wäre auch weiterhin befugt und verpflichtet, bei sich ändernder Rechtsprechungslage ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten, selbst wenn sie eine Vorschrift zuvor für unbedenklich gehalten hat. Eine dauerhafte Selbstbindung lässt sich nicht begründen. Vielmehr stünde die Unbedenklichkeitsbescheinigung der EU-Kommission unter einer clausula rebus sic stantibus, aus der Sicht der Mitgliedstaaten aber wiederum mit dem Vorteil, dass die veränderten Rahmenbedingungen auf der Grundlage neuer EuGH-Entscheidungen nicht mit Wirkung für die Vergangenheit zur Anwendung gebracht werden müssten. Auch eine Verletzung der *Souveränität der Mitgliedstaaten* vermag ich hierin nicht zu sehen, solange die Anfrage nicht wie in Art. 88 Abs. 3 EG obligatorisch wäre, sondern es den Mitgliedstaaten freisteht, ob sie von diesem Instrument Gebrauch machen[81].

X. Schluss

Wer elementare Grundsätze steuerlicher Sachlogik für Luxus hält, verkennt, dass sich verfassungsrechtliche Prinzipien und ökonomische Vernunft vielfach decken. Es ist ein Irrglaube zu meinen, dass das Ausland nur auf die Steuersätze starrt. Und es ist ebenfalls ein Irrglaube zu meinen, dass sich die Besteuerung von Aufwand bei fehlenden Gewinnen langfristig wird realisieren lassen. Niemand widerspricht den Zielen der Haushaltskonsolidierung und Wettbewerbsfähigkeit des Standorts. Dennoch kann der Gesetzgeber die verfassungs- und europarechtlichen Bindungen nicht einseitig aufkündigen.

73 Ausführlicher *J. Hey*, StuW 2005, 317 (322).

74 Siehe den Hinweis bei *Baumgärtel/Lange*, Ubg. 2008, 525 (526, 532).

75 Zu dieser Ausprägung des Gewaltenteilungsprinzips innerhalb der EU vgl. *C. Callies*, in Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl. 2007, Art. 7 EG Rz. 7.

76 Keine Möglichkeit der Genehmigung gemeinschaftsrechtswidrigen Verhaltens durch die EU-Kommission, vgl. EuGH v. 15.12.1995 – Rs. C-415/93 – Bosman, EuGHE 1995, I-4921 Rz. 136.

77 Zum Vertrauensschutz des Gesetzgebers bei ungeklärter (Verfassungs-)Rechtslage s. *C. Moes*, StuW 2008, 27 (32f.); ferner BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, HFR 2008, 509 zu § 12 Abs. 2 S. 4 UmwStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590.

78 Dazu *C. Binisti-Jahndorf*, StuW 2001, 341 (345f.).

79 Allerdings mit etwas anderer Funktion, da es bei den Gutachten von RFH und später BFH um die vorgezogene Klärung von Streitfragen neuen Rechts ging. Abgeschafft mit Wirkung zum 1.1.1964 durch Gesetz v. 23.4.1993, BGBl. I 1963, 198; dazu *R. Sunder-Plassmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Einf. FGO Rz. 30f.

80 Zur Wächterfunktion der EU-Kommission *C. Callies* in Callies/Ruffert, EUV/EGV, 3. Aufl., 2007 Art. 211 EG Rz. 2ff.

81 Selbstbestimmungsrecht der Mitgliedstaaten vgl. *Hilf/Schorkopf* in Grabitz/Hilf, EU/EGV, Kommentar, Art. 6 EUV Rz. 79.