

#### Geschäftsführung

---

**RA Dr. Andreas Richter**

P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel. (030) 253 53 653  
Fax (030) 253 53 800  
berliner.steuergespraech@pplaw.com

---

**RA Berthold Welling**

BDI e.V.  
Breite Straße 29  
10178 Berlin  
Tel. (030) 2028 1507  
Fax (030) 2028 2507  
b.welling@bdi.eu

---

**Berlin, den 22. September 2008**

## 28. Berliner Steuergespräch

### „Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens“

- Tagungsbericht -

Von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*<sup>1</sup>

Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und sein Wunsch nach Sicherung des Steueraufkommens stehen im Spannungsverhältnis zur Erwartungshaltung des Bürgers, keinerlei Einschränkungen seiner wirtschaftlichen Betätigung zu erfahren. Während der Bürger die ihm durch die Rechtsordnung gewährten Möglichkeiten nutzt, reagiert der Staat durch Missbrauchsgesetzgebung und versucht dabei teilweise, die Grenzen des finanzpolitischen Gestaltungsspielraums gegen die Dogmatik und Rechtsprechung auszuloten. Das 28. Berliner Steuergespräch unter der Moderation von *Prof. Dr. Dieter Birk*<sup>2</sup> schaffte ein Diskussionsforum zum intensiven Austausch zwischen Steuerwissenschaft und -praxis. *Birk* begrüßte in seiner Einführung die Referenten und Podiumsgäste. Neben Herrn *Dr. Axel Nawrath*<sup>3</sup> und Frau *Prof. Dr. Johanna Hey*<sup>4</sup> erörterten Frau *Prof. Dr. Juliane Kokott*<sup>5</sup>, Herr *Dr. Wolfgang Spindler*<sup>6</sup> sowie Herr *Prof. Dr. Reinhard Pöllath*<sup>7</sup> die Tendenzen der Steuergesetzgebung und zu erwartende Auswirkungen für die Steuerpflichtigen.

#### **A. Steuergestaltung und Sicherung des Steueraufkommens**

##### **I. Kein Zusammenhang zwischen Steuermissbrauch und Steuergestaltung**

Einleitend betonte *Nawrath*, dass Steuergestaltung und Steuermissbrauch nicht synonym verstanden werden können und insbesondere der Begriff der „Missbrauchsgesetzgebung“ nicht richtig sei. Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers beschränke sich nicht auf bloße Missbrauchsgesetzgebung, da Steuergestaltung nicht zugleich zwangsläufig Missbrauch bedeute. Dies könne man auch an der Entscheidung des Großen Senats des BFH<sup>8</sup> zum Schuldzinsenabzug über sog. Mehrkontenmodelle sehen. Hier hätte der BFH eine derartige Konstruktion untersagt, wenn Gestaltung und Missbrauch identisch zu verstehen gewesen wären. Die Unterscheidung beider Begriffe sei daher wichtig und diene in erster Linie der Klärung des Vorverständnisses. So wurde die Neuregelung der Funktionsverlagerung nicht beschlossen, um steuerlichem Missbrauch zu begegnen, sondern vielmehr, um in Deutschland geschaffene Werte zu sichern. Auch habe man sich dabei an international üblichen Maßstäben orientiert. Der Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers reiche demnach weit über das hinaus, was als Miss-

brauchsgesetzgebung bezeichnet werde. *Nawrath* verwies auf einen gemeinsamen Zeitungsbeitrag von Hessens Ministerpräsidenten Roland Koch (CDU) und Bundesfinanzminister Peer Steinbrück (SPD) in der Süddeutschen Zeitung<sup>9</sup>, in dem der weite Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers besonders hervorgehoben wurde.

## II. Steuergesetze zur Ausgabenfinanzierung

*Nawrath* merkte an, der Gesetzgeber erlasse Steuergesetze nicht, um Einnahmen zu erzielen, sondern um Ausgaben zu finanzieren. Sehe sich der Gesetzgeber in der Wahrnehmung seiner Aufgaben eingeschränkt, könne er versuchen, den durch Globalisierung entstandenen Gestaltungsspielraum der Marktteilnehmer zu verändern und so durch (proaktive oder reaktive) legislative Maßnahmen mehr Steuern einzunehmen. Diese gesetzgeberischen Entscheidungen müssten allerdings immer im Kontext einer ganzheitlichen gestaltenden Finanzpolitik getroffen werden. Dass dies nicht immer einfach sei, zeige die Diskussion über die Besteuerung von Streubesitzdividenden, bei der eine Vielzahl von Zielen mit berücksichtigt werden müsse. *Nawrath* merkte an, dass sich der Gesetzgeber auch immer mit dem Vorwurf konfrontiert sehe, sich von steuerpolitischen Prinzipien loszusagen.

## III. Grenzen des Gestaltungsspielraums

Die Grenzen seines Gestaltungsspielraums finde der Steuergesetzgeber im Rechtsstaatsprinzip, dem Prinzip der Gleichheit der Lastenverteilung sowie in europäischem Primär- und Sekundärrecht. Die Mindestgebote im nationalen Bereich ergeben sich aus der Kompetenzaufteilung des Verfassungsstaates und dem Prinzip der Gewaltenteilung zwischen Legislative und Judikative. Im europäischen Bereich gebe es nur spärlich ausgeprägte Regelungsrahmen, so dass der EuGH mit Wertentscheidungen und Äußerungen des Gesetzgebers oft allein gelassen werde. Dessen prekäre Situation könne auch anhand der Fälle *Lidl*<sup>10</sup> und *Shell*<sup>11</sup> gesehen werden.

Andere Steuerrechtsprinzipien könnten für den Gesetzgeber immer nur Referenzpositionen sein und keine Bindungswirkung entfalten. Diese Prinzipien erhielten im Laufe der Zeit durch politische und ökonomische Veränderungen und Entwicklungen immer wieder neue Ausprägungen und Konturierungen. So verstoße beispielsweise die Zins-schranke, die durchaus als kompliziert und komplex angesehen werden könne, ebenso wenig wie die Mindestbesteuerung gegen das Nettoprinzip.

---

<sup>1</sup> *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt und Partner bei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter des Bereichs Recht, Steuern, Wettbewerb des BDI e.V., Berlin. Beide Autoren sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> *Prof. Dr. Dieter Birk* ist Direktor des Institutes für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms Universität zu Münster.

<sup>3</sup> *Dr. Axel Nawrath* ist Staatssekretär im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

<sup>4</sup> *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

<sup>5</sup> *Prof. Dr. Dr. Juliane Kokott* ist Generalanwältin beim Europäischen Gerichtshof in Luxemburg und Titularprofessorin an der Universität St. Gallen.

<sup>6</sup> *Dr. Wolfgang Spindler* ist Präsident des Bundesfinanzhofes in München.

<sup>7</sup> *Prof. Dr. Reinhard Pöllath* ist Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, München und Professor für Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms Universität zu Münster.

<sup>8</sup> Beschluss des BFH, vom 08.12.1997 – GrS 1-2/95, DStR 1998, S. 159.

<sup>9</sup> Süddeutsche Zeitung vom 03.09.2008.

<sup>10</sup> Urteil des EuGH, vom 15.05.2008 - C 414/06 (*Lidl Belgium GmbH & Co. KG / FA Heilbronn*), DStR 2008, S. 1030.

<sup>11</sup> Urteil des EuGH, vom 28.02.2008 - C 293/06 (*Dt. Shell GmbH / FA Hamburg*), IStR 2008, S. 224.

Was den Gesetzgeber bei seinen Entscheidungen bedrückt, stellte *Nawrath* anhand des Beispiels von Merrill Lynch dar.<sup>12</sup> Das Unternehmen transferierte ausweisbare Verluste, die über strukturierte Produkte entstanden sind, an die europäische Tochtergesellschaft in London mit der Folge, dass das Betriebsergebnis des Jahres 2006 für sechzig Jahre eine Steuerlast verhindere.

#### IV. Steuerliche Gestaltung als Risiko

*Nawrath* führte weiter aus, dass jede steuerliche Gestaltung ein wirtschaftliches Risiko für ein steuerpflichtiges Unternehmen bedeute. Der Gesetzgeber werde auch künftig nicht in der Lage sein, ex ante sämtliche zivil-, handels- und gesellschaftsrechtliche Ausprägungen von Wirtschaftshandeln regeln zu können. Jede neue Gestaltung auf der Seite der Steuerpflichtigen, die das Steuersubstrat beeinträchtige, komme jedoch auf den Prüfstand des Gesetzgebers. Eine Grenze bilde dabei die Vertrauensschutzrechtssprechung des Bundesverfassungsgerichts. Der Gesetzgeber werde künftig Gestaltungen, die möglich, aber volkswirtschaftlich überflüssig seien, eher auf den Prüfstand stellen als andere. Aus Sicht des Gesetzgebers sei zum Beispiel ein Handeln mit Verlusten für eine Volkswirtschaft nicht erforderlich.

Was von dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers als sicher gelte, könne er für die Zukunft nicht vorhersagen. *Nawrath* nahm auf die Festrede von Bundespräsident Horst Köhler zur Verleihung des Max-Weber Preises für Wirtschaftsethik am 27.05.2008 Bezug, in der dieser das Leitbild des ehrbaren Kaufmanns beschrieb. Das sei derjenige, der davon lebe, dass es so etwas wie Bürgersinn, soziale Normen, sittliches Empfinden und Maß gäbe. Köhler habe dabei auf § 1 IHKG hingewiesen. Dort heißt es in Absatz 1:

*„Die Industrie- und Handelskammern haben, soweit nicht die Zuständigkeit der Organisationen des Handwerks nach Maßgabe des Gesetzes zur Ordnung des Handwerks (Handwerksordnung) vom 17. September 1953 (Bundesgesetzblatt I S. 1411) gegeben ist, die Aufgabe, das Gesamtinteresse der ihnen zugehörigen Gewerbetreibenden ihres Bezirkes wahrzunehmen, für die Förderung der gewerblichen Wirtschaft zu wirken und dabei die wirtschaftlichen Interessen einzelner Gewerbebezüge oder Betriebe abwägend und ausgleichend zu berücksichtigen; dabei obliegt es ihnen insbesondere, durch Vorschläge, Gutachten und Berichte die Behörden zu unterstützen und zu beraten sowie für Wahrung von Anstand und Sitte des ehrbaren Kaufmanns zu wirken.“*

Der Begriff des ehrbaren Kaufmanns sei eine sehr altmodische Kategorie, die nicht operabel sei, aber als politischer Auftrag verstanden werden könne. *Nawrath* verwies abschließend auf den Text der Einladung zum 28. Berliner Steuergespräch, in der es heißt: *„Reaktionen des Gesetzgebers auf unwillkommene Steuergestaltungen führen wie in einem Teufelskreis zu neuen Gegenreaktionen des Steuerpflichtigen“*. An die von Bundespräsident Köhler für den ehrbaren Kaufmann hervorgehobene Tugend des Maßhaltenkönnens anknüpfend, fragte *Nawrath* „Warum eigentlich?“.

*Birk* griff diesen Gedanken auf und appellierte an die Fairness von Bürger und Staat untereinander. Nach dem Vortrag von *Nawrath* setze sich Referentin *Hey* mit aktuellen Entwicklungen und Tendenzen in der Missbrauchsgesetzgebung auseinander.

#### B. Steuergestaltung und Prinzipienhaftigkeit

*Hey* ging eingangs auf die Prinzipienreferenz für die steuerpolitische Ausrichtung ein. Scheinbar gebe es ein unterschiedliches Verständnis hierüber. So versuche der Steuergesetzgeber vermehrt, die Grenzen des verfassungs- und europarechtlich Zulässigen

---

<sup>12</sup> Merrill Lynch ist ein weltweit führendes Finanzdienstleistungsunternehmen und wurde im September 2008 von der Bank of America übernommen.

auszuloten. Neu an dem bisher bekannten Problem sei dabei der Nachdruck, mit dem Steuersystematik als eine Art „Luxus“ bezeichnet werde. Hier stünden sich die Steuerpolitik einerseits und Steuerwissenschaft und -praxis andererseits zunehmend uneins gegenüber. Dies gelte insbesondere bei der Frage der Ausgestaltung der Steuerbemessungsgrundlage. *Hey* verwies auf die scheinbar verhärteten Fronten und die gute Möglichkeit, im Rahmen der Berliner Steuergespräche in den Dialog einzutreten.

## I. Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers

Der Steuergesetzgeber verfüge zunächst nach der Rechtsprechung des BVerfG über einen erheblichen Gestaltungsspielraum. So sei er bei der Zusammensetzung des Steuersystems, insbesondere bei der Gewichtung direkter und indirekter Steuern rechtlich weitgehend frei. Lediglich das Willkürverbot binde ihn nach der Rechtsprechung des BVerfG bei der Auswahl der Steuergegenstände. Dies sei ein in der Wissenschaft immer wieder kontrovers diskutierter Punkt. Es gebe eine Vielzahl von Themen der Steuergestaltung, die der Gesetzgeber in den letzten Jahren angegangen sei. Beispielhaft erwähnte *Hey* die Freiheit des Gesetzgebers bei der Frage, ob eine Gewerbesteuer erhoben werden solle, die Freiheit bei der Ausgestaltung des Körperschaftsteuersystems und die Freiheit, eine Abgeltungsteuer einzuführen.

Bei der Frage der Missbrauchsvermeidung und der Bekämpfung von Gestaltungen interessiere die Bemessungsgrundlage viel mehr als die grundsätzliche Frage der Zusammensetzung des Steuersystems.

Mit Bezug auf *Nawrath* stellte *Hey* heraus, dass der Gesetzgeber auch im Hinblick auf die Festsetzung der Steuersätze über einen weiten Gestaltungsspielraum verfüge. Er könne die Steuersätze anpassen, da das Ausgabeverhalten des Staates den Einnahmebedarf bestimme. *Hey* befürwortete die Entscheidung des BVerfG<sup>13</sup>, in der festgestellt wurde, dass es keinen verfassungsrechtlichen Halbteilungsgrundsatz gebe, sondern nur äußerste Grenzen des Verhältnismäßigkeitsprinzips gelten sollen. Dies bedeute letztlich rechtliche Freiheit auch bei der Steuersatzgestaltung. Hier liege jedoch ein zentrales Problem, da tatsächlich die Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers im Bereich mobiler Steuerquellen durch den internationalen Steuerwettbewerb faktisch erheblich eingeschränkt werde. Der Gesetzgeber sei im Ergebnis daran gehindert, die Steuersätze auf mobile Steuerquellen, wie beispielsweise Unternehmensgewinne oder Kapitaleinkünfte, in der gewünschten Weise zu erhöhen. Er sehe sich zu Steuersatzsenkungen genötigt, die wiederum gegenfinanziert werden müssten.

Auch hätte der Gesetzgeber durchaus Einsparungen vornehmen können. Allerdings könne man in den Reformszenarien der vergangenen Jahre sehen, dass nur ein eng begrenzter Entlastungsspielraum vorhanden gewesen sei. Wenn bereits frühzeitig festgelegt würde, was eine Reform kosten dürfe, dann sei auch erkennbar, wie über die Bemessungsgrundlage gegenfinanziert werden müsse. Dies könne man anhand der 5 Mrd. EUR Kautelen bei der Unternehmenssteuerreform sehen.<sup>14</sup> Ein solches Vorgehen sei seit Mitte der neunziger Jahre erkennbar gewesen. So sei die Verlustverrechnung massiv eingeschränkt worden. Beispielhaft hierfür seien die Abschaffung der Drohverlustrückstellungen, die Mindestbesteuerung sowie § 8c KStG. Der Gesetzgeber zeige sich auch zunehmend unempfindlich bei der Besteuerung von Aufwand. Exemplarisch hierfür seien die Bruttobesteuerung im Rahmen der Abgeltungssteuer, die Zinsschranke sowie die gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen. Dies zeige, dass es

<sup>13</sup> Beschluss des BVerfG, vom 18.01.2006 - 2 BvR 2194/99, DStR 2006, S. 555.

<sup>14</sup> Vgl. Bt-Drs. 16/5377, vom 18.05.2007, S. 2.

dem Gesetzgeber weder um ein besonders systematisches, besonders gerechtes bzw. gleichheitssatzkonformes, noch um ein investitionsfreundliches Steuerrecht gehe, sondern vielmehr um ein besonders aufkommensstabiles Steuersystem.

Hey führte aus, der Finanzierungszweck sei nur Grund für die Steuererhebung des Staates und gerade nicht Rechtfertigung ungleicher Lastenverteilung zur Erzielung von Steuermehreinnahmen. Die Frage, wie viele Verlustvorträge vorhanden seien,<sup>15</sup> rechtfertige als solche noch nicht eine Einschränkung der Verlustverrechnung, sofern diese als zentraler Bestandteil des objektiven Nettoprinzips anzusehen sei.

## II. Gesetzgeberische Ziele und Steuerprinzipien im Spannungsverhältnis

Von der Frage, inwieweit der Finanzierungszweck Einschränkungen von Prinzipien rechtfertigen könne, müsse man die Frage unterscheiden, inwieweit sich der Gesetzgeber auf Ziele der Missbrauchsvermeidung und der Verhinderung von Abflüssen des Steuersubstrats ins Ausland stützen könne, wenn er das objektive Nettoprinzip einschränke. Das Verhindern des Verlagerns von Steuersubstrat sei zu einem zentralen Gesetzgebungsmotiv der letzten Jahre geworden. Hey verwies auf die Funktionsverlagerung und die Zinsschranke. Es müsse daher grundsätzlich überlegt werden, ob das Argument ausreiche, um in geltende (auch verfassungsrechtliche) Strukturen einzugreifen. Zweifelsohne habe der Gesetzgeber die rechtsstaatliche und gleichheitsrechtliche Pflicht, das Steuerrecht umgehungssicher auszugestalten. Ein umgehungsträchtiges Steuerrecht führe zu einer ungleichen Belastung wegen des sog. „Dummensteuereffekts“, da nur der gut Beratene von Umgehungsmöglichkeiten Gebrauch machen könne. Die Sicherung des nationalen Steueraufkommens gegen missbräuchliche Gestaltungen und Gewinnverlagerungen sei daher legitimes gesetzgeberisches Ziel. Der Gesetzgeber müsse allerdings die Normen zur Missbrauchsvermeidung sachgemäß ausgestalten und sich am Verhältnismäßigkeitsprinzip orientieren. Maßnahmen, die zu einer Verschlechterung der Standortattraktivität führten, seien nicht geeignet, das Ziel der Aufkommenssicherung zu erreichen. Exemplarisch sei die Zinsschranke, die unverhältnismäßig und überzogen sei. Die Verletzung des objektiven Nettoprinzips entfalte abschreckende Wirkung, mache Deutschland als Holdingstandort unattraktiv und führe zwangsläufig zur Vermeidungsgestaltung.

## III. Wirkungskreis der Regelungen

Schließlich sei die Beschränkung einer sich gegen die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland richtenden Norm allein auf den Auslandsfall eine weitere Frage sachgerechter Ausgestaltung. Hey nahm abermals auf die Zinsschranke Bezug, die vom Inlandsfall aus betrachtet nicht erforderlich sei. Hier bestehe gerade nicht die Gefahr des Abflusses von Steuersubstrat. Allerdings müsse beachtet werden, dass sich der Steuergesetzgeber in einer „Zwickmühle“ befinde, wenn es um die Ausgestaltung von Normen gehe, die der Vermeidung von Abflüssen von Steuersubstrat dienen und ausschließlich im Falle grenzüberschreitender Sachverhalte zur Anwendung kämen. Hier sei auch immer die Rechtsprechung des EUGH zu beachten, da dieser die Kompetenz zur Konkretisierung der rechtlichen Grenzen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers habe. Darüber hinaus sei bekannt, dass der EuGH den nationalen Gesetzgebern bezüglich der Beschränkungs- oder Diskriminierungsverbote grundsätzlich keinen Gestaltungsspielraum zubillige. Es komme lediglich eine Rechtfertigung dieser Normen in Betracht. Derartige, auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt beschränkte Normen, können daher bei Missbrauchsvermeidung, der Sicherung des Steuervollzugs sowie der Aufteilung der

---

<sup>15</sup> Hey verwies darauf, dass die häufig genannte Zahl von 300 Mrd. EUR bisher nicht verifiziert sei.

Steuerquellen gerechtfertigt werden. *Hey* hob nochmals den engen Gestaltungsspielraum bei der Ausgestaltung der Normen hervor. So müsse sich beispielsweise im Falle der Missbrauchsvermeidung die Norm auch ausschließlich auf Missbrauch im Tatbestand beschränken und dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Exkulpation einräumen. Es könne darüber diskutiert werden, ob der Missbrauchsbegriff des EuGH bereits voll ausgereift sei.

Es müsse aber auch gesehen werden, dass die Grundfreiheiten dem Steuerpflichtigen erlaubten, von den Steuersatzunterschieden, die innerhalb Europas vorhanden sind, Gebrauch zu machen. Hier entstehe ein Problem aus der fehlenden Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa.

Der Gesetzgeber befinde sich aufgrund des komplexen Themenbereichs (der Sicherung des Steueraufkommens bei grenzüberschreitenden Sachverhalten) in einer schwierigen Situation. Ersichtlich sei aber auch, dass sich der Gesetzgeber nicht auf Auslandssachverhalte beschränke, wenn er eine Ausweitung seines Gestaltungsspielraumes fordere, sondern sich ganz allgemein auf Haushaltszwänge oder auf Notwendigkeiten der Finanzpolitik berufe.

#### IV. Gestaltungsgrenzen

*Hey* ging auf verfassungsrechtliche Grenzen für den Gesetzgeber ein. Verfassungsrechtliche Grundsätze seien zunächst das Rechtsstaatsprinzip und die Vorhersehbarkeit als zentrale Kriterien eines verfassungskonformen Steuersystems. Für ein gerechtes Steuersystem müsse aber auch die Gleichmäßigkeit der steuerlichen Heranziehung gegeben sein.

Die Vorhersehbarkeit sei gerade in Fällen der rückwirkenden Gesetzesänderung sowie bei der Vielzahl an auslegungsbedürftigen Gesetzen schwierig zu beurteilen. Ein zentraler Streitpunkt im Rahmen der verfassungsrechtlichen Grenzziehung sei das Auflehnen des Gesetzgebers gegen die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Gleichheitssatzes. Dieser solle teilweise hinter dem Wunsch nach Haushaltsmehreinnahmen zurücktreten. Nach dem Willkürverbot, einem sehr viel großzügigeren gleichheitsrechtlichen Maßstab, müsse der Gesetzgeber sachgerechte Differenzierungsgründe vorbringen, wobei die steuerliche Mehreinnahme dafür nicht genüge. Der Übergang vom Einkommensteuerrechtlichen Nettoprinzip zu einem Bruttoprinzip sei mit dem Willkürverbot nicht vereinbar, da nur die Nettobesteuerung gewährleiste, dass der Steuerpflichtige die Steuer auch zahlen könne.

Auch das verfassungsrechtliche Gebot der willkürfreien Ausgestaltung lasse sich nicht durch die Ausrufung neuer Prinzipien ausschalten. Der Gesetzgeber könne dem objektiven Nettoprinzip nicht einfach ein „Werkstorprinzip“<sup>16</sup> entgegenstellen, um die Abschaffung der Pendlerpauschale zu legitimieren.

Nicht überzeugend seien auch die sog. Weiterentwicklungen des objektiven Nettoprinzips in den Fällen, in denen eindeutig betrieblich veranlasster Aufwand vorliege. Die Durchbrechung des Nettoprinzips durch Besteuerung der Bruttoerträge sei keine Weiterentwicklung, sondern eine partielle Aufhebung dieses Prinzips.

*Hey* verwies nochmals auf den bereits von *Nawrath* angesprochenen § 8c KStG. Der Wechsel zum Erwerbberkonzept sei kein Grund, Verluste beim Wechsel des Anteilseig-

---

<sup>16</sup> Siehe dazu: Beschlüsse des BVerfG, vom 04.12.2002 - 2 BvR 400/98 und 2 BvR 1753/00; Beschluss des BFH vom 23.08.2007 - VI B 42/07, DStR 2007, S. 1280 mit Verweis auf das BMF.

ners ohne vorherige Missbrauchstypisierung entfallen zu lassen. Der Verlustvortrag komme gerade nicht einer missbräuchlichen Gestaltung und wohl nicht einmal einer Steuergestaltung gleich.

Auf die Aussage *Nawraths*, „es gebe nur noch grobe Referenzpositionen der Grundrechte“ entgegnete *Hey* mit der Frage, wann die Grenze überschritten sei und wann von einem Prinzipienverstoß ausgegangen werden könne, wenn bereits im Falle des § 8c KStG - ohne Missbrauchstypisierung - Verluste zum Untergang gebracht würden. Es bestehe ein erheblicher Dissens bei der Frage, welche Vorgaben das Verfassungs-, und welche das Europarecht enthielten.

Weiterhin seien zentrale Bausteine der Gegenfinanzierungsmaßnahmen zur Unternehmenssteuerreform 2008 nicht von der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gedeckt und somit verfassungswidrig. Dies gelte insbesondere für die mehrfach erwähnte Vorschrift des § 8c KStG. Relevanz erhalte die Frage für den Gesetzgeber allerdings erst, wenn das BVerfG unternehmenssteuerrechtliche Fragen entscheide. Die große Breitenwirkung der Pendlerpauschale mache eine schnelle Entscheidung durch das BVerfG erforderlich. So solle das BVerfG dem Gesetzgeber auf dem Gebiet des Unternehmenssteuerrechts (und dort insbesondere bei der Missbrauchsvermeidung) die verfassungsrechtlichen Grenzen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit aufzeigen. Insbesondere müsse das BVerfG entscheiden können, ob die Einschränkung des objektiven Nettoprinzip (Begrenzung des Aufwandsabzugs oder der Verlustverrechnung) von der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gedeckt sei. Hierfür bedürfe es „der richtigen Fälle“. Dies seien Grundkonstellationen und somit gerade nicht die raffinierten Gestaltungen, die in einem Grenzbereich lägen.

## V. Auflösung der Gemengelage zwischen Europa- und Verfassungsrecht

Abschließend äußerte *Hey* ihren Vorschlag zur Auflösung der Gemengelage zwischen Europarechts- und Verfassungswidrigkeit. Indem das Risiko der Europarechtswidrigkeit von Normen, die sich ausschließlich gegen den Abfluss von Steuersubstraten ins Ausland richten, beherrschbar gemacht werde, erweitere man den Spielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung von Steuergesetzen. Unter dem „Schwert“ drohender Europarechtswidrigkeit würde vielfach der Gestaltungsspielraum nicht ausgeschöpft. Beispielhaft dafür seien die Zinsschranke oder die Diskussion um die Behandlung von Streubesitzdividenden im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009<sup>17</sup>, bei denen der Inlandsfall automatisch mit einbezogen sei. Dies sei das Ergebnis fehlender Courage, eine Norm auf grenzüberschreitende Sachverhalte zu beschränken. Freilich sei dies angesichts der Rückwirkung von EuGH-Entscheidungen und der Risiken für den hiesigen Haushalt verständlich. Der Gesetzgeber ordne Grundfreiheiten den Einnahmezielen unter und beziehe daher Inlandsfälle in einer „Flucht in die Verfassungswidrigkeit“ in die Norm mit ein, die ihrerseits nur für grenzüberschreitende Sachverhalte Sinn mache. Eine Rechtfertigung derartiger Normen, die eine Europarechtswidrigkeit vermeiden wollen, komme nicht in Betracht. *Hey schlug* ein Verfahren der Vorabkonsultation der EU-Kommission vor. So könnten im Vorfeld Abstimmungen getroffen werden, wie Gesetze ausgestaltet werden sollen. Ein solches Votum sei für den EuGH zwar nicht bindend, allerdings könnten Anpassungsverpflichtungen für die Zukunft ergehen, wenn der EuGH später die Auffassung der EU-Kommission nicht teile. Der Gesetzgeber sehe sich so nicht dem Risiko einer Rückwirkung ausgesetzt.

---

<sup>17</sup> Dazu: Partzner/Frank, IStR 2008, S. 433.

Anknüpfend an den von *Nawrath* genannten Begriff des „ehrbaren Kaufmanns“ formte *Hey* den des „ehrbaren Gesetzgebers“. Wer elementare Grundsätze steuerlicher Sachlogik, zu denen nach Auffassung der Wissenschaft und des BVerfG auch das objektive Nettoprinzip zähle, als Luxusprinzipien verstehe, verkenne letztlich die ökonomische Vernunft. Im Kern gehe es nicht um die Zulassung von Steuergestaltungen, sondern vielmehr um die Anerkennung notwendiger Abzugstatbestände. So sei insbesondere das Argument, das Ausland „starre“ auf hiesige Steuersätze, ebenso ein Irrglaube, wie die Annahme, dass sich die Besteuerung von Aufwand bei fehlenden Gewinnen langfristig realisieren ließe. Um derartige Regelungen müsse der Steuerpflichtige herumgestalten.

### C. Podiumsdiskussion

Bevor *Birk* zur anschließenden Podiumsdiskussion aufforderte, rekapitulierte er kurz die unterschiedlichen Ansatzpunkte beider Referenten. Während Schwerpunkt des Referats von *Nawrath* die Sicherung des Steueraufkommens gewesen sei, habe *Hey* ihren Schwerpunkt auf die Gestaltungsfreiheit des Staates gelegt. Getroffen hätten sich beide Referenten beim Begriff der „Ehrbarkeit“, einer Art Fairness zwischen Bürger und Staat. Für den Steuergesetzgeber gelten ebenfalls Prinzipien, die verfassungsrechtlich nicht bindend, sondern abwägungsoffen seien und daher bei Vorliegen sachgerechter Gründe durchbrochen werden könnten. Auch die Frage, inwieweit sich der Gesetzgeber an Prinzipien halte, sei diskutabel. *Birk* wies auf die „Erdbebenwirkung“ des Europarechts hin, die durch die Rechtsprechung entstünde. Im Zusammenhang mit den Interventionen des EuGH in das nationale Steuerrecht und der damit einhergehenden Verkomplizierung wies *Birk* auf vielfach aus Wissenschaft<sup>18</sup> und Praxis geäußerte Kritik hin. An *Kokott* in ihrer Eigenschaft als Generalanwältin beim Europäischen Gerichtshof richtete *Birk* die Frage, ob die Entwicklung des Steuerrechts und der EuGH jeweils auf dem richtigen Weg seien und ob es wegen der häufigen Kritik ein Nachgeben des EuGH geben könne.

### I. Der Weg des EuGH

*Kokott* stellte fest, dass sich der EuGH sehr wohl auf dem richtigen Weg befinde. Die vielfach geäußerte Kritik, die großteils aus Deutschland käme, sei insbesondere für qualifizierte Rechtsprechung wichtig und lobenswert. So hätte der EuGH gerade im Bereich differenzierter Rechtfertigungsgründe in vielen Fällen einen neuen Ansatzpunkt gefunden. Ein Beispiel sei die faire Aufteilung der Steuerjurisdiktion zwischen den Mitgliedsstaaten. Diese differenzierte Rechtsprechung sei nicht auf politischen Druck hin entstanden, sondern aufgrund von Sachverhalten neuer Dimensionen, wie beispielsweise *Marks & Spencer*<sup>19</sup>. Ein solcher Dialog mit Wissenschaft und nationalen Gerichten sei wichtig. Das Niveau der auf nationaler Ebene geführten Debatte sei auch für ausländischen Kollegen sehr beeindruckend. Auch wenn Diskussionen immer wieder hart geführt würden, seien diese am Ende konstruktiv.

#### 1. Wirkungskraft von EuGH-Urteilen

*Kokott* knüpfte an den von *Hey* verwendeten Begriff des „ehrbaren Gesetzgebers“, an. Verstoße der Gesetzgeber durch rechtswidrige Gesetze gegen höherrangiges Recht, bestehe gerade kein Grund, diese Rechtslage für weitere Jahre aufrecht zu erhalten. Der „Normalfall“ sei daher gerade im Steuerrecht die rückwirkende Wirkung von EuGH-

<sup>18</sup> Ahmann, Das Ertragssteuerrecht unter dem Diktat des EuGH? Können wir uns wehren?, DStZ 2005, S. 75-80.

<sup>19</sup> Urteil des EuGH, vom 12.12.2005 – C-446/03 (*Marks&Spencer/Halsey*), DStR 2005, S. 2168.



Urteilen bei festgestelltem Verstoß des Gesetzes gegen Grundfreiheiten. Unter engen Voraussetzungen könne allerdings ausnahmsweise auch eine künftige Wirkung möglich sein.<sup>20</sup> Beispielhaft sei der Meilicke-Fall<sup>21</sup>, bei dem die Bundesregierung dafür plädierte, die Urteilswirkung zu beschränken und sich dabei am BVerfG zu orientieren. Einige Jahre zuvor habe es allerdings einen ähnlich gelagerten finnischen Fall gegeben. Dort sei die (rückwirkende) Unanwendbarkeit einer finnischen Norm festgestellt worden. Hier könne daher für Deutschland im Interesse der Fairness keine Ausnahme gemacht werden. Der EuGH sei sich bei seinen Entscheidungen durchaus der Sensibilität der Materie bewusst.

## 2. Vorabkonsultationsverfahren

*Kokott* griff sodann den Vorschlag *Heys* auf, eine Vorabkonsultation der EU-Kommission bei der Ausgestaltung von Steuergesetzen einzuführen. Sie wies allerdings darauf hin, dass ein solches Verfahren insbesondere aus rechtsstaatlicher Sicht sehr problematisch sei. Bei einer solchen präventiven Normenkontrolle werde die Gewaltenteilung zwischen Brüssel und dem nationalen Gesetzgeber verwischt. Insbesondere bei Vorschlägen der Kommission sei die Souveränität des Gesetzgebers in Frage gestellt.

## 3. Konturen des Missbrauchsbegriffs

*Kokott* schloss sich der These *Nawraths* an, wonach steuerliche Gestaltung kein Missbrauch sei. Kritisch merkte sie einige Formulierungen im Programm zum 28. Berliner Steuergespräch an, die ihrer Sicht nach diese Unterscheidung nicht deutlich zum Ausdruck brächten. Auch sei die Formulierung „Deformation“ zu negativ gefasst. So habe der Binnenmarkt Wohlstand und Frieden gebracht. Er beinhalte auch, dass Wirtschaftsteilnehmer grenzüberschreitend Kapital investierten. So wäre es widersinnig, wenn die Inanspruchnahme steuerlich günstiger Rahmenbedingungen zur missbräuchlichen Ausnutzung von Grundfreiheiten erklärt würde. Es bestehe aber die Befürchtung, dass im Zuge der Erweiterung der Europäischen Union Gewinne von Unternehmen künstlich gen Osten transferiert würden, um am niedrigen Steuerniveau zu partizipieren. Es widerspräche einer fairen Entwicklung des Binnenmarktes, wenn der Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit und der Ort der Besteuerung auseinanderfielen. Daher erkenne der EuGH zum einen das Rechtsinstitut des Missbrauchs und zum anderen die faire Aufteilung der Besteuerungshoheit zwischen den Mitgliedsstaaten an. *Kokott* nahm die Kritik *Heys* an einer zu restriktiven Auslegung des Missbrauchsbegriffs auf und verwies darauf, dass der EuGH bei den indirekten Steuern gehalten sei, sich an den Vorgaben der 6. MwSt-RL zu orientieren. So könne er anhand des angestrebten Ziel feststellen, was nicht mehr in die Logik der MwSt-RL passe. Auch könne beispielsweise der Missbrauch bei der Gewährung von Vorsteuerabzügen ohne Umsätze bereits aus dem Zweck der Richtlinie herausgelesen werden. Im Bereich der Grundfreiheiten sei der EuGH jedoch allein gelassen, so dass dieser den Missbrauch selbst anhand der Grundfreiheiten definieren müsse. Allerdings lege der EuGH den Missbrauchsbegriff im Bereich des Steuerrechts großzügiger als im Bereich des Gesellschaftsrechts aus. Beispielhaft hierfür seien die *Centros*-<sup>22</sup> und *Cadbury-Schweppes*-Rechtsprechung<sup>23</sup> des EuGH. Eine bloße Briefkastenfirma reiche zur Gewinntransformation steuerrechtlich nicht aus. Die Vorgaben für den Missbrauch im Falle *Cadbury-Schweppes* seien sehr eng gezogen wurden. Generell könne man sagen, dass allein die grenzüberschreitende Tätigkeit bzw. Investi-

<sup>20</sup> Vorauss.: 1.) schwere wirtschaftliche Folgen, 2.) unklare Rechtslage, 3.) Erstmaligkeit.

<sup>21</sup> Urteil des EuGH, vom 06.03.2007 – C-292/04 (Meilicke/FA Bonn), DStR 2007, S. 485.

<sup>22</sup> Urteil des EuGH, vom 09.03.1999 – C-212/97 (Centros/Erhvervs- og Selskabsstyrelsen), DStRE 1999, S. 414.

<sup>23</sup> Urteil des EuGH, vom 12.09.2006 – C-196/04 (Cadbury Schweppes/Commissioners of Inland Revenue), DStR 2006, S. 1686.

tion noch keine Missbrauchsvermutung begründe. Hier sei im Einzelnen jedoch noch Interpretationsarbeit zu leisten, um die Konturen des Missbrauchsbegriffs noch klarer herauszuarbeiten.

*Birk* knüpfte daran an und stellte nochmals kurz die unterschiedliche Wirkungsweise von Urteilen des EuGH und des BVerfG dar. Letzteres wäge das allgemeine Interesse des Staates mit dem Interesse des Bürgers ab und komme dabei zumeist zu dem Ergebnis, dass der Staat Zeit benötige, um den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Er leitete damit zu *Spindler* über und fragte nach dessen Auffassung zum Vorgehen des BVerfG.

## II. Vertrauensschutz im Steuerrecht

Auch *Spindler* bezog sich zunächst auf den Begriff des „ehrbaren Kaufmanns.“ Er merkte an, dass sich dieser bereits in einem Sondervotum („dissenting vote“) des Richters Schlabrendorff zu einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1973 wiederfinde, bei dem es um die rückwirkende Verschärfung einer Regelung im Rentenversicherungsrecht ging.<sup>24</sup>

Schließlich sei die Empörung bei rückwirkenden Urteilen deshalb so groß, weil sich der Gesetzgeber bereits an die Verschonungstenorierung des BVerfG gewöhnt hätte. Nach dem Grundgesetz gebe es dem Grunde nach zwei Entscheidungsalternativen. Zum einen kann die Norm für verfassungskonform befunden, zum anderen deren Nichtigkeit mit der Folge der Unanwendbarkeit (vgl. § 31 BVerfGG) festgestellt werden. Mit Rücksicht auf das Gemeinwesen habe sich daher nachvollziehbar die heutige Vorgehensweise herausgebildet.

### 1. Einzelfallbetrachtung bei Entscheidungswirkung von Urteilen

Man müsse bei der Entscheidungswirkung von Urteilen den konkreten Einzelfall betrachten. So solle danach unterschieden werden, ob einem Gesetz bereits im Gesetzgebungsverfahren massive Zweifel und Kritik anhafteten, oder ob es erst aufgrund neuer Maßstäbe nach Jahren beanstandet würde. Im ersten Fall sei der Geltungsanspruch geringer, so dass eine ex tunc-Nichtigkeit durchaus möglich wäre. Mit den Fällen der Familienbesteuerung und Tipke erinnerte *Spindler* an bisher zwei Nichtigkeitserklärungen im Steuerrecht. Häufiger seien allerdings die Akzeptanz des Gesetzes oder die Erteilung von Gesetzgebungsaufträgen (mit oder ohne Fristen), wie aktuell im Falle des Erbschaftsteuerrechts<sup>25</sup>.

Mit Bezug auf einen Aufsatz von Ahmann<sup>26</sup> merkte *Spindler* an, dass der Diskurs und die Kooperation mit dem EuGH sehr gut funktioniere, was sich auch an den zahlreichen Vorlagen des BFH zeige.<sup>27</sup>

### 2. Gestaltung und Missbrauch nicht vergleichbar

Den Aussagen *Nawraths* stimmte *Spindler* teilweise zu. Es gehe im Kern um die Frage, wie weit man von Prinzipien abweichen könne und ob verfassungsrechtlich bindende Prinzipien vorhanden seien, die gerade nicht zur Disposition des Gesetzgebers stünden.

---

<sup>24</sup> BVerfGE 37, S. 414 (418): „Kein ehrbarer Kaufmann könnte so handeln. Nun ist gewiss der Staat kein ehrbarer Kaufmann. Aber er täte vielleicht gut daran, sich in seinem Verhalten den ehrbaren Kaufmann zum Vorbild zu nehmen.“

<sup>25</sup> Vgl. Beschluss des BVerfG, vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 235.

<sup>26</sup> Vgl. oben Fn. 18.

<sup>27</sup> Laut *Spindler* sind ca. 12 - 15 Vorabentscheidungsersuchen zu verzeichnen.

Der Aussage *Nawraths*, steuerliche Gestaltung sei das Risiko des Unternehmers, könne allerdings nur dann zugestimmt werden, wenn sie eine missbräuchliche bzw. eine evident missbrauchsträchtige sei. Soweit steuerliche Gestaltung als Regel betrachtet würde, sei die These *Nawraths* zweifelhaft. So gestalte der Unternehmer seine steuerlichen Verhältnisse immer aufgrund geltender Rechtslage, in die er vertrauen dürfe. Dies sei der Geltungsanspruch eines jeden Gesetzes. Gerade bei langfristigen Investitionen sei eine gewisse Stetigkeit bzw. Sicherheit durch den Gesetzgeber zu gewährleisten. Dies gelte insbesondere dann, wenn der Unternehmer von Subventions- oder Lenkungsnormen Gebrauch mache. Hier dürfe dem Steuerpflichtigen kein Risiko aufgebürdet werden. Wenn Anreize zu Investitionen über das Steuerrecht durch den Gesetzgeber geschaffen würden, dürften diese nicht wieder kurzfristig beseitigt werden. Hier gebe es einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf die Stetigkeit des steuerlichen Gesetzgebers. Dies sei insbesondere auch für längerfristige Investitionen notwendig. Dies bedeute aber nicht, dass einmal getroffene Regelungen für immer beibehalten werden müssten, da dies zu einer nicht gewollten Erstarrung führe. *Spindler* erinnerte hier an die Entscheidung des BVerfG zur Aufhebung der Steuerfreiheit von Sozialpandbriefen.<sup>28</sup> Dennoch dürfe der Gesetzgeber eine beispielsweise auf acht Jahre gewährte Subvention nicht innerhalb der Begünstigungszeit wieder „einsammeln“. Sofern der Gesetzgeber Regelungen für steuerliche Gestaltungen anbiete, die in Anspruch genommen würden, dürfe über dem Unternehmer nicht das „Damoklesschwert“ der steuerlichen Änderung des Gesetzgebers schweben.

*Birk* bemerkte, dass für die Beratungspraxis der steuerliche Missbrauch das „Schreckgespenst“ sei und immer die Gefahr bestünde, dass der Rahmen des rechtlich Erlaubten verlassen werde. Es gebe eine Vielzahl von Vorschriften (wie beispielsweise §§ 2a, 2b, 15a EStG), die den Missbrauch spezialgesetzlich kodifizierten. *Birk* zeichnete das Bild des permanent hinter der Beratungspraxis herlaufenden Gesetzgebers und warf die Frage auf, ob nicht für beide Seiten der Einfachheit halber eine allgemeine Regelung ausreichend sein könne. Mit diesen Gedanken leitete er auf Podiumsgast *Pöllath* über.

### III. Sicht der unternehmerischen Praxis

#### 1. Missbrauch und Ehrbarkeit in der unternehmerischen Praxis

*Pöllath* stellte zunächst heraus, dass die genannten Missbrauchsvorschriften mit Missbrauch in keinem wirklichen Zusammenhang stünden und lediglich der Gesetzgeber damit argumentiere. Er merkte an, dass alle ihm bekannten Unternehmen nicht den Bereich des Missbrauchs tangierten. Er könne somit nicht die häufig in Zeitungen und auf fachwissenschaftlichen Tagungen anzutreffende Auffassung der Missbrauchsträchtigkeit unternehmerischer Gestaltungen bestätigen. Dies regle sich nur zum geringsten Teil über den Begriff der Ehrbarkeit. Gegebenenfalls spiele der Begriff der „Ehrbarkeit“ bei Familienunternehmern eine gewisse Rolle. Komme aber für den Unternehmer oder Eigentümer ein Risiko in Betracht, würde die betreffende Investition bereits unterlassen, so dass es des Wortes „Missbrauch“ gar nicht bedürfe. Bedenken äußerte *Pöllath* allgemein bei der Bezugnahme auf den Begriff der „Ehrbarkeit“ im Rahmen juristischer Diskussionen. So gebe es Recht und Unrecht sowie Ehre und Unehre, jedoch seien diese Begriffspaare unterschiedlichen Bereichen zuzuordnen. Auch nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung bewege sich derjenige, der sich auf Ehre berufe, außerhalb des Rechts und bekomme keine gerichtliche Hilfe.

---

<sup>28</sup> Beschluss des BVerfG, vom 05.02.2002 - 2 BvR 305,348/93, BVerfGE 105, S. 17.

## 2. Beachtung ökonomischer Grundmuster bei steuerlichen Diskussionen

Der Bürger habe sich an eine Vielzahl ökonomischer Studien<sup>29</sup> zur Erklärung menschlichen Verhaltens gewöhnt. Es täte es auch dem Gesetzgeber gut, ökonomische Grundmuster des Erklärens von Verhaltensweisen mit in die Betrachtung steuerlicher Diskussion aufzunehmen. Würde der Kaufmann Staat sein, käme für ihn eine Dauerdiskussion über Preise nicht in Betracht, da diese dem Absatz der Produkte nicht gut täte. Wenn ein Premiumprodukt Staat angeboten würde, versuche man dieses bei seinen Kunden unterzubringen. Es sei falsch, die Diskussion zur Attraktivität der eigenen Leistung über den Preis des Produkts zu führen. *Pöllath* nahm Bezug auf die vielfach kritisierte Werbung mit dem Slogan „Geiz-Ist-Geil“, die viel besser gewesen sei, als die Diskussion über niedrigere Steuern. Es müsse allerdings beachtet werden, dass das werbeführende Unternehmen Markenprodukte einwandfreier und anhand der Marke auch überprüfbarer Qualität vertreibe. Der Staat vertreibe jedoch kein Produkt dieser Art, sondern müsse diese Marke erst schaffen. Er sei daher auf dem falschen Weg, wenn er sich auf diese Diskussion einlasse.

Es sei auch falsch, in der Preispolitik unstet zu sein. Stetigkeit sei das höchste Gut, sowohl beim Leistungsangebot, als auch bei der Bemessung der Gegenleistung. Stetigkeit in der Gesetzgebung sei daher nicht nur ein Apell an Ehrbarkeit, sondern auch an die Wahrung und den Aufbau der Marke des Produkts. Es sei daher selbstschädigend, wenn der Staat sofort mit Gegenmaßnahmen reagiere.

Unstete Preispolitik werde bei Unternehmen auch deshalb unterlassen, weil diese schwer zu managen sei und zu verschiedenen Reaktionen bei Kunden führe. Der Steuergesetzgeber treffe dann auf Kunden, die ihm unerwartete Reaktionen auf unstete Steuerpolitik entgegenbrächten. Dies führe wiederum zu weiterer Unstetigkeit des Steuergesetzgebers. *Pöllath* merkte an, dass Steuerrecht in erster Linie auch verwaltbar sein müsse. Das Problem des Steuerrechts bestehe nicht darin, dass die Vorschriften nicht raffiniert genug seien, sondern dass diese (raffinierten) Vorschriften nicht verwaltbar seien. Mit ökonomischen Erklärungsmustern könne der Gesetzgeber daher im eigenen Interesse viel erreichen.

*Birk* leitete das Wort an *Nawrath* weiter und bat ihn, auf die im Laufe der Diskussionsrunde aufgeworfenen Fragestellungen und Vorschläge einzugehen.

## IV. Steuergesetzgeber und Steuerprinzipien

Zunächst ging *Nawrath* auf die Kompliziertheit von Normen ein und erinnerte an die Thesaurierungsrücklage. Auch die Pendlerpauschale könne ausschließlich politisch entschieden werden. Für ihn sei die Ungleichbehandlung bei der Erstattung von (Fahrt-) Mehrkosten dennoch unverständlich. *Nawrath* betonte, dass er die Wichtigkeit der Vorhersehbarkeit von Gesetzgebung kenne und wisse, dass diese gerade für Unternehmen ein wichtiger Faktor sei. Es gebe aber Regelungen, die im Nachhinein als nicht mehr tauglich erkannt und durch den Gesetzgeber daher geändert würden. Er erinnerte dabei an die Entscheidung des BVerfG zu Schiffsneubausubventionen<sup>30</sup> die, „sicherlich nicht zum Glücke aller“, einen weiten Spielraum gelassen habe.

Zu dem von *Hey* angesprochenen Punkt, dass sich der Steuergesetzgeber nicht um Gerechtigkeit, sondern um aufkommensneutrale Steuersysteme kümmere, vertrat er eine gegenteilige Ansicht. So vertrete der Gesetzgeber nicht nur Körperschaften, son-

<sup>29</sup> Pöllath nannte beispielhaft Studien im Bereich Bildung, Kultur und andere Lebensbereiche.

<sup>30</sup> Beschluss des BVerfG, vom 03.12.1997 - 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, S. 67.

dern etwa rund 80 Mio. weitere Steuerpflichtige. *Nawrath* verwies darauf, dass die Gewerbesteuer die Hauptfinanzierungsquelle derjenigen sei, die den Bundesgesetzgeber formten. Wenn man Politik verstehen wolle, dürfe man keine „Spiegelfechtereien“ führen. Bei der Diskussion um Prinzipien können wunderbare Streiträume gefunden werden. In Wirklichkeit gehe es immer um Verteilungsgerechtigkeit und Verteilungskämpfe. Die Politik stehe unter enormem Erklärungsdruck.

Der Vorschlag *Heys* zum Vorabverfahren sei, wie *Kokott* bereits erwähnte, institutionell nicht unproblematisch. Weitaus zweifelhafter sei allerdings die Aussage *Heys*, der Gesetzgeber möge mehr Mut bei der Ausgestaltung von Normen haben, die sich auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen. Diesbezüglich habe es bereits eine Vielzahl von Versuchen in der Vergangenheit gegeben. Es sei aber auch immer schwierig, die geforderten Vorgaben der Kommission umzusetzen.

Im Kern schloss sich *Nawrath* einer Vielzahl der vorgebrachten Vorschläge an. Am Ende bliebe aber auch die Erkenntnis, dass der Gesetzgeber nicht die Möglichkeit zu Rückstellungen hätte. Man könne sehen, wie der Gesetzgeber häufig mit untauglichen Mitteln versucht habe, seine Not zu lindern. Teilweise habe er mit anderen Wertkategorien gearbeitet, als sie die Rechtsprechung verwende. Abschließend lobte *Nawrath* den konstruktiven Dialog mit dem EuGH.

*Birk* dankte *Nawrath* und gab das Wort an *Hey* weiter.

## V. Ökonomische Vernunft und verfassungsrechtliche Grenzen

*Hey* knüpfte an die von *Pöllath* erwähnte ökonomische Vernunft an. Auch wenn das Berufen auf Prinzipien und Verfassungsmäßigkeit fast schon unmodern sei, werde sie dies dennoch weiterhin tun. Ein Verstoß gegen zentrale Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips komme einem Verstoß gegen die ökonomische Vernunft gleich. *Hey* warf die Frage auf, wie die Besteuerung eines Unternehmens ohne Gewinne langfristig funktionieren solle. Daher sei eine Aberkennung von Verlusten, die nicht aus Sonderabschreibungen, sondern aus ökonomischem Fehlverhalten des Unternehmers resultierten und mit Missbrauch in keinem Zusammenhang stünden, nicht mehr von der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gedeckt. Die Bereiche ökonomischer Vernunft und verfassungsrechtlicher Grenzen würden sich häufig decken. Dies könne auch anhand der vielfach gleichen Ergebnisse von Finanz-, Betriebs- und Verfassungsrechtlern bei der Frage der Besteuerung von Aufwand gesehen werden. Es entstehe der Verdacht, dass man, wenn man nicht mit dem Verfassungsrecht „wedele“, keine Chance auf Gehör habe.

*Hey* wies auf § 8a KStG a.F. hin, der auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt gewesen sei. Auch wenn der EuGH in seinem Urteil *Lankhorst-Hohorst*<sup>31</sup> eine nicht zu rechtfertigende Benachteiligung ausländischer Anteilseigner feststellte, habe er gerade keine Ausdehnung auf den Inlandsfall gefordert. Später kam es zur Übertragung des § 8a KStG auf das Inland. Nun gebe es aber auch die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *ACT*<sup>32</sup>, in der klargestellt wurde, dass Gesellschafterfremdfinanzierung, wenn sie gewisse Missbrauchsgrenzen überschreite, auch auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt beschränkt bekämpfbar sein könne. Mit Blick auf die Zinschranke könne mit der Escape-Klausel ein Aspekt herausgegriffen werden, für den man Verständnis haben könne. Sie könne zwar die dahinter stehende Idee nachvollzie-

<sup>31</sup> Urteil des EuGH, vom 12.12.2002 - C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst GmbH/FA Steinfurt*), DStR 2003, S. 25.

<sup>32</sup> Urteil des EuGH, vom 12.12.2006 - C-374/04 (*ACT/Commissioners of Inland Revenue*), IStR 2007, S. 138.

hen, allerdings sei die praktische Anwendbarkeit aufgrund der Komplexität der Norm fraglich. Unter dem Deckmantel der Europarechtskonformität würden häufig andere Ziele verfolgt. Ob die Zinsschranke aus dem Europarecht zwingend gewesen sei, könne man diskutieren. Nach *Hey* wäre eine Zusammenarbeit des Gesetzgebers mit der EU-Kommission eher zu begrüßen, als eine proaktive europarechtskonforme Gesetzgebung.

#### D. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

*Birk* gab nun dem Auditorium die Gelegenheit zu Wortmeldungen.

Herr *Prof. Dr. Moris Lehner*<sup>33</sup> nahm zunächst zur Wirkung von Entscheidungen des EuGH Stellung. Er sehe die Rechtsprechung des EuGH in diesem Punkt mit einer gewissen Zustimmung. Weiter wies er auf das Problem hin, dass eine Regelung, die heute gegen ein Beschränkungsverbot verstoße, zu dem Zeitpunkt, als der EuGH die Grundfreiheiten noch nicht als Beschränkungsverbot interpretiert hatte, nicht gegen ein solches verstoßen habe. Dies sei bisher so nicht gesehen worden. *Lehner* führte aus, dass die Unvereinbarkeitserklärung des Bundesverfassungsgerichts bei einer für verfassungswidrig erachteten Norm üblicher Weise im gleichheitsrechtlichen Zusammenhang wiederzufinden sei. Da die Verfassung selbst bis auf einige Ausnahmen keine Aussage enthalte, wie die Ungleichbehandlung aufzulösen sei, bekenne sich das Bundesverfassungsgericht zu seiner Kompetenz, dem Gesetzgeber dies aufzugeben. Demgegenüber sei im Gemeinschaftsrecht eine klare Regelung vorhanden, die besage, dass der Steuerausländer nicht zum Nachteil des Steuerinländers benachteiligt werden dürfe. Die Figur der Unvereinbarkeit werde nicht benötigt, da das Gemeinschaftsrecht selbst, anders als das hiesige Verfassungsrecht, die Lösung für die Ungleichbehandlung bereit halte.

*Kokott* führte dazu aus, dass vom Gesetzgeber nichts Unmögliches verlangt werden könne. Insbesondere könne nicht gefordert werden, dass Gesetze an eine unklare und nicht erkennbare europarechtliche Norm angepasst würden, wenn eine Grundfreiheit bei Normenerlass anders verstanden worden sei.

Herr *Thomas Eigenthaler*<sup>34</sup> bemängelte die fehlende Verlässlichkeit und Stetigkeit des Steuerrechts. Er verwies auf die Praxis, in der es viele vorläufige Steuerfestsetzungen, verbindliche Auskünfte im unternehmerischen Bereich, Allgemeinverbindlichkeitserklärungen sowie Allgemeinverfügungen zur Abarbeitung von Rechtsbehelfen gebe. Ferner merkte er an, dass auch das Korrektiv des ehrbaren Kaufmanns immer weiter schwinde. Es fehle an einem nationalen Empfinden bei der Besteuerung. Im Hinblick auf die Stetigkeit forderte *Eigenthaler*, man solle zunächst einmal Regelungen für vier bis fünf Jahre bestehen lassen und die Folgen abwarten und auswerten. Gegebenenfalls regele sich dann vieles von selbst. Nach *Eigenthaler* wäre die beste Reform im Ergebnis gar keine Reform.

Herr *Berthold Welling* führte zur Verlustverrechnungsbeschränkung aus, dass auf der einen Seite die Verlustberge stetig wüchsen und auf der anderen Seite das Körperschaftsteueraufkommen ebenfalls stetig wachse. Insofern seien Verlustberge und Steueraufkommen keine unmittelbar miteinander kommunizierenden Röhren. Eine Einschränkung des Verlustausgleichs könne nicht ausschließlich auf drohende Aufkom-

---

<sup>33</sup> Herr Prof. Dr. Moris Lehner ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Wirtschafts- und Steuerrecht an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

<sup>34</sup> Herr *Thomas Eigenthaler* ist stellv. Bundesvorsitzender der Deutschen Steuergewerkschaft (DSTG).

menseinbußen aus der Nutzung aufsummierter Verluste gestützt werden. Er wies zudem zur von Hey erwähnten sog. untechnischen Voranfrage darauf hin, dass die Bundesregierung eine solche im Vorfeld der Unternehmenssteuerreform bei der EU-Kommission zur Klärung der Europarechtskonformität gestellt hatte.<sup>35</sup>

Herr Prof. Dr. Gerard Meussen<sup>36</sup> äußerte sich zunächst zu den Steuerprinzipien. So werde auch in den Niederlanden über Prinzipien wie Leistungsfähigkeit gesprochen. Das für dortige Politiker wohl wichtigste Prinzip sei aber auch ein stabiles Steueraufkommen. Die Frage nach Steuergerechtigkeit sei ein anderes Thema. Meussen merkte an, dass der Steuerpflichtige nur geringen Rechtsschutz habe. So könne jeder Gesetzgeber ein Gesetz verabschieden und von deren EU-Rechtskonformität ausgehen. Es stehe dann dem Steuerpflichtigen frei, sich an ein Gericht zu wenden. Er habe aber das Risiko der Kostenlast zu tragen, wenn er gegen einen Bescheid vorgehe. Bei Gestaltung und Missbrauch gebe es ferner eine Grauzone. Nutze man beispielsweise hybride Gesellschaften, die in den Niederlanden transparent seien, in Deutschland hingegen nicht, oder hybride Finanzierungsformen, die in einem Land als Darlehen, in einem anderen als Kapitaleinlage qualifiziert würden, könne dies sowohl als Gestaltung, aber auch als Missbrauch verstanden werden.

## E. Schlussworte

Birk wandte sich zunächst an Spindler und bat um Stellungnahme zu den aufgeworfenen Fragen.

Spindler ergänzte *Eigenthalers* Forderung nach einem nationalen Empfinden mit einem nachdrücklichen Apell zur Beachtung verfassungsrechtlicher Prinzipien. Auf *Nawrath* eingehend betonte er, dass Steuerpolitik nicht ausschließlich Verteilungskampf sein dürfe. Vom Steuerrecht würden in der Durchsetzung Grundprinzipien verlangt. Formale und materielle Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit, wie Gleichmäßigkeit, Normenklarheit, Verständlichkeit und Gesetzmäßigkeit empfinde der einzelne Bürger als Aspekte der Gerechtigkeit. Fehlten solche Prinzipien und habe der Bürger die Empfindung, dass das Recht nicht gerecht sei, entstünde ein Akzeptanzproblem mit der Folge der Verdrossenheit des Steuerpflichtigen. Man bewege sich zum Teil schon in diese Richtung, der Umfang des rechtlichen Ungehorsams im Steuerrecht nehme zu. Spindler mahnte daher nochmals die Einhaltung verfassungsrechtlicher Prinzipien an.

Pöllath merkte an, dass der Steuergesetzgeber großen Respekt bei der Entscheidung verdiene, wie er den Gestaltungsspielraum ausfülle. So könne er selbstverständlich auch frei entscheiden, ob er Fahrten von der Wohn- zur Arbeitsstätte abzugsfähig oder nicht abzugsfähig behandle oder praktikabler Weise pauschaliere. Warum hier keine Freiheit bestehen solle, sei nicht verständlich. Auch stehe es dem Gesetzgeber frei, eine Zinsschranke einzuführen. Weiterhin teile er nicht die geäußerten Bedenken, der Gesetzgeber könne sich aus dem Nettoprinzip verabschieden. Dieser könne selbstverständlich an Stelle des Netto- ein Bruttoprinzip einführen. Das Rechtsproblem sei die partielle Abweichung vom Nettoprinzip. Weiter merkte Pöllath an, dass die Erwartungshaltung an ein einfaches Steuerrecht schon deshalb nicht erfüllt werden könne, weil das Weltgeschehen selbst kompliziert sei. Es gebe jeweils Steuerarten und -formen für die Ausgabendeckung, die komplizierter oder einfacher seien. Pöllath konstatierte, dass

---

<sup>35</sup> Zu einem derartigen (inoffiziellen) Vorabprüfungsverfahren siehe die Hinweise bei: Baumgärtel/Lange, Ubg. 2008, S. 525 (526 sowie 532).

<sup>36</sup> Prof. Dr. Gerard Meussen ist Professor für Steuerrecht an der Radboud University Nijmegen, Niederlande.

man sich häufig auf Rechtsfragen konzentriere, das eigentliche Problem der praktikablen Anwendung von Steuergesetzen aber vielmehr in der Sachverhaltsermittlung liege. Auch das Einkommensteuerrecht mit seiner unglaublich komplexen Bemessungsgrundlage finde seine Grenzen weniger in den Rechtsfragen, als vielmehr in Sachverhaltsfragen. Der Steuergesetzgeber müsse sich überlegen, welche Ausgaben mit welcher Steuerart gedeckt werden sollen. Ginge dies nicht mehr, müsse man sich ein geeignetes Vorhaben der Ausgabendeckung überlegen, als über die komplizierte Steuerart zu gehen.

*Kokott* dankte zunächst für den Hinweis des niederländischen Kollegen *Meussen* auf die Hauptaufgabe des EuGH, Individualrechtsschutz zu gewährleisten. Der EuGH schütze im Vorabentscheidungsverfahren die Rechte des Einzelnen vor Diskriminierungen und Beschränkungen seitens des Staates. Im Steuerrecht sei dies ebenfalls der Fall. Hier müsse aber auch beachtet werden, dass man es vielfach mit Unternehmen zu tun habe und das Vorgehen so weniger populär sei, als wenn beispielsweise der EuGH Arbeitnehmer vor Diskriminierungen schütze. Dennoch liege es in der Natur und Systematik des EuGH, auch natürliche bzw. juristische Personen zu schützen. *Kokott* wies auf ein Urteil des EuGH hin, in dem dieser die Voraussetzungen für einen Missbrauch festgelegt hatte.<sup>37</sup> Es gebe viele Mitgliedsstaaten, in denen der Begriff "Rechtsmissbrauch" nicht existiere; beispielsweise Irland oder Großbritannien. Dort würden dann andere Rechtstechniken bemüht. In Fällen des Missbrauchs behelfe man sich dann zumeist damit, dass die betreffende Norm dem Zweck nach ausgelegt werde.

*Hey* nahm abschließend auf die Aussage *Pöllaths* Bezug, dass die vorhandenen Prinzipien nicht eine reine Ausgestaltungsentscheidung des Gesetzgebers seien. Man könne nicht vom Netto- zum Bruttoprinzip in der Einkommensteuer übergehen, da die Steuer eine sachgerechte Belastungseinschränkung brauche. Hier müsse man daher zwingend Aufwand zum Abzug zulassen. *Hey* stellte fest, dass elementare Grenzen vorhanden seien, wobei die Ausgestaltung dieser im Einzelnen diskutiert werden könne. Sie appellierte abschließend an das Augenmaß des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung steuerrechtlicher Normen.

## **F. 30. Berliner Steuergespräch**

Das 30. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Besteuerung der öffentlichen Hand“ findet am 9. Februar 2009 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin statt (siehe [www.steuergespraech.de](http://www.steuergespraech.de)).

---

<sup>37</sup> Urteil des EuGH, vom 21.02.2006 –C-255/02 (Halifax/ Commissioners of Customs & Excise), DStR 2006, S. 420.