

## Steuerentlastungen ohne Steuerreform?

– Prof. Dr. Joachim Lang, Köln –

### 1) Koalitionsvertrag ohne Steuerreform

2004 war das Jahr des Aufbruchs zu einer umfassenden Steuerreform. Die damaligen Oppositionsparteien CDU, CSU und FDP übten Druck auf den Bundesgesetzgeber aus. Sie forderten eine grundlegende Vereinfachung des Steuerrechts, besonders ein **neues Einkommensteuergesetz**, so die sog. Bierdeckelsteuer von **Friedrich Merz** (CDU/CSU, Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Konzept 21, BT-Drucks. 15/2349 v. 23.3.2004) und der in BT-Drucks. 15/2349 vom 14.1.2004 veröffentlichte Entwurf der FDP. Im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD v. 11.11.2005 setzte sich der Reformgeist mit der Vereinbarung „*zukunftsorientierter Reformen im Steuerrecht*“ fort. Die „*Unternehmensteuerreform 2008*“ wurde mit Gesetz v. 14.8.2007 (BGBl. I, S. 1912) verwirklicht. Die vereinbarte **Neuformulierung des Einkommensteuergesetzes** konnte nicht mehr geleistet werden.

In der Regierungsverantwortung verließ der Reformgeist die bürgerlichen Parteien. CDU, CSU und FDP beschränkten sich in dem Koalitionsvertrag vom 26.10.2009 auf ein vages „*Mehr Netto vom Brutto*“ mit steuerlichen Entlastungen von 24 Mrd. Euro und auf Einzelmaßnahmen der „*Steuervereinfachung*“. Ein einziger Paragraph des Einkommensteuergesetzes, der Tarifparagraph des § 32a EStG, bildet wieder den Nabel der Steuerpolitik, wie einstmal bei der Einführung des linear-progressiven Tarifs durch das Steuerreformgesetz 1990. Die Politik feierte eine „*Jahrhundert-Steuerreform*“ (siehe **K. Tipke**, Ein Ende dem Einkommensteuerwarrir!, Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, Köln 2006, S. 36).

Bundeskanzlerin **Angela Merkel** versprach in der Regierungserklärung vom 10.11.2009, dass sich Leistung wieder lohnen werde. Das sei der Grund, „*warum wir unser Steuersystem spürbar vereinfachen wollen. Den Einkommensteuertarif wollen wir zu einem Stufentarif umbauen. Einfach, niedrig und gerecht ...*“

Durch den Umbau des linear-progressiven Tarifs in einen Stufentarif wird das Einkommensteuerrecht nicht vereinfacht. Die Tarifbelastung des „*zu versteuernden Einkommens*“ rechnet der Computer aus. Hochkomplex und ungleich belastend ist die **Bemessungsgrundlage** der Einkommensteuer, die dem Tarif **zugrunde liegt**. Dazu schreibt **Klaus Tipke** in seinem Leserbrief zur Regierungserklärung (FAZ vom 23.11.2009): „*Die Gerechtigkeit gehört an die Spitze; sie muss sich in der Steuerbemessungsgrundlage ausdrücken ... Die Trinität müsste lauten: Gerecht, einfach, niedrig.*“

Die Bemessungsgrundlage hat die **verfassungsrechtlich maßgebliche** Steuergerechtigkeit zu leisten, denn sie hat die **steuerliche Leistungsfähigkeit zu messen** und ist damit verantwortlich für die **gleichmäßige Verteilung der Steuerlasten nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**. Durch den Tarif wird lediglich die **Umverteilungsgerechtigkeit** bestimmt. Die Progression ist verfassungsrechtlich weitgehend frei gestaltbar. Das Maß der Progression hängt von den politisch divergierenden Auffassungen zur Umverteilungsgerechtigkeit ab.

2004 haben die bürgerlichen Parteien sowohl den vordringlichen Reformbedarf als auch den politischen Nutzen eines neuen Einkommensteuergesetzes erkannt: Die Neuformulierung der Bemessungs-

Ihr direkter Draht (Mo. - Do. 14 - 17 Uhr, Fr. 9 - 12 Uhr)  
**02 11 / 66 98 - 111**  
Fax: 02 11 / 66 98 - 179  
e-mail: [stueuertip@markt-intern.de](mailto:stueuertip@markt-intern.de)  
für das vertrauliche Gespräch

stueuertip – Redaktion Verlagsgruppe **markt intern**: Herausgeber Dipl.-Ing. Günter Weber; Verlagsdirektoren Bvt.(VWA) André Bayer, Olaf Weber; Redaktionsdirektoren Dipl.-Kfm. Uwe Kremer, Heidi Scheuner; Abteilungsleiter Rechtsanwalt Georg Clemens, Dipl.-Kfm. Christoph Diel, Rechtsanwalt Lorenz Huck, Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Klein, Dipl.-Vwt. Hans-Jürgen Lenz, Dipl.-Vwt. Stephan Schenk, Rechtsanwalt Gorrit Weber; Chef vom Dienst Bvt.(VWA) André Bayer.

**markt intern** Verlag GmbH, Grafenberger Allee 30, D-40237 Düsseldorf, Telefon 02 11 - 66 98-0, Telefax 02 11 - 66 65 83, [www.markt-intern.de](http://www.markt-intern.de). Geschäftsführer Hans Bayer, Dipl.-Ing. Günter Weber; Prokuristen Bvt.(VWA) André Bayer, Dipl.-Kfm. Uwe Kremer, Olaf Weber; Justiziar Rechtsanwalt Dr. Gregor Kuntze-Kaufhold. Gerichtsstand Düsseldorf. Vervielfältigung nur mit schriftlicher Genehmigung des Verlages. Druck: Theodor Gruda GmbH, Breite Straße 20, 40670 Meerbusch. Anzeigen, bezahlte Beilagen sowie Provisionen werden zur Wahrung der Unabhängigkeit nicht angenommen. ISSN 1431-309X

sungsgrundlage eröffnet den Weg zu einem prinzipientreuen, entsprechend verfassungsfesten und möglichst einfachen Einkommensteuerrecht. Von einer derartigen, in der Opposition nachdrücklich geforderten Einkommensteuer-Fundamentalreform ist die Koalition gegenwärtig weit entfernt.

## 2) Das Schuldenbeschleunigungsgesetz

Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I, S. 3950) hat die Koalition von CDU, CSU und FDP ihre steuerpolitische Visitenkarte vorgelegt. Ungewiss ist, ob die steuerlichen Maßnahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes die angestrebten Wachstumsimpulse setzen. Gewiss ist: Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ist ein **Schuldenbeschleunigungsgesetz**.

a) Mit der Umsatzsteuerermäßigung für **Beherbergungsleistungen** nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG kehrt der Geist **lobbyistischer Subventionspolitik** zurück, den man schon überwunden glaubte und der sich nun zur Unzeit notleidender Budgets wieder einnistet. Bevor der Umsatzsteuersatz zur Budgetsanierung auf jenseits von 20 angehoben wird, sollten Umsatzsteuervergünstigungen im europarechtlich zulässigen Umfang abgebaut werden, wie dies **Paul Kirchhof** (Umsatzsteuer-gesetzbuch, Heidelberg 2008, S. 129 ff., S. 186 ff.) empfiehlt. Zudem fördert die europaweite Fiskalkrise ein subventionsfreies europäisches Umsatzsteuerrecht.

Dies gebietet auch die **Steuervereinfachung**: Das Hotelgewerbe ist nicht nur beschenkt worden. Die isolierte Umsatzsteuerermäßigung für Beherbergungsleistungen verkompliziert die Rechnungslegung. Schließlich werden die Kommunen angereizt, die Steuerlast mit einer **Bettensteuer**, die Geschäftsreisende nicht als Vorsteuer abziehen können, wieder aufzufüllen. So ist zu befürchten, dass die Steuersubvention am Ende in eine steuerliche Mehrbelastung umschlägt.

b) Der subventionspolitische Geist dominiert sogar verfassungsrechtlich gerechtfertigte Maßnahmen wie die Anhebung von **Kinderfreibetrag** und **Kindergeld**. Die Koalition möchte die „*besondere Wertschätzung der Gesellschaft*“ zum Ausdruck bringen (so die Begründung des Fraktionsentwurfs, BT-Drucks. 17/15 v. 9.11.2009, S. 10). Die verfassungsrechtlich **notwendige** Geldwertanpassung des Kinderexistenzminimums tritt in den Hintergrund.

c) Die Koalition hat die **erbschaftsteuerliche Verschonungsregelung** gelockert, um die Unternehmensnachfolge „*krisenfest, planungssicherer und mittelstandsfreundlicher*“ auszugestalten (Fraktionsentwurf a. a. O., S. 11). Für Betriebe bis zu zwanzig Beschäftigten gilt die Lohnsummenregelung nicht mehr. Für Unternehmen mit mehr als zwanzig Beschäftigten wurde die einzuhaltende Lohnsumme reduziert und die Behaltefrist für die vollständige erbschaftsteuerliche Verschonung von zehn auf sieben Jahre verkürzt. Damit wird die Zahl der mit Erbschaftsteuer belasteten Erwerbe noch einmal erheblich verringert, der Zweck der Erbschaftsteuer, „*die Chancengerechtigkeit der Gesellschaft zu erhöhen*“ (so Begründung des Erbschaftsteuerreformgesetzes, BT-Drucks. 16/7918 v. 28.1.2008, S. 23), geradezu vereitelt.

Wachstumseffizient wäre es, die Erbschaftsteuer ganz abzuschaffen. Im Umfeld erbschaftsteuerfreier Länder gerät sie zunehmend zu einer **Fiskalverluststeuer**, weil sie die Aufkommensverluste durch Abwanderung von Unternehmen und Kapital nicht auszugleichen vermag (siehe **J. Lang**, Steuer und Wirtschaft 2008, 189). Solange sie aber als Reststeuer auf eine Minderheit von Erbfällen bestehen bleibt, ist zu befürchten, dass das Bundesverfassungsgericht, wenn ihm die Erbschaftsteuer ein drittes Mal vorgelegt wird, die Verschonungsregelung erzürnt insgesamt für nichtig erklärt, weil der Gesetzgeber den ihm verfassungsrechtlich eingeräumten Subventionsspielraum überdehnt hat (siehe **J. Lang**, Finanz-Rundschau 2010, 49). Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelung **Rechtfertigungssubstanz entzogen**. Das Geschenk an die Unternehmenserben kann zum Danaergeschenk werden.

d) Mit der „*Abmilderung*“ (so Fraktionsentwurf a. a. O.; S. 1) sowohl der **Zinsschranke** als auch des in § 8c KStG normierten **Verlustabzugsverbots** beugt sich die Koalition dem Druck der Wirtschaftskrise. Die verfassungswidrigen Verletzungen des Nettoprinzips werden nicht beseitigt.

aa) Nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG sind die den Zinsertrag übersteigenden Zinsaufwendungen nur bis zu 30 Prozent des um den Zinssaldo und die Abschreibungen erhöhten Gewinns abziehbar

(sog. EBITDA). Diese **Zinsschranke** trifft Unternehmen in **gewinnlosen** Perioden der Wirtschaftskrise besonders hart (dazu **Watrin/Pott/Richter**, Steuer und Wirtschaft 2009, 256; **Blaufus/Lorenz**, Steuer und Wirtschaft 2009, 323). Der Gesetzgeber reagierte bereits mit dem Bürgerentlastungsgesetz vom 16.7.2009 (BGBl. I S. 1959): Er hob die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe a EStG von einer auf drei Millionen Euro an. Nun gestattet er den **EBITDA-Vortrag**, der die nettoprinzipschädliche Wirkung nur marginal abschwächt.

Die einkommensteuerliche Zinsschranke schießt über das Ziel einer Missbrauchsabwehr weit hinaus, so dass die Verletzung des Nettoprinzips verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt werden kann (siehe **J. Hey**; in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 11 Rz. 56). Verfassungswidrig ist die zu wenig zielgenaue Erfassung jedweden Bankkredits. Die **Gesellschafterfremdfinanzierung** dient hauptsächlich der Verlagerung von Steuersubstrat in das Ausland. Deshalb ist allein ihre steuerliche Beschränkung zielgenau und international üblich (dazu **Lenz/Dörfler**, Der Betrieb 2010, 18; **W. Schön**, IStR 2009, 882). Verfassungsrechtlich zu rechtfertigen ist allein die **körperschaftsteuerliche** Zinsschranke (§ 8a KStG), die Bankdarlehen nur bei Back-to-back-Finanzierungen oder Besicherungen durch Gesellschafter erfassen darf.

bb) Mit der **viel zu engen Konzernklausel** kann das **Verlustabzugsverbot** des § 8c KStG verfassungsrechtlich nicht gerettet werden. Die vor 2008 geltende Regelung des sog. **Mantelkaufs** (§ 8 Abs. 4 KStG 2007) ließ den Verlustabzug nur zu, wenn die den Verlust nutzende Körperschaft mit der Körperschaft, die den Verlust erlitten hat, „*nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich identisch ist.*“ Dieser **Grundsatz der wirtschaftlichen Identität** ist mit einer am **Individualprinzip** orientierten Nettobesteuerung zu vereinbaren. Die Achillesferse des § 8c KStG ist jedoch die Durchbrechung des körperschaftsteuerlichen **Trennungsprinzips**. § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 2007 setzte voraus, dass die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb **mit überwiegend neuem Betriebsvermögen** fortführt oder wieder aufnimmt. Diese Veränderung der wirtschaftlichen Identität **in der Körperschaft selbst** ist in den § 8c KStG nicht übernommen worden. Dies macht den § 8c KStG nach ganz h. M. (siehe **J. Hey a. a. O.**, § 11 Rz. 58, dort Fn. 131) verfassungswidrig, weil das Verlustabzugsverbot nicht allein mit der Veränderung der Beteiligung an der Körperschaft gerechtfertigt werden könne.

Die Begründung des § 8c KStG lehnt eine **Konzernbetrachtung** ab, obgleich an dem Grundsatz der wirtschaftlichen Identität festgehalten wird (BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, S. 76). Der Vollzug dieses Grundsatzes setzt aber notwendig eine Konzernbetrachtung voraus, da sich die wirtschaftliche Identität der Konzerngesellschaft nicht verändert, wenn die Beteiligungsverhältnisse an der **Spitze ihrer Beherrschung** unverändert bestehen bleiben. Bisher konnte eine Konzernbetrachtung aus der Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) abgeleitet werden (siehe **Ballwieser/Frase**, Betriebs-Berater 2009, 1502), da die Ablehnung der Konzernbetrachtung im Gesetzeswortlaut keinen hinreichend klaren Ausdruck gefunden hat. Dem steht nun die zu enge Konzernklausel des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes entgegen. Selbst wenn man die wirtschaftliche Identität allein mit Beteiligungen verknüpft, ist eine verfassungskonforme Interpretation des § 8c KStG nicht mehr möglich: Es werden nun ausdrücklich die Fälle verfassungswidrig diskriminiert, in denen die wirtschaftliche Identität einer Konzerngesellschaft auch durch konzernfremde Gesellschafter mitbestimmt wird (vgl. **Wittkowski/Hielscher**, Der Betrieb 2010, 11).

### 3) Steuerentlastung durch Strukturreform

Die für 2011 geplante Tarifreform mit dem Entlastungsvolumen von 24 Mrd. Euro verändert nur die **Tarifstruktur**, den Inhalt eines einzigen Paragraphen. Es handelt sich nicht um eine **Strukturreform der Einkommensteuer**, wie auf der politischen Bühne gerne behauptet wird. Mit einer Tarifreform begibt sich die Koalition auf das gefährliche Pflaster der Umverteilungsgerechtigkeit. Nach dem geltenden Tarif tragen die oberen 10 Prozent der Einkommensbezieher mit Einkünften ab 61.256 Euro 54,3 Prozent des Einkommensteueraufkommens (Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004). Daher profitiert die Gruppe der Spitzenverdiener am meisten von der geplanten Tarifreform. Wird diese Tarifreform notwendigerweise mit Ausgabenkürzungen im sozialen Bereich gegenfinanziert, so haben die Parteien der Opposition leichtes Spiel, die bürgerliche Mehrheit zu erschüttern.

re für den weitsichtigen Steuerzahler und mandantenbewußten Steuerberater.

