

#### 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 19.12.2005**

## 17. Berliner Steuergespräch

### „Verfassungsbindung und Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers“

- Tagungsbericht -

von *Berthold Welling*, Berlin und *Dr. Andreas Richter LL.M.*, Berlin<sup>1</sup>

Die grundlegende Reform des Steuerrechts steht erneut im Brennpunkt der steuerpolitischen Diskussion. Verschiedene Konzepte für eine zukünftige Besteuerung von Einkommen und Unternehmen liegen vor und geben Vorschlägen wie dualer Einkommenssteuer, Allgemeiner Unternehmensteuer und Abgeltungsteuer konkrete Gestalt. Eine wesentliche Herausforderung besteht darin, steuer- und finanzpolitische Interessen mit verfassungsrechtlichen Vorgaben in Einklang zu bringen.

Diese Reformbemühungen nahm der Berliner Steuergespräche e.V. als Anlass, zum 17. Berliner Steuergespräch<sup>2</sup> in das Haus der Deutschen Wirtschaft einzuladen, um die ökonomischen und verfassungsrechtlichen Aspekte einer Steuerreform vorzustellen und zu diskutieren.

Neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Wolfgang Wiegand*<sup>3</sup> und Herrn *Prof. Dr. Paul Kirchhof*<sup>4</sup> waren diesmal Herr *Dr. h.c. Wolfgang Spindler*<sup>5</sup> und Herr *Friedrich Merz*<sup>6</sup> als Podiumsgäste anwesend. Die Diskussion leitete Herr *Prof. Dr. Dieter Birk*<sup>7</sup>.

*Birk* leitete mit den Worten ein, dass in den vergangenen Tagen und Wochen wichtige steuerpolitische Entscheidungen getroffen worden seien, die große echte Steuerreform aber noch ausstehe. Diese sei nicht nur aus haushaltspolitischen Gründen, sondern auch angesichts des internationalen Wettbewerbs des Steuerrechts bei Standortfragen und schlicht aufgrund des komplizierten deutschen Steuerrechts erforderlich.

Für grundlegende Reformen seien eine ganze Reihe von Modellen entwickelt worden. Allen sei die Frage vorgelagert, wie weit der Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers sei, den er unter verfassungsrechtlichen und ökonomischen Gesichtspunkten habe und wie groß der ökonomische Druck sei, der ihn zum Handeln zwingt.

## A. Ökonomische Aspekte einer Steuerreform

*Wiegard* ging auf die ökonomischen Aspekte einer Steuerreform ein. Er wies darauf hin, dass Ökonomen Steuerreformen und -systeme von ihren Wirkungen aus beurteilen würden. Zu betrachten seien die Verteilungswirkung einerseits und die Allokations- und Effizienzwirkung andererseits, kurz die Wirkung von Steuern auf Beschäftigung und Wachstum – wobei Allokation und Effizienz im Unternehmensbereich synonym für Beschäftigung und Wachstum benutzt würden. Kapital solle in die Verwendungen mit den höchsten gesamtwirtschaftlichen Erträgen gelenkt werden, um wirtschaftliches Wachstum zu sichern. Folge die Kapitalentscheidung nicht wirtschaftlichen sondern steuerlichen Aspekten, könne es zu einer Fehlallokation kommen. Dabei werde Kapital in steuerlich begünstigte Anlagen gelenkt, obwohl sich bei anderer Verwendung gesamtwirtschaftlich höhere Erträge erzielen ließen. Bei dieser allokativen Wirkung unterscheide man je nachdem, um welche Steuer es sich handle. Bei der Umsatzsteuer sei das die Entscheidung Konsum gegenüber Freizeit. Bei der Einkommensteuer (ESt) bzw. Lohnsteuer (LoSt) betrachte man die intertemporalen Konsumententscheidungen, also den heutigen Konsum gegenüber dem späteren Konsum. Bei der Unternehmensbesteuerung stünden die Investitions- und die Standortentscheidung im Mittelpunkt. Die vorrangigen Ziele einer Unternehmensteuerreform seien daher nach Ansicht des Sachverständigenrates<sup>8</sup> (SVR) zum einen die Verbesserung der Standortattraktivität und zum anderen die Herstellung von Entscheidungsneutralität im Hinblick auf Investition, Finanzierung und Rechtsform.

---

<sup>1</sup> Herr *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e.V. (BDI); Herr *Dr. Andreas Richter, LL.M. (Yale)* ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin, und Lehrbeauftragter an der Universität St. Gallen. Beide sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> Im Rahmen der vierteljährlich stattfindenden Gesprächsrunden steht den Interessenten aus Politik, Wirtschaft, Rechtsprechung, Wissenschaft und Beratung ein Forum zum regelmäßigen Austausch über steuerpolitische und steuerrechtliche Fragen zur Verfügung:  
[www.steuergespraech.de](http://www.steuergespraech.de).

<sup>3</sup> Herr *Prof. Dr. Wolfgang Wiegard* ist Professor an der Universität Regensburg am Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre einschließlich Ökonometrie und Mitglied im Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

<sup>4</sup> Herr *Prof. Dr. Paul Kirchhof* ist Professor an der Ruprecht-Karls-Universität in Heidelberg und Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht.

<sup>5</sup> Herr *Dr. h.c. Wolfgang Spindler* ist Präsident des Bundesfinanzhofs, München.

<sup>6</sup> Herr *Friedrich Merz* ist Mitglied des Deutschen Bundestages und Rechtsanwalt in der Kanzlei Mayer, Brown, Rowe & Maw LLP.

<sup>7</sup> Herr *Prof. Dr. Dieter Birk* ist Professor an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster und Direktor am Institut für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partner, Berlin.

<sup>8</sup> Jahresgutachten 2005/06 – „Die Chance nutzen – Reformen mutig voranbringen“ des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

## I. Entscheidungsneutralität

Steuerliche Entscheidungsneutralität bestehe, wenn die Rangfolge von Investitionsprojekten vor und nach Steuern unverändert bleibe. Steuerliche Gesichtspunkte sollten insbesondere die Finanzierungsentscheidung und die Rechtsformwahl unbeeinflusst lassen. Das Steuersystem dürfe die Wahl zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung, die auch Beteiligungsfinanzierungen und einbehaltene Gewinne einschlieÙe, nicht beeinflussen. Es dürfe auch keinen Unterschied machen, ob sich ein Unternehmen in Form einer Personen- oder Kapitalgesellschaft organisiere.

Ein neutrales Steuersystem sei in wesentlichen Bereichen auch ein einfaches Steuersystem, weil Gestaltungsmöglichkeiten weitgehend eingedämmt würden.

Entscheidungsneutralität besitze zwar einen hohen Wert. *Wiegard* bezweifelte angesichts der bestehenden und zukünftigen realen Steuersysteme, ob sich die drei Formen der Entscheidungsneutralität (im Hinblick auf Investition, Finanzierung und Rechtsform) vollständig realisieren lieÙen. Eine rechtsformneutrale Besteuerung von Unternehmen müsse beispielsweise auch Einzelunternehmen umfassen. Folglich müsse immer ein Trade-Off gelöst werden, der eine Entscheidungsneutralität möglichst weit bei allen drei Formen herstelle. Dabei könne es durchaus sein, dass Juristen, die eher Rechtsformneutralität bevorzugen, andere Schwerpunkte setzen würden als Ökonomen, bei denen die Finanzierungsneutralität im Vordergrund stehe. Dies könne man aber austarieren, weil die Unterschiede nicht so groß seien.

In der gegenwärtigen Ausgangssituation gebe es in Deutschland keine Entscheidungsneutralität, weshalb eine Unternehmensteuerreform hier ansetzen müsse.

## II. Standortattraktivität

Deutschland biete weiterhin kein standortattraktives Steuersystem, weil die deutschen effektiven und tariflichen Steuersätze neben anderen die höchsten in Europa seien. Auf Körperschaftsebene ergäben Körperschaftsteuer (KSt), Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer (GewSt) einen Steuersatz von 39,35 %, der damit 8 %-Punkte über dem Durchschnitt der EU-15 und ungefähr 12 %-Punkte über dem Durchschnitt der EU-25 liege. Selbst bei Berücksichtigung der unterschiedlichen Bestimmungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (beschleunigte Abschreibung usw.) ergäben sich effektive Steuersätze, die immer noch an der Spitze in Europa liegen würden.

Insbesondere das Steuerrecht spreche im Gegensatz zu attraktiven Faktoren wie der öffentlichen Infrastruktur, Qualifikation der Arbeitskräfte und der Rechtssicherheit gegen den Standort Deutschland. Deshalb sei es eine ökonomische Notwendigkeit, das Steuersystem so auszugestalten, dass es für inländische Investoren wieder Investitionsanreize biete und ausländische Investoren anziehe. Hierzu sei zunächst die Belastung von unternehmerischen Gewinnen auf Kapitalgesellschaftsebene zu reduzieren und diese Entlastung im Sinne der Rechtsformneutralität auch auf Personengesellschaften und möglichst auch auf Einzelunternehmen zu übertragen.

## III. Systeme für Einkommens- und Unternehmensbesteuerung

*Wiegard* skizzierte verschiedene Systeme der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung.

## 1) Idealtypische Steuersysteme

### a. Synthetische Einkommensteuer mit Flat Tax

Leitbild des deutschen Steuersystems sei die synthetische ESt nach *Schanz/Haig/Simon*. Dieser stünde als anderes idealtypisches Steuersystem die Cashflow-Steuer gegenüber. Der Unterschied zwischen beiden sei, dass sich die synthetische ESt am Jahreseinkommensprinzip orientiere, wohingegen die Cashflow-Besteuerung die Idee des Lebenseinkommensprinzips zugrunde lege.

Für eine synthetische ESt gebe es verschiedene Vorschläge. Die synthetische ESt erfülle die Anforderungen an ein vernünftiges Unternehmensteuersystem insbesondere dann, wenn die ESt mit einer Flat Tax ausgestaltet und die Unternehmensbesteuerung in die ESt integriert sei. Flat Tax bedeute, dass der Grenzsteuersatz oberhalb eines Grundfreibetrages konstant sei. Die Unternehmensbesteuerung sei in die Einkommensbesteuerung integriert, wenn der Steuersatz auf Gewinne dem konstanten Grenzsteuersatz der ESt entsprechen würde.

In den Reformkonzepten seien verschiedene Modelle der Flat Tax integriert. *Wiegard* nannte als Beispiel die von *Kirchhof* in seinem Einkommensteuergesetzbuch vorgeschlagene Besteuerung in Höhe von konstant 25 % oberhalb zu versteuernder Einkommen von 18.000 €. Dabei handle es sich im Wesentlichen um eine Flat Tax, bei der es Abweichungen nur im Bereich des Sozialausgleichs gebe. *Kirchhof* sehe einen Stufentarif oberhalb des Grundfreibetrages in Höhe von 8.000 € in zwei Stufen von jeweils 5.000 € in Höhe von 15 und 20 % vor. So solle der hohe Grenzbelastungssprung von 0 auf 25 % sozial verträglich abgemildert werden.

Der Reformvorschlag des wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium der Finanzen (BMF-Beirat) enthalte keine detaillierten Vorschläge, beschreibe aber die Vorzüge einer Flat Tax. Der wesentliche Unterschied zwischen beiden Konzepten bestehe bei der Integration der Unternehmensbesteuerung in die Einkommensbesteuerung. Hierfür hätte *Kirchhof* das Konstrukt der steuerjuristischen Person entwickelt, das Rechtsformneutralität für Personen- und Kapitalgesellschaften mit einer einheitlichen Besteuerung mit sich bringe und somit das bestehende Trennungsprinzip beibehalte und erweitere. Der BMF-Beirat hingegen halte am Nebeneinander von Transparenzprinzip für Personengesellschaften und Trennungsprinzip für Kapitalgesellschaften fest.

Die Flat Tax sei ein äußerst attraktiver Steuerreformvorschlag, der jedoch nach der Vermutung *Wiegards* aus einer Reihe von Gründen weder nach dem einem noch nach dem anderen der oben genannten Vorschläge realisiert werden könne.

### b. Cashflow-Steuer

Eine Cashflow-Steuer enthalte das Konzept der „Einfachsteuer“ von *Rose*<sup>9</sup>, das eine zinsbereinigte ESt darstelle. Barwertmäßig sei die Besteuerung einer sparbereinigten ESt äquivalent, die wiederum der nachgelagerten Besteuerung von Altersvorsorgebezügen entspreche. Wesentlicher Aspekt sei bei diesen Konzepten, dass Zinserträge

---

<sup>9</sup> Prof. Dr. Manfred Rose: Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer – Der Wegweiser durch die Steuerdebatte, 2003.

faktisch nicht besteuert würden. Um Neutralität zu gewährleisten, sei dann auch erforderlich, Normalgewinne im Unternehmensbereich steuerlich in vollem Umfang freizustellen und nur Übergewinne zu besteuern.

*Wiegard* äußerte Zweifel, dass sich eine in der Theorie sehr attraktive reine Cashflow-Steuer auch in die Praxis umsetzen ließe.

## 2) Hybridsysteme

Die ökonomische Notwendigkeit zwingt zu Reformen. Sofern weder eine reine synthetische ESt mit Flat Tax noch eine reine Cashflow-Steuer realisierbar seien, müsse man Hybridsysteme in Betracht ziehen, die zwischen den beiden Extremen lägen.

Hybridsysteme seien Schedulensteuern, die für unterschiedliche Einkunftsarten unterschiedliche Steuertarife vorsähen. Ein Spezialfall der Schedulensteuer seien duale Einkommensteuersysteme (Dual Income Tax – DIT), bei denen man im Wesentlichen zwei Einkunftsarten unterscheidet und diese unterschiedlichen Tarifen unterwerfe.

In der gegenwärtigen Diskussion befänden sich verschiedene Reformvorschläge, die eine duale ESt enthielten. Beispielsweise sei eine Abgeltungsteuer auf Zinseinkünfte, die gegebenenfalls noch Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinne erfasse, eine duale ESt. Denn bestimmte Einkunftsarten – wie Zinseinkünfte – würden einem proportionalen Tarif unterworfen, während alle anderen Einkunftsarten einem progressiven Tarif unterworfen würden.

Das Wahlprogramm der FDP enthalte eine reine duale ESt, bei der zwischen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Einkünften unterschieden werde. Erstere unterlägen einem Tarif von 25 %, letztere einem Stufentarif von 35 % in der Spitze.

Eine duale ESt enthielten weiterhin das Unternehmensteuerreformkonzept<sup>10</sup> der Stiftung Marktwirtschaft (StM), der Vorschlag des SVR und das vom hessischen Finanzministerium vorgeschlagene Konzept einer Kapitalrenditeststeuer, die auch im Regierungsprogramm von CDU und CSU aufgeführt gewesen sei.

Die Hauptunterschiede der angesprochenen Konzepte lägen darin, wie die Einkunftsarten, die einer unterschiedlichen Besteuerung unterlägen, abzugrenzen seien. Allen gemeinsam seien die Abgrenzungsprobleme, weil jeder Steuerpflichtige versuche, die höher besteuerten Einkunftsarten in geringer besteuerte Einkunftsarten mit welchen Maßnahmen auch immer umzuqualifizieren. Daher müsse auch darauf geachtet werden, dass Abgrenzungsprobleme und Gestaltungsmöglichkeiten weitgehend vermieden würden.

## 3) Abgeltungsteuer

Bei der Kapitalrenditeststeuer unterlägen Kapitaleinkünfte einer erweiterten Abgeltungsteuer mit einem proportionalen Tarif von 25 % bis maximal 30 %. Ein höherer Steuersatz würde die internationale Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtigen. Die übrigen Einkünfte würden mit einem progressiven Tarif besteuert.

---

<sup>10</sup> Konzept einer Allgemeinen Unternehmensteuer der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft.

Eine isolierte Abgeltungsteuer auf Zinseinkünfte könne man bei einer dualen ESt perfekt integrieren, sei jedoch aus ökonomischer Sicht eine schlechte Steuer. Eine solche Steuer würde die Realkapitalbildung diskriminieren, die Kapitalkosten für Realinvestitionen in die Höhe treiben und somit Investitionen beschränken. Folgen wären weiterhin der Abbau von Arbeitsplätzen und eine wachstumsmindernde Wirkung, weswegen von dieser Variante einer dualen ESt abzuraten sei.

Die Idee sei allerdings richtig. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe eine Abgeltungsteuer für verfassungskonform gehalten, weil Finanzkapital inflationsanfällig sei und im internationalen Wettbewerb stehe. Die Ausgestaltung müsse zudem folgerichtig erfolgen, was aus Sicht des SVR bedeute, dass man nicht Erträge aus Finanzkapital sondern alle Kapitaleinkünfte niedriger besteuern müsse. So komme man letztlich zu einer Abgrenzung von Kapitaleinkünften zu Nichtkapitaleinkünften, womit der SVR Finanzierungsneutralität erreiche. Diese werde wiederum nicht über den Weg der StM und der FDP erreicht. Über diese beiden Reformansätze werde zwar die Rechtsformneutralität erhöht, die wahrscheinlich auch nicht gänzlich zu erreichen sei, weil Einzelunternehmen nicht wie Kapitalgesellschaften behandelt werden könnten.

#### **IV. Fazit**

In seinem Fazit stellte *Wiegard* die These auf, dass eine duale ESt der erste Schritt zur erstrebenswerten Flat Tax sei. Auch sei mit der Zeit darüber nachzudenken, die duale ESt zu einer allgemeinen Flat Tax zu erweitern.

Die Steuerreformdiskussion der nächsten Zeit solle sich, mangels Realisierbarkeit einer reinen synthetischen ESt mit Flat Tax oder einer reinen Cashflow-Steuer, auf die verschiedenen Varianten einer dualen ESt konzentrieren und deren Unterschiede herausarbeiten. Keines der Konzepte sei überlegen und so gelte es die Vor- und Nachteile jeder Variante aufzuzeigen und gegeneinander abzuwägen. Entscheiden müsse letztlich die Politik.

#### **B. Verfassungsrechtliche Aspekte einer Steuerreform**

*Kirchhof* stimmte *Wiegard* zu, dass es um die Wirkungen einer Steuer gehe. Stünden für Ökonomen Investition und Standort im Vordergrund, so legten Juristen mehr Wert auf die Freiheit und Gleichheit des Bürgers. Beides münde aber in der Entscheidungsneutralität und in Konzepten der Gerechtigkeit und der ökonomischen Vernunft, die in die gleiche Richtung weisen würden.

Es bestehe auch Übereinstimmung, dass die Flat Tax das anzustrebende Ideal wäre. *Kirchhof* sei jedoch anderer Ansicht, wenn es darum ginge, wie früh die Erkenntnis des Richtigen resignierend vor dem politisch Möglichen zu opfern sei. Die Geschichte habe gezeigt, dass die Kraft der richtigen Idee stärker sein könne als der Beharrungswille der Politik. In Deutschland sei man bereits seit 25 Jahren damit beschäftigt, das bessere Steuerrecht zu erdenken und zu erkämpfen. Somit könne der politische Beharrungswille so geschwächt sein, dass durchaus Hoffnung bestehe.

#### **I. Duale Einkommensteuer**

*Kirchhof* äußerte verfassungsrechtliche Bedenken, sich auf die duale ESt einzulassen für den Fall, dass die Flat Tax nicht erreichbar sei. In der Tradition des deutschen Steu-

errechts seien Einkommen aus Kapital beispielsweise mittels Gewerbekapital-, Grund- und Vermögensteuer im Vergleich zu Arbeitseinkommen höher besteuert worden. Nunmehr bestehe die Errungenschaft, dass Arbeit und Kapital nahezu gleich besteuert würden. Nunmehr in die Gegenrichtung zu gehen und die Erträge aus Kapital zu entlasten und die Arbeitseinkommen zu belasten, begründe eine sehr prägnante verfassungsrechtliche Frage.

## II. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

Die Idee der Freiheit in den Formen der Berufs-, der Eigentümer- und der Vereinigungsfreiheit stünden für eine wichtige Strukturentscheidung des Steuerrechts. Der Staat solle prinzipiell nicht das Staatsunternehmen betreiben sondern die Produktionsfaktoren in private Hand geben. Folglich müsse er sich durch Teilhabe am Erfolg des privatwirtschaftlichen Wirtschaftens, d.h. durch Steuern finanzieren. Somit sei die Rechtfertigung der Steuer im Kern in der Idee der Freiheit angelegt. Freiheit bedeute dann auch, sich unterscheiden zu dürfen. Wer diese Unterschiede nicht ertrage, sondern glaube, dies steuerlich ausbalancieren zu müssen, der versage dem Bürger das Recht zur Selbstbestimmung, das Recht über das eigene Einkommen und dessen Verwendung selbst zu entscheiden. Wenn also der Steuergesetzgeber meine, er müsse den Bürger bevormunden und in bestimmte Investitionen lenken, weil er es vermeintlich besser wisse als der Einkommensbezieher, dann habe der Staat mit Einsatz dieses Lenkungs Instruments die Freiheit schon aufgegeben.

Der Gesetzgeber sei weiterhin frei festzulegen, was oder welchen Vorgang er besteuern möge. Wenn er sich jedoch entschieden habe, Einkommen mit einer bestimmten Idee der Leistungsfähigkeit zu besteuern, die das Einkommen zum Ausdruck bringen solle, dann müsse er diese Entscheidung solange sie gelte, auch folgerichtig und unausweichlich umsetzen. Die Steuer sei, dem vom BVerfG bestätigten Grundprinzip nach, die gleichheitsgerechte und deshalb unausweichliche, nicht gestaltbare Steuerlast. Hinzu komme die neuere Rechtsprechung, die für die Steuerintervention, die Steuerlenkung, bestimmte Kriterien aufstelle. Danach müsse ein erkennbarer Gesetzeszweck bestehen, den das Parlament durch Benennung im Gesetz in seine Verantwortung übernommen habe. *Kirchhof* nannte als negatives Beispiel die Vermögensteuer, die im Laufe der Jahre auf verschiedene Bewertungsmaßstäbe zurückgegriffen habe. Die geringere Bewertung von Grundstücken hätte möglicherweise mit entsprechender Bodenwertpolitik gerechtfertigt werden können. Es scheitere jedoch daran, dass der Gesetzgeber dies nicht erkennbar in seinen Willen aufgenommen habe.

Der Lenkungszweck müsse auch hinreichend bestimmt, legitim und auf andere Lenkungsformen, wie dem ordnungsrechtlichen Lenken durch Befehl und Zwang, abgestimmt sein.

Letztlich sei ein Mindestmaß an sachgerechter Ausgestaltung sowie Widerspruchsfreiheit der Steuernorm erforderlich. Letztere sei beispielsweise nicht gewährleistet, wenn der Staat bei der Besteuerung von Einkommen keinen Grundfreibetrag vorsehe und so der Steuerpflichtige, der sein Minimum selbst erwirtschaftete, weniger behalte, als derjenige, der vom Sozialstaat lebe.

### III. Einzelne verfassungsrechtliche Aspekte

*Kirchhof* betonte, dass aus der Verfassung nicht notwendigerweise ein bestimmtes Modell folge, das die skizzierte verfassungsrechtliche Grundstruktur umsetze. Vielmehr gebe die Verfassung einen Rahmen vor, den der Steuergesetzgeber auszufüllen habe.

#### 1) Unterscheidung nach Einkunftsarten

Gleichheit könne schon am Anfang des Systems hergestellt werden, wenn auf eine Unterteilung in verschiedene Einkunftsarten verzichtet werden würde. Es gebe auch zunächst keinen Anlass, das Einkommen von Gewerbetreibenden, Freiberuflern und Arbeitnehmern unterschiedlich zu behandeln. Eine anfänglich gleiche Behandlung helfe, Gleichheitsfehler zu vermeiden. Die rechtspolitische Bedeutung sei offensichtlich, weil z.B. eine GewSt mangels Gewerbetatbestand nicht mehr entstehen könne. Selbstverständlich könnten spätere Differenzierungen beispielsweise bei Quellenabzug oder Gewinnermittlung nicht vermieden werden. Diese würden jedoch ihre Rechtfertigung in ihrer konkreten Rechtsfolge erfahren.

#### 2) Gleichbehandlung der Unternehmen

Die Gleichbehandlung der Unternehmen sei die wichtigste Bewährungsprobe der Gegenwart und müsse neben Kapital- und Personengesellschaften auch den Einzelkaufmann umfassen. *Kirchhof* schlug vor, jeden erwerbenden wirtschaftlichen Organismus einer Personenmehrheit zu einem Steuersubjekt zu verselbständigen. So würden alle Gesellschaften von der BGB-Gesellschaft bis zur anonymen börsennotierten Publikums-Aktiengesellschaft als steuerjuristische Person angesehen. Bei dieser werde die Steuer ermittelt, erklärt, festgesetzt, bezahlt und falls notwendig auch vollstreckt. So könne die Gleichheit zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften hergestellt werden.

Eine auch Einzelkaufleute erfassende Gleichbehandlung sei zu erreichen, indem die steuerjuristische Person durchlässig für die persönlichen Abzüge und den Sozialausgleich werde. So finde das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Familie Berücksichtigung. Eine Progression in den ersten 20.000 € vermeide soziale Härten, indem die Bemessungsgrundlage stufenweise auf 80 und 60 % verringert werde, was einen Steuersatz von 20 bzw. 15 % ergebe. Verluste und auch alle anderen persönlichkeitsbezogenen Steuerdifferenzierungen dürften übertragen werden. Voraussetzung für diese Durchlässigkeit sei keine Anteilsmehrheit, sondern der übereinstimmende Antrag der Beteiligten, sodass die Entscheidung vom Konsens der Betroffenen getragen werde.

#### 3) Weitergabe von Gewinnen

Sofern der Gewinn bereits bei der steuerjuristischen Person besteuert worden sei, wäre die Weitergabe des schon versteuerten Gewinns als Weitergabe von Vermögen anzusehen, die steuerlich unerheblich sei. Ohne Bedeutung wäre dann auch, ob die Weitergabe mittels offener oder verdeckter Gewinnausschüttung, an den Gesellschafter-Geschäftsführer oder als Dividende an den Aktionär gelange. Als zweite Möglichkeit komme lediglich in Betracht, den weiterzugebenden Betrag bei der Besteuerung der steuerjuristischen Person auszunehmen und erst beim Empfänger zu besteuern, was beispielsweise für Löhne und Zinsen in Betracht zu ziehen sei. Wo besteuert werden würde, sei bei einem linearen Steuersatz und Transparenz unerheblich. Bei einem pro-



gressiven Steuersatz und Intransparenz sei die Anerkennung von Betriebsausgaben und Besteuerung beim Empfänger erforderlich.

#### 4) Steuersatz und Steuertarif

*Kirchhof* wies darauf hin, dass die Progression in der ESt durchaus vertretbar sei. Die Progression sei aber nicht nur Ausdruck der Leistungsfähigkeit, sondern es komme auch auf die Reaktion des Marktes an. So könne derjenige vermehrt zur Finanzierung des Gemeinwesens herangezogen werden, der den Markt, das Vertragsrecht, das Währungsrecht, die Arbeitskräfte und die Kaufkraft zur Erwirtschaftung eines überproportionalen Gewinns genutzt habe.

Verfassungsrechtlich sei problematisch, dass bereits im geltenden System eine Flat Tax integriert sei, weil bei Körperschaften thesaurierte Gewinne mit 25 % besteuert würden. Dem stehe ein progressiver Spitzensteuersatz auf Arbeitseinkommen in Höhe von 42 % ESt gegenüber. Daher dränge sich die Frage geradezu auf, ob dieser Dualismus mit der Gleichrangigkeit von Berufs- und Eigentümerfreiheit vereinbar sei.

Diese Ungleichheit in der Besteuerung könne auch durch Hinzurechnung der GewSt nicht relativiert werden, weil die GewSt mittlerweile aufgrund der Ungleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaft eine verfassungswidrige Steuer sei. Die GewSt werde bei Personengesellschaften auf die ESt angerechnet. Das mache sie zu einem Argument des Finanzausgleichs der Länder, nicht aber in jedem Fall zu einer Belastung des Steuerpflichtigen. Zugleich könne die gezahlte aber nicht getragene GewSt als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, obwohl sie den Gewerbetreibenden nicht belastete, was nicht folgerichtig sei, wenn der Inhalt der Betriebsausgabe noch der sei, der im Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerrecht stehe. Daher stehe die GewSt auch auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand<sup>11</sup>. Entscheidend sei die Gesamtbelastung. Das verfassungsrechtliche Problem der ESt lasse sich jedoch nicht verfassungsrechtlich sauber mit einer verfassungswidrigen GewSt kompensieren.

#### 5) Verständlichkeit und Stetigkeit des Steuerrechts

Abschließend kritisierte *Kirchhof*, dass der Steuergesetzgeber den Dialog mit dem Steuerpflichtigen mangels Einfachheit und Verständlichkeit des Steuerrechts verweigere. Beispielsweise lasse sich aus der Formel des § 32a EStG kaum ablesen, wie hoch die Steuerbelastung sei. Ein linearer Steuersatz würde für Klarheit sorgen. Evidentes Beispiel der Rechtsstaatswidrigkeit infolge Unverständlichkeit sei der damalige § 2 Abs. 3 EStG gewesen.

Aufgrund der häufigen Änderungen im Steuerrecht bestehe keinerlei Stetigkeit und Planbarkeit, was dringend durch ein systematisches, in sich stimmiges und verständliches Steuerrecht zu beheben sei.

*Birk* merkte an, dass die verfassungsrechtlichen, ökonomischen und politischen Einschränkungen den Eindruck vermitteln würden, als ob der Bewegungsspielraum des Gesetzgebers minimal sei und fragte, ob dies nicht zu Resignation führen könne.

---

<sup>11</sup> Vgl. Vorlagebeschluss des Niedersächsischen FG zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbeertragsteuer vom 21. April 2004, 4 K 317/91 (EFG 2004, 1065, Az. des BVerfG 1 BvL 2/04).

## C. Diskussion

### I. Vereinfachung des Steuerrechts

*Merz* stimmte zu, dass der Gesetzgeber zwischen den Zielkonflikten hin- und hergerissen sei. Der jetzige Zeitpunkt, der Beginn der 16. Legislaturperiode des deutschen Bundestages, sei aber wahrscheinlich ideal für einen Reformversuch im Steuerrecht, weil der Gesetzgeber nie zuvor auf so ausformulierte Konzepte in einem politischen Thema habe zurückgreifen können wie derzeit in der Steuerpolitik. Diese würden sich zwar an vielen Stellen unterscheiden, hätten aber auch große Gemeinsamkeiten. Übereinstimmende Auffassung im Parlament sei auch, dass die Komplizierungen des Systems sowohl in der ESt als auch der KSt beseitigt werden müssten. Dabei werde sich die Vereinfachung auf die ESt zu konzentrieren haben, weil die Unternehmensbesteuerung an komplizierte Sachverhalte anknüpfe und sich somit in einer globalen, arbeitsteiligen Welt nicht einfach gestalten ließe.

### II. Flat Tax

*Merz* bekräftigte den gemeinsamen Konsens für eine Flat Tax und wies darauf hin, dass die Flat Tax in der Unternehmensbesteuerung nicht nur schon teilweise vorhanden, sondern auch in ausgeweiteter Form sehr realistisch sei. Die Steuerreformen der osteuropäischen Staaten würden auch andere Länder zwingen, die Unternehmensteuersätze zu senken, so dass die Flat Tax Standard in der Unternehmensbesteuerung werde. Im Laufe der nächsten Jahre stelle sich angesichts der Lage der Unternehmen ohnehin die Frage, ob diese ausschließlich oder überwiegend danach beurteilt werden könnten, ob sie direkte Steuern zahlen. Der Fokus könne sich vielmehr auf den Vorhalt von Arbeitsplätzen und die Sicherung der Investitionsfähigkeit richten.

Den Reformbemühungen stehe entgegen, dass der Gesetzgeber nicht nur vor einer grundlegenden Reform der Einkommensbesteuerung, sondern auch der Sozialversicherungssysteme stehe. Beides zu erreichen, sei sehr schwierig. Andererseits könne das Problem der Beitragserhebung in der Sozialversicherung nicht losgelöst von der zukünftigen Gestaltung der ESt gesehen werden. Bei der Unternehmensteuerreform könne man zuversichtlicher sein.

*Spindler* bekräftigte diese Bedenken und äußerte die Sorge, dass der Gesetzgeber mit den durchdachten, detaillierten und ausformulierten Vorstellungen einer Steuerreform überfordert sein könnte und große Reformen gänzlich ausbleiben könnten. So würde es ausreichen, das geltende System anhand der angesprochenen verfassungsrechtlichen Vorgaben zu bereinigen, systematische Fehler zu beseitigen und Ausnahmen zu streichen, so dass es wieder allein dazu diene, dem Staat Einnahmen zu verschaffen.

### III. Duale Einkommensteuer

*Merz* zweifelte an, dass sich die verschiedenen Steuerreformkonzepte unter einem großen Oberbegriff der dualen ESt zusammenfassen ließen. Aus seiner Mitarbeit in der StM könne *Merz* beurteilen, dass in deren Konzept nicht zwischen verschiedenen Einkommen unterschieden werde. Vielmehr erfolge die Differenzierung zwischen unternehmerischen Erträgen und der Besteuerung von Unternehmen einerseits und der Besteuerung von Einkommen als die Besteuerung von persönlichen Einkünften der Arbeitnehmer, Kapital- oder Unternehmenseigner und Dividendenbezieher andererseits. Der

Zwang, eine Trennlinie – wie auch bei der dualen ESt – ziehen zu müssen, bestehe aber, weil es inzwischen Allgemeingut sei, dass das System der synthetischen ESt nicht in seiner Gänze aufrechterhalten werden könne.

Das Konzept der StM beziehe die Personengesellschaften, ohne dass ein Rechtsformwandel erforderlich wäre, in ein weiter entwickeltes Unternehmensteuerrecht ein. Das Körperschaftsteuergesetz werde zu einem Unternehmensteuerrecht für alle Unternehmen unabhängig von der Rechtsform erweitert, sodass sich an dieser Stelle die Trennlinie ergebe. Der Einzelkaufmann und der Kleinunternehmer bis 120.000 € müsse hierbei ausgenommen und transparent in der ESt besteuert werden, damit er weiterhin von Freibeträgen und günstigem Tarifverlauf profitiere. Die restlichen Fragen der ESt seien zumeist ebenfalls geklärt. Ob man die Einkunftsarten auf eine einzige reduzieren könne, hänge auch davon ab, ob die geplante Einführung der REITs erfolge und dafür eine Einkunftsart wie Vermietung und Verpachtung erforderlich sei. Hier sei an ein duales System zu denken, das nicht nur den relativ komplizierten Sachverhalt erfassen, sondern auch Problemen der Doppelbesteuerung vorbeugen könne.

Demgegenüber sei die Lösung über die Kapitalertragsbesteuerung mit ihrer Normalverzinsung eine künstliche Differenzierung, die sich nicht bis zum Ende durchhalten lasse. Dies zeige sich schon am Beispiel des Gesellschafter-Geschäftsführers, der einmal ein festes Einkommen als Geschäftsführer und Unternehmenserträge als Gesellschafter beziehe. Dies bringe alle Steuergestaltungs- und sonstigen Probleme mit sich, die bisher nicht gelöst seien. Zudem unterliege das Konstrukt der Normalverzinsung der tagespolitischen Opportunität des Gesetzgebers, was die Gefahr willkürlicher Festlegungen von Abgeltungs- und normalem Steuersatz berge.

Hierzu erwiderte *Wiegard*, dass es bei einer unterschiedlichen Besteuerung von unterschiedlichen Einkunftsarten immer den Anreiz gebe, hoch besteuerte Einkünfte in niedriger besteuerte Einkünfte umzuqualifizieren. Dieser Anreiz könne jedoch durch das entsprechende Konzept stark verringert werden, was das Modell des SVR, nicht aber das der StM bewerkstelligen würde. Hierfür hätte man beim SVR auf das früher vorgeschlagene Dividendenfreistellungsverfahren, das einzig eine Belastung auf Unternehmensebene vorsah, verzichtet. Nunmehr habe der SVR neben dem Steuersatz von 25 % auf Unternehmensebene eine Gewinnspaltung in Normal- und Übergewinne eingeführt. Letztere unterlägen bei einer Ausschüttung noch einmal der Kapitaleinkommensteuer in Höhe von 25 %. Bei Ausschüttungen aus Übergewinnen sei so eine Steuerbelastung hergestellt, die in etwa der Steuerbelastung von Arbeitseinkommen entspreche. Insoweit werde Neutralität erreicht und der Anreiz zur Umqualifizierung gemindert.

Zu diesem Thema merkte *Nagel*<sup>12</sup> an, dass es verfassungsrechtlich ein Unterschied sei, ob zwischen Kapital- und Nichtkapitaleinkommen oder zwischen Einkommen, das nicht zur freien Verfügung stehe, weil es im Unternehmen verbleibe, und Einkommen, das zur freien Verfügung stehe, differenziert werde. Letztere Differenzierung könne man verfassungsrechtlich deutlich besser rechtfertigen. *Kirchhof* bestätigte, dass dies ein zu berücksichtigender Ansatz sei. Diese Art der Differenzierung käme auch in der neueren Rechtsprechung des BVerfG zu den Kinderfreibeträgen und der doppelten Haushaltsführung zum Ausdruck. Allerdings müsse man dann auch weiterdenken, weil der Arbeitnehmer ja auch sparen wolle. So dürfe der Bürger, der sparen will, nicht benachteiligt

---

<sup>12</sup> *Johannes Nagel* ist Senatsdirektor bei der Finanzbehörde Hamburg.

werden, was aber der Fall wäre, wenn der Unternehmer in der unternehmerischen Sphäre sparen kann und der Nichtunternehmer auf die private Bankensphäre verwiesen werde. So werde das Gleichheitsproblem nur verschoben, aber nicht gelöst.

#### IV. Abgeltungsteuer

Beim Thema Abgeltungsteuer sei *Merz* inzwischen auch der Ansicht, dass sich das Problem der Kapitalertragsbesteuerung mit dieser nicht lösen lasse, weil dies Gleichheitsprobleme aufwerfe. Je größer die Differenz zwischen den Steuersätzen sei, desto größer seien die Gleichheitsprobleme, die sich seinem Erachten nach auch nicht mit dem Argument der Inflationsanfälligkeit rechtfertigen ließen. Erstrecke man die Abgeltungsteuer auch auf Kapitalerträge aus Unternehmen, sei der Verlust der Finanzierungsneutralität die Folge, weil sich die Fremdfinanzierung günstiger gestalte als die Eigenfinanzierung.

Auf Nachfrage *Birks* führte *Spindler* hierzu aus, dass die Entscheidung des Ob der Verfassungswidrigkeit einer Abgeltungsteuer stark von deren Ausgestaltung abhängen. Wichtigster Punkt sei, ob sich eine hinreichende verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die Differenzierung finden lasse. Dabei seien die Anforderungen umso höher, je stärker der proportionale vom progressiven Steuersatz abweichen würde. Ob allein der Hinweis auf das flüchtige Kapital ausreiche, könne er nicht sagen. Zu beachten sei, dass der Steuervollzug außerhalb der Einkunftsart des § 19 EStG sehr ungenau sei und zuverlässiger gestaltet werden müsse. Für eine konkrete verfassungsrechtliche Bewertung einer Abgeltungsteuer müsse der Gesetzgeber in Vorleistung treten.

*Kirchhof* ergänzte, dass der Hinweis auf das flüchtige Kapital das Problem der flüchtigen Köpfe unberücksichtigt lasse. Man könne das Weglaufen der jungen und begabten Menschen nicht ignorieren. Es stelle sich umgekehrt gar die Frage, ob das Kapital zurückkomme, wenn man diese Arbeitskräfte bewegen könne, hier zu bleiben. Wenn jedoch Kapital subventioniert werden solle, dann dürften nicht die Fliehenden und die Nichtfliehenden gleichmäßig begünstigt werden. Begünstigen solle man vielmehr denjenigen, der in Deutschland Arbeitsplätze schaffe. Um so zu differenzieren, müsse man jedoch einen Fluchtbestand definieren und wäre damit wieder auf dem Weg zur Bevormundung.

#### V. Verfassungsrechtliche Vorgaben des Steuerrechts

Auf die Frage *Birks*, ob der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlichen Gründen bei grundlegenden Reformen nicht weniger verfassungsrechtlichen Bindungen unterliege als bei Detailreformen, antwortete *Spindler*, dass die verfassungsrechtlichen Vorgaben auch bei grundlegenden Reformen unangetastet bestehen würden.

Welche Bedeutung die geltenden verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Rechtsstaatsprinzip und Grundrechtskatalog hätten, könne man daran sehen, dass der Bundesfinanzhof (BFH) in den letzten sechs Jahren nach jahrzehntelanger Zurückhaltung neun Richtervorlagen zum BVerfG beschlossen habe. Dabei reiche das Spektrum der rechtsstaatlichen Anforderungen vom Grundsatz der Gesetzmäßigkeit, über den Verrauenschutz und den Gleichheitsgrundsatz bis hin zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Letztere sei Hauptprüfungsmaßstab, orientiere sich an Art. 3 GG und sei Gegenstand der meisten Richtervorlagen, wie beispielsweise auch der Vorlage zum Erbschaftsteuerrecht. Der Ernst der Entscheidungen aus Karlsruhe zeige sich – neben der Entschei-

derung zur Familienbesteuerung aus dem Jahr 1957 – an der Entscheidung zur Besteuerung der Spekulationseinkünfte. Bei dieser hätte das BVerfG nicht nur die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Spekulationseinkünften festgestellt, sondern die Steuerrechtsnorm für nichtig erklärt und so von der vollen Möglichkeit der Verfassungsprozessordnung Gebrauch gemacht.

Der Gesetzgeber sei bei grundlegenden Reformen sicherlich freier, weil er nicht innerhalb einer Systemgerechtigkeit gebunden sei und nicht so sehr in den Widerspruch laufe wie in einem geltenden System. Von den bestehenden verfassungsrechtlichen Vorgaben könne sich der Steuerreformgesetzgeber nicht befreien, egal welches Ziel er verfolge, wie er ökonomisch bestimmt sei oder für welches der vorgestellten Konzepte er sich auch entscheide.

*Spindler* appellierte an den Gesetzgeber, insbesondere den Bestimmtheitsgrundsatz ernst zu nehmen. Man sei, verfassungsrechtlich gesehen, im Eingriffsrecht und verlange vom Steuerbürger Jahr für Jahr strafbewehrte Erklärungen. Gleichzeitig würde man ihn mit Normen konfrontieren, die selbst für Steuerrechtler nicht einfach zu verstehen seien. Wolle man die Rechtsprechung des BVerfG ernst nehmen, so müsse der Steuerbürger seine steuerliche Belastung aus dem Gesetz entnehmen können. Davon könne beim Musterbeispiel, dem damaligen § 2 Abs. 3 EStG, überhaupt gar keine Rede sein. In dem Bereich hätten sowohl die Finanzgerichte als auch der BFH und das BVerfG über fünfzig Jahre hinweg sehr viel, vielleicht auch zu viel, Langmut bewiesen, was die Tür für komplizierte Regelungen geöffnet hätte. *Spindler* äußerte die Vermutung, dass dem Steuerpflichtigen genug zugemutet worden sei. Dessen solle sich der Steuerreformgesetzgeber bewusst sein, auch wenn es hierzu bisher keine Entscheidung aus Karlsruhe gebe. Es gehe darum, dass nicht nur der BFH-Richter die Vorschrift verstehe, sondern auch der einzelne Steuerpflichtige. Seiner Pflicht zur Verständlichkeit dürfe sich der Gesetzgeber auch nicht dadurch entziehen, indem er Erklärungspflichten auf die Steuerpflichtigen abwälze. Beispiel sei die Anlage KAP der Einkommensteuererklärung, die sich kaum ohne Ertragnisaufstellung der Bank ausfüllen lasse, die wiederum auch der Steuerpflichtige bezahlen müsse.

## VI. Gewerbesteuer und Kommunalfinanzen

*Merz* betonte, dass die Frage der zukünftigen Kommunalfinanzen nicht unbeachtet bleiben dürfe. Diese betreffe auch die Zukunft der GewSt. Sofern nicht das Problem der GewSt gelöst werde, könne vermutlich auch das Problem der Unternehmensbesteuerung insgesamt nicht gelöst werden. Er stimmte *Kirchhof* zu, dass ein Gleichheitsproblem hinsichtlich der unterschiedlichen Belastung von Körperschaften und Personengesellschaften sowie der Differenzierung von Gewerbetreibenden und Freiberuflern bestehe. Er sehe eine Chance für eine Reform, weil die Übereinstimmungen in der Steuerpolitik größer seien als beispielsweise bei der Arbeitsmarkt- oder Sozialversicherungspolitik.

Dabei müsse das Vier-Säulen-Modell für die Kommunalfinanzen der StM diskutiert werden. Als erste weitgehend unstrittige Einnahme erhielten die Kommunen die reformierte Grundsteuer. Die Bürgersteuer als zweite Säule sei strittig. Zugunsten eines offenen, transparenten und wettbewerbsfähigen Steuersystems müssten jedoch die Gemeinden bereit sein, den ihnen bereits heute zugewiesenen Teil der ESt offen ausgewiesen zu übernehmen und ihren Bürgern aufzuerlegen. Die dritte Säule bilde die kommunale Unternehmensteuer wie sie bei der StM konzipiert sei. Als vierte Säule käme eine erneute

Beteiligung an der ESt (Lohnsteuer) in Betracht, die am örtlichen Lohnsteueraufkommen bemessen werde. Diese Beteiligung könne möglicherweise besonders in Großstädten mit vielen Unternehmen ein Aufkommen generieren, das das Stadt-Land-Problem lösen könne.

Zu diesem Thema wies *Kirchhof* darauf hin, dass momentan in Zusammenarbeit mit zwölf Gemeinden in Baden-Württemberg der Ersatz einer GewSt durch eine Zuschlagsteuer zur bereinigten ESt durchgerechnet und erprobt werde. Beteiligt seien alle Varianten von der Weltstadt bis zur kleinen landwirtschaftlichen Gemeinde. Es würden sich ermutigende Ergebnisse – auch auf Seiten der Gemeinden – zeigen, die eine gemeinsame Handlungsbereitschaft vermuten ließen.

#### **D. 18. Berliner Steuergespräch**

Das 18. Berliner Steuergespräch hat die Perspektiven der Besteuerung von Personengesellschaften nach den zu erwartenden Reformen zum Inhalt und findet am 13. Februar 2006 im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin statt. (siehe Homepage: [www.steuergespraech.de](http://www.steuergespraech.de))