

DStZ-Themen

Steuerrecht zwischen Umverteilung und Standortpolitik¹⁾

Steuerpolitische Aufgaben der 19. Legislaturperiode

Prof. Dr. Johanna H e y , Universität zu Köln

Wie in jedem Bundestagswahlkampf versuchen die Parteien auch vor der nächsten Wahl im September, mit steuerpolitischen Vorschlägen beim Wähler zu punkten. Die gute Haushaltslage und die prognostizierten Mehreinnahmen erlauben spürbare Entlastung. Wie so oft werden Steuern zur Chiffre für Gesellschaftspolitik, es geht v.a. um Verteilungswirkungen. Diskutiert wird im Wahlkampf nur die Rückgabe der Steuermehreinnahmen an die Bürger durch Einkommensteuertarifreformen. Das zu Grunde liegende Steuerrecht, Fragen der Bemessungsgrundlage finden keine Erwähnung. Auch die früher so beliebte Steuervereinfachung hat es nicht in die Programme geschafft. Unternehmen tauchen in den Wahlprogrammen v.a. unter dem Gesichtspunkt der Missbrauchsbekämpfung auf. Standortpolitik spielt keine Rolle. Dabei würden die bestehenden finanziellen Spielräume durchaus auch erlauben, im Bereich der Unternehmensbesteuerung für Anschlussfähigkeit im Steuerwettbewerb zu sorgen. Besonders dringlich ist dies im Bereich des Internationalen Steuerrechts, in dem der Gesetzgeber mit seiner harschen Missbrauchsgesetzgebung der letzten Jahre den Bogen überspannt hat. Reformbedürftig ist auch die Berücksichtigung unternehmerischer Verluste, wie die Vielzahl von Gerichtsverfahren in diesem Bereich, zuletzt der § 8c KStG-Beschluss des BVerfG, überdeutlich macht. Der vorliegende Beitrag versucht beide Zielsetzungen – verteilungspolitische und standortpolitische – in eine Balance zu bringen.

Inhalt	Seite
I. Rekordsteuereinnahmen und Haushaltsüberschüsse	633
II. Steuerpolitische Schlussfolgerungen: Entlastung von Bürgern versus Entlastung von Unternehmen? ...	633
III. Steuerpolitik als Umverteilungspolitik	634
1. Debatte um Verteilungsgerechtigkeit als Einkommensteuertarifdiskussion	634
2. Notwendigkeit der Einbeziehung des Solidaritätszuschlages	635
3. Zukunft der Abgeltungsteuer als Teil der Gerechtigkeitsdebatte	635
4. Besteuerung von Vermögen und Erbschaften	636
IV. Steuerpolitik als Standortpolitik	637
1. Standortpolitik als Folge externer Handlungszwänge	637
2. Internationaler Rahmen	637
3. Ableitungen für die Steuerpolitik im Bereich des Unternehmensteuerrechts	638
a) Steuerentlastungen	638
b) Bedarf an Strukturreformen?	638
c) Handlungsbedarf im Bestand	639

Literatur: *Bach*, Steuerreformen in der nächsten Legislaturperiode: Wie kann die arbeitende Mitte entlastet werden?, *Wirtschaftsdienst* 2017, 391; *Becker/Englisch*, Bestimmungslandbesteuerung von Unternehmensgewinnen – US-Steuerpläne als Herausforderung für die EU, *Ubg* 2017, 69; *Breidenbach/Döhrn/Schmidt*, Zeit für Reformen – nicht nur für Steuern, *Wirtschaftsdienst* 2017, 395; *EY Beirat*, Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlages – auch unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression, *DStR* 2014, 1309; *Fuest/Kauder/Potrafke*, Entlastungen bei der Einkommensteuer möglich, *Wirtschaftsdienst* 2017, 388; *Fuest/Peichl/Siegloch*, Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany, *ZEW Discussion Paper* No. 16-003, (2016); *Fuest/Spengel*, Abgeltungssteuer: reformieren statt abschaffen, *Wirtschaftsdienst* 2016, 83; *Gaier/Mellinghoff*, Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems, *ifst-Schrift* Nr. 519 (2017); *Hey*, Gesetzesfolgeabschätzung im Steuerrecht und das Unheil der Gegenfinanzierung, *StuW* 2013, 107; *Houben*, Bewertung für grundsteuer-

liche Zwecke zwischen Wunsch und Wirklichkeit, *StuW* 2017, 184; *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif, *ifst-Schrift* 517 (2017); *Marx*, Grundsteuerreform: Gesetzentwurf ohne tragfähiges Fundament und mit vielen Konstruktionsmängeln, *DStZ* 2017, 19; *Rietzler*, Steuerreform: Das ganze Bild betrachten!, *Wirtschaftsdienst* 2017, 383; *Schnitzer*, Ökonomische Analyse steuerlicher Wirtschaftspolitik – Am Beispiel der steuerlichen Förderung von Unternehmen, *DStJG* 39 (2016), 53; *Schönfeld*, Einlagenrückgewähr und Drittstaaten – oder: Wie Art. 3 GG zum (kleinen) Bruder der EU-Grundfreiheiten wurde, *IStR* 2017, 486; *Spengel/Bräutigam*, Steuerpolitik in Deutschland – eine Halbbilanz der aktuellen Legislaturperiode im Kontext europäischer Entwicklungen, *Ubg* 2015, 569; *Wengrofsky*, Die Reform der Grundsteuer, *StuB* 2017, 25.

1) Dem Beitrag liegt der auf der Jahresarbeitstagung der Fachanwälte für Steuerrecht am 22.5.2017 in Wiesbaden gehaltene Eröffnungsvortrag zu Grunde.

I. Rekordsteuereinnahmen und Haushaltsüberschüsse

Steuern sind Instrumente der Staatsfinanzierung. Ihre Erhebung ist kein Selbstzweck. Sie werden am staatlichen Finanzbedarf ausgerichtet und sie sind an diesen permanent anzupassen.

Der Steuergesetzgeber der 19. Legislaturperiode wird mit Rekordsteuereinnahmen und Haushaltsüberschüssen starten. Lag das Gesamtsteueraufkommen im Jahr 2012 noch bei 600 Mrd. €, ist es vier Jahre später um über 100 Mrd. auf 705,8 Mrd. € angewachsen. Dieser Trend wird sich fortsetzen. Die aktuelle Steuerschätzung erwartet für das Jahr 2021 Einnahmen i.H.v. rund 852 Mrd. €. ²⁾ Auch die Steuerquote steigt stetig an: lag sie 2015 noch bei 22,20 %, wird sie ohne entlastende Maßnahmen bis zum Jahr 2021 deutlich steigen auf 23,28 %. ³⁾

Externe Treiber der Rekordsteuereinnahmen sind ein solides Wirtschaftswachstum und hohe Beschäftigung, aber auch einzelne steuererhöhende Maßnahmen. So zeigen etwa die Gewerbesteuerhebesätze seit Jahren eine leicht steigende Tendenz. ⁴⁾ Das Grunderwerbsteueraufkommen hat sich – auch infolge der signifikanten Steuersatzerhöhungen ⁵⁾ – innerhalb der letzten fünf Jahre verdoppelt. ⁶⁾ Hinzu kommen reforminduzierte Sonderkonjunkturen wie etwa bei der Erbschaftsteuer. ⁷⁾

Auf der Ausgabenseite führt nicht etwa besondere Haushaltsdisziplin seit 2014 zu Haushaltsüberschüssen, sondern v.a. die Halbierung der Zinslast. ⁸⁾

II. Steuerpolitische Schlussfolgerungen: Entlastung von Bürgern versus Entlastung von Unternehmen?

Was folgt aus diesem Befund für die Steuerpolitik? Muss überhaupt etwas hieraus folgen? ⁹⁾

Wir kommen aus einer fast 50-jährigen Tradition permanenter Nettoneuverschuldung. Hieraus folgten Steuerhöhungen. Die Forderung, stattdessen die Ausgaben zu kürzen, blieb i.d.R. wirkungslos. Steuerentlastende Tarifenkungen wurden regelmäßig gegenfinanziert – mit kritikwürdigen, ¹⁰⁾ im Einzelfall sogar verfassungswidrigen ¹¹⁾ Folgen für die Bemessungsgrundlagen. Daran sind wir gewöhnt.

Jetzt dreht sich die Situation um. Die öffentlichen Haushalte verzeichnen Überschüsse. Zwar muss man befürchten, dass die Politik jedes noch so große Einnahmeplus schon irgendwie ausgegeben bekommt. Allerdings verliert dann der Grundrechtseingriff der Steuer als Mittel zum Zweck solidarischer Staatsfinanzierung seine Legitimität. Im Zweiten Halbteilungsbeschluss von 2006 hat das BVerfG ausgeführt, steuerliche Belastungsgrenzen dürften nicht mittelbar dazu führen, dem Gesetzgeber eine im Grundgesetz nicht vorgesehene Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung aufzuerlegen. ¹²⁾ Doch daraus wird auch umgekehrt ein Schuh. Ein Gebot öffentlicher Haushaltsführung ist die Sparsamkeit. So schwierig es ist, eine eingriffsbegrenzende Zweck-Mittel-Relation zwischen dem individuellen Grundrechtseingriff und der Staatsausgabe herzustellen, ¹³⁾ so verliert er die Akzeptanz, wenn der übergroße Geldsegen dazu führt, dass nicht unbedingt notwendige Ausgaben getätigt werden, nur um Geldabflüsse zu generieren. Bei einer Ge-

samt Betrachtung muss die Steuerlast dem Finanzbedarf daher auch nach unten hin angepasst werden. Die absolutistischen Zeiten, in denen die Steuererhebung auch für den entbehrlichen Staatsbedarf, für „Glanz und Reputation“ gerechtfertigt wurde, sind zum Glück vorbei. ¹⁴⁾

Deshalb ist zu Recht seit geraumer Zeit von einer „Rückgabe“ der Mehreinnahmen die Rede. Nach Jahrzehnten gegenfinanzierter Tarifreformen scheint eine echte Entlastung im Raum zu stehen. Dabei fängt der Streit allerdings schon beim Umfang möglicher Entlastung an. Was ist das richtige Maß? Sinnvoll erscheint eine Orientierung an der Steuerquote, wobei

2) Ergebnis der 151. Sitzung des BMF Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ v. 9.–11.5.2017, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschätzungen_und_Steuereinnahmen/Steuerschätzung/2017-05-12-ergebnisse-151-sitzung-steuerschätzung-dl.pdf?__blob=publicationFile&v=2,2 (zugegriffen am 28.7.2017).

3) Ergebnis der 151. Sitzung des BMF Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ v. 9.–11.5.2017, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschätzungen_und_Steuereinnahmen/Steuerschätzung/2017-05-12-ergebnisse-151-sitzung-steuerschätzung-dl.pdf?__blob=publicationFile&v=2,2 (zugegriffen am 28.7.2017).

4) Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockade, ifst-Schrift Nr. 508 (2016), 63 ff.

5) Gem. Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG haben die Länder seit 2006 die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes bei der Grunderwerbsteuer. Der bis 2006 bundeseinheitliche Steuersatz von 3,5 % gilt nur noch in Bayern und Sachsen. Alle anderen Länder haben – z.T. mehrfach – Erhöhungen vorgenommen. (Baden-Württemberg 5 %, Berlin 6 %, Brandenburg 6,5 %, Bremen 5 %, Hamburg 4,5 %, Hessen 6 %, Mecklenburg-Vorpommern 5 %, Niedersachsen 5 %, NRW 6,5 %, Rheinland-Pfalz 5 %, Saarland 6,5 %, Sachsen-Anhalt 5 %, Schleswig-Holstein 6,5 %, Thüringen 5 %; zur Entwicklung siehe Viskorf in Boruttau, GrESTG Kommentar, 18. Aufl. 2016). Hier zeigt sich, dass der föderale Finanzausgleich den Ländern keine hinreichende Autonomie (und Verantwortung) über eigene Steuerquellen einräumt. Die Grunderwerbsteuer ist das einzige steuerliche Ventil, über das sich die Länder Mehreinnahmen verschaffen können, allerdings mit sehr negativen Wirkungen für die private Vermögensbildung im Bereich des Grundvermögens. An dem den explodierenden Grunderwerbsteuersätzen zu Grunde liegenden Strukturproblem ändert auch die 2017 beschlossene Reform der Finanzverfassung nichts (BR-Drucks. 431/17).

6) Von 6,37 Mrd. € in 2011 auf 12,41 Mrd. € in 2016, Statistisches Bundesamt. Steuereinnahmen aus der Grunderwerbsteuer in Deutschland von 2002 bis 2016. <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/235811/umfrage/einnahmen-aus-der-grunderwerbsteuer/> (zugegriffen am 20.7.2017).

7) Im Vorfeld des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464, ist es im Hinblick auf befürchtete Mehrbelastungen nach der Reform verstärkt zu Übertragungen im Wege vorweggenommener Erbfolge gekommen. Gem. § 13a ErbStG begünstigte Schenkung sind von 2 163 Fällen in 2013 auf 2 552 Fälle in 2015 gestiegen; ihr Volumen hat sich von 12,5 Mrd. € auf 24,5 Mrd. € erhöht; Statistisches Bundesamt, Finanzen und Steuern, Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2013 und 2015.

8) BMF, Zinsausgaben des Bundes von 1969 bis 2016 und Planung für 2017. <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/157800/umfrage/entwicklung-der-zinsausgaben-des-bundes-seit-1969/> (zugegriffen am 20.7.2017).

9) Hierzu auch Rietzler, Wirtschaftsdienst 2017, 383 ff.

10) Ausf. zur Gegenfinanzierungsteuergesetzgebung Hey, StuW 2013, 107 ff.

11) Siehe § 8c KStG-Beschluss des BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 (1107).

12) BVerfG v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (115).

13) Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln, 2. Aufl. 2000, 418.

14) Mann, Steuerpolitische Ideale, 1978, 21.

auch hier unklar ist, wo der Eichstrich gezogen werden soll. Stabilisierung auf dem Status quo? Orientierung an internationalen Vergleichszahlen?¹⁵⁾ Das ist aus meiner Sicht in erster Linie eine politische Frage.

Und an wen sollen die Steuereinnahmen zurückgegeben werden? An die Bürger? Oder (auch) an Unternehmen? Steuerentlastungen haben eine eigene Politökonomie. Der Fokus des Steuerpolitikers liegt eindeutig auf der Entlastung des Wählers, des Bürgers.¹⁶⁾ Offen für eine Entlastung von Unternehmen einzutreten, begegnet dagegen erheblichen Vorbehalten. Das hat verschiedene Gründe:

- Durch die BEPS-Debatte noch einmal angeheizt ist die weit verbreitete Meinung, Unternehmen zahlten ohnehin keine Steuern, bzw. wüssten diese, wenn auch vielleicht in legaler, so doch in zumindest ethisch vorwerfbarer Weise zu vermeiden.¹⁷⁾
- Hinzu kommt die Wahrnehmung, für die Unternehmen sei ohnehin schon so viel getan worden; immerhin ist der Körperschaftsteuersatz von 1990 bis 2008 von 56 % auf 15 % gesenkt worden.
- Und schließlich geht es der Wirtschaft gut.¹⁸⁾ Unternehmen – mag man meinen – brauchen gar keine Steuerentlastung.

Wenn überhaupt Entlastungen im Unternehmensbereich diskutiert werden, dann in der Dialektik kleiner Handwerker, ehrlicher Mittelständler versus große Konzerne.¹⁹⁾

Ohne Bedeutung ist in diesem Diskurs, dass Unternehmen nie letzte Steuerträger sind, sondern dass Unternehmensteuern zu 100 % überwältigt werden auf a) Anteilseigner, b) Konsumenten, c) Arbeitnehmer. Unmittelbare Auswirkungen der Unternehmensteuerbelastung auf die Lohnhöhe haben Clemens Fuest, Andreas Peichl und Sebastian Siegloch in einer ZEW-Studie zu den Wirkungen der Anhebung von Gewerbesteuerhebesätzen ermittelt. Sie legt nahe, dass die Überwälzung der Gewerbesteuer gerade die Löhne der Arbeitnehmer mit schwächeren Verhandlungspositionen drückt.²⁰⁾ Von einer Entlastung bei den Unternehmensteuern profitieren damit nicht „die Unternehmen“, sondern stets natürliche Personen und damit potentielle Wähler. Die Erkenntnis, dass Unternehmen nur Intermediäre der Belastung sind, könnte es ermöglichen, die Debatte um Entlastungen von Unternehmen weniger ideologisch zu führen. Doch Steuerinzidenzen – schon wissenschaftlich schwer genug zu fassen²¹⁾ – sind wohl zu komplex, als dass sie sich für die Begründung von Steuerpolitik eignen würden.

III. Steuerpolitik als Umverteilungspolitik

1. Debatte um Verteilungsgerechtigkeit als Einkommensteuertarifdiskussion

Aus Politikersicht spricht daher alles für eine Entlastung von Bürgern statt von Unternehmen. Bei der Frage, welche Bürger entlastet werden sollen, mutiert die Steuerpolitik von der Mittelbeschaffung zur Gesellschaftspolitik. Verteilungsgerechtigkeit richtet sich an gesellschaftspolitischen Idealen aus.²²⁾ Rechtliche Grenzen sind schwach ausgeprägt.²³⁾

Das Hauptaugenmerk der (Um-)Verteilungsdebatte gilt dabei nach wie vor der Einkommensteuer. Obwohl sich Änderungen im Tarifverlauf i.d.R. auf alle Einkommensteuerpflichtigen auswirken,²⁴⁾ verläuft die Diskussion in grob geclusterten Gruppen.

Da gibt es zunächst die Geringverdiener; sie sind mit den Mitteln des Steuerrechts kaum erreichbar.²⁵⁾ Hier würden Entlastungen im Bereich der Sozialversicherungsabgaben oder etwa der Energiekosten (Stichwort EEG-Umlage²⁶⁾) etwas bewirken. Es geht also in erster Linie um direkte Sozialtransfers.

An den Mittelstand richten sich Überlegungen, den sog. Mittelstandsbauch im Einkommensteuertarif zu beseitigen. Die Abflachung des steileren Tarifanstiegs bis 13 700 € ist ein untadeliges Anliegen.²⁷⁾ Der Tarif-

15) OECD (2016), Revenue Statistics 2016; BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2016, Ausgabe 2017.

16) Im Bundestagswahlprogramm 2017 treffen die Parteien folgende Aussagen: CDU/CSU: insgesamt eine steuerliche Entlastung, insbesondere soll der Spitzensteuersatz erst für Einkommen ab 60 000 € einsetzen (32 ff.); SPD: Freibetrag bei Solidaritätszuschlag bis 52 000 €, 42 % Steuersatz erst ab Einkommen i.H.v. 60 000 €, dafür Spitzensteuersatz i.H.v. 45 % ab 76 200 € und Reichensteuer von 48 % ab 250 000 € (39 f.); Bündnis 90/Die Grünen: Erhöhung des Grundfreibetrags bei einem neuen Spitzensteuersatz ab 100 000 € (194 f.); Die Linke: Entlastung für Jahreseinkommen bis 7 100 € brutto im Monat, dafür Steuersatz 60 % für Einkommen oberhalb von 260 000 € und 75 % oberhalb 1 000 000 € (8 und 38); FDP: „Verschiebung“ des Tarifs „nach rechts“, so dass der jeweils nächste Steuersatz erst bei einem höheren Einkommen steigt (ohne genaue Werte, 63 f.); AfD: Anhebung des Grundfreibetrags auf pfändungsfreies Einkommen und weitere Entlastung von Gering- und Durchschnittsverdienern; insgesamt Senkung der Abgabenquote (50 ff.).

17) Diese Wahrnehmung schlägt sich auch in den steuerpolitischen Zielen einiger Parteien nieder, wo Unternehmen vorrangig unter dem Gesichtspunkt weiterer Verschärfung der Missbrauchsbekämpfung auftauchen; so ausdrücklich im Bundestagswahlprogramm 2017 von CDU/CSU (34), SPD (41 f. und 76 f.), Bündnis 90/Die Grünen (10 und 45), Die Linke (8 und 38). Die AfD fordert eine Besteuerung der Gewinne dort, wo sie erwirtschaftet werden (51).

18) Aktuelle Konjunkturprognosen gehen von einer Fortsetzung der positiven Konjunkturentwicklung aus, ifo Konjunkturprognose 2017/2018: „Deutsche Wirtschaft stark und stabil“, ifo Schnelldienst 70 (12), 2017, 30–83; IW-Konjunkturprognose Frühjahr 2017; Konjunkturprognose 2017 und 2018 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

19) Bundestagswahlprogramm 2017 Bündnis 90/Die Grünen (10) und Die Linke (38).

20) Fuest/Peichl/Siegloch, Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany, ZEW Discussion Paper No. 16-003, (2016), wonach die Löhne und Gehälter weiblicher Arbeitnehmer nach Gewerbesteuererhöhungen stärker sinken als die männlicher Arbeitnehmer.

21) Vgl. Schön, DStJG 39 (2016), 84.

22) Houben/Chirvi, ifst-Schrift 517 (2017), 10 f.

23) Allerdings auch nach BVerfG v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, nicht vollständig aufgegeben.

24) Houben/Chirvi, ifst-Schrift 517 (2017), 34, 37 und 55.

25) Die untere Hälfte der Einkommensbezieher trägt 6,8 % zum Einkommensteueraufkommen bei, Beznoska/Hentze, Die Verteilung der Steuerlast in Deutschland, Vierteljahreszeitschrift zur empirischen Wirtschaftsforschung, Jg. 44 (2015), 100 (109); Reformvorschläge bei Breidenbach/Döhrn/Schmidt, Wirtschaftsdienst 2017, 395.

26) Ausführliche Darstellung Bardt/Niehuus, Verteilungswirkungen des EEG, in von Weizsäcker/Lindenberger/Höffler, Interdisziplinäre Aspekte der Energiewirtschaft, 2016, 3 (6).

27) Eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit zum Tätigwerden besteht dagegen wohl nicht, s. hierzu die Diskussion zwischen den ehemaligen Verfassungsrichtern Gaier und Melinghoff, Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems?, ifst-Schrift Nr. 519 (2017), 24 f.

knick war eine Verlegenheitslösung, um die Kosten der Umsetzung des Karlsruher Existenzminimumbeschlusses aus dem Jahr 1992²⁸⁾ abzumildern. Dies könnte dafür sprechen, diese Hinterlassenschaft vorrangig anzugehen. Sie ist allerdings mit einem Aufkommensminus von 32 Mrd. €²⁹⁾ sehr teuer.

In der Spitze geht es um zwei Fragen: Zum einen um das nie inflationsbereinigte frühe Einsetzen des Spitzensteuersatzes bereits ab 54 058 €, zum anderen um eine Anhebung des Einkommensteuerspitzenatzes auf 42 %. Das frühe Einsetzen des Einkommensteuerspitzenatzes knapp über dem durchschnittlichen Einkommen eines Facharbeiters³⁰⁾ macht die Rechtsverschiebung der Tarifkurve längst auch zu einem Thema der Entlastung des Mittelstands. In den 1950er Jahren erfasste der Einkommensteuerspitzenatz tatsächlich nur die Spitze der Einkommensbezieher.³¹⁾ Der Einkommensteuerspitzenatz traf nur „Spitzenverdiener“. Im historischen Verlauf sind immer größere Gruppen in den Einkommensteuerspitzenatz hineingewachsen, was nicht mehr mit der ursprünglichen Verteilungsaussage vereinbar scheint. Nicht außer Acht gelassen werden darf dabei allerdings, dass der Einkommensteuerspitzenatz heute 10 Prozentpunkte tiefer liegt als Ende der 1990er Jahre. Die Kritik wäre möglicherweise weniger scharf, wenn man den seit 2002 geltenden Tarif mit dem verhältnismäßig niedrigen Einkommensteuerspitzenatz von 42 % als einen Proportionaltarif mit progressiver Eingangszone ansehen würde. Was in jedem Fall fehlt, ist eine vertiefte Auseinandersetzung mit der gesellschaftspolitischen Aussage, die dem heutigen relativ flachen Tarif und dem Erreichen des Einkommensteuerspitzenatzes zugeschrieben werden soll. Allerdings gibt es auch Stimmen, die eine Rückkehr zu einem (deutlich) höheren Einkommensteuerspitzenatz befürworten und hierfür die zweite, bei 250 000 € einsetzende Tarifstufe von 45 % anheben wollen.³²⁾ Dabei geht es wohl weniger um die mit einem solchen Schritt erzielbaren Steuermehreinnahmen³³⁾ als um die „Optik“ des Einkommensteuerspitzenatzes als verteilungspolitischer Chiffre.

2. Notwendigkeit der Einbeziehung des Solidaritätszuschlages

In die Betrachtung ist zudem der Solidaritätszuschlag einzubeziehen, weshalb sich die Diskussion in Wirklichkeit nicht um 42 % bzw. 45 % dreht, sondern um 44,31 % bzw. 47,475 %, wodurch sich die Wahrnehmung eines besonders flachen Tarifs bereits relativiert.

Die Zukunft des Solidaritätszuschlags gehört zwingend auf die Agenda der nächsten Legislaturperiode. Mag das BVerfG für das Jahr 2007 auch noch keinen Anlass gesehen haben, die finanzverfassungsrechtliche Legitimität als Ergänzungsabgabe zu Einkommensteuer und Körperschaftsteuer i.S.v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zu prüfen,³⁴⁾ so fällt es schwer, den Sonderbedarf des Bundes auch nach 2019 weiterhin zu erkennen,³⁵⁾ da der Solidarpakt II keine Verlängerung erfahren wird.³⁶⁾ Die im Rahmen der jüngst verabschiedeten Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen vorgesehene Unterstützung der Länder durch den Bund i.H.v. rund 9 Mrd. € jährlich lässt sich nicht mehr unmittelbar auf das Sonderereignis der deutschen

Wiedervereinigung zurückführen. Es ist ein ganz normales Instrument des föderalen Finanzausgleichs, das keine Sonderbelastung der Bürger rechtfertigt. Richtigerweise hätte schon in diesem Gesetz die Abschaffung des Solidaritätszuschlags beschlossen werden müssen. In den Wahlprogrammen der Parteien³⁷⁾ finden sich hierzu zwar Ansätze, z.T. sehen sie aber ein sehr langsames Auslaufen vor. Nachdruck könnte eine Entscheidung des BVerfG diesen Plänen verleihen. Es ist zu hoffen, dass das BVerfG möglichst zeitnah über den seit 2013 anhängigen neuen Normenkontrollantrag des FG Niedersachsen³⁸⁾ entscheidet und sich diesmal auch in der Sache äußert. Auch wenn das BVerfG wohl kaum so weit gehen dürfte, das Solidaritätszuschlaggesetz für die Vergangenheit für nichtig zu erklären, so ließen sich verallgemeinerungsfähige Aussagen zu den finanzverfassungsrechtlichen Voraussetzungen von Ergänzungsabgaben treffen, an denen sich die Politik orientieren müsste.

Eine Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommensteuer würde die Notwendigkeit einer grundlegenden Tarifreform unterstreichen. Eine solche bewegt stets große Aufkommensvolumina. Das mindert allerdings auch die Aussichten auf andere Maßnahmen, die mit Mindereinnahmen einhergehen.

3. Zukunft der Abgeltungsteuer als Teil der Gerechtigkeitsdebatte

Interessant ist, wie sich in die verteilungspolitische Diskussion die Forderung nach Anhebung oder gar Abschaffung der Abgeltungsteuer einfügt. Diese Forderung findet Anhänger in fast allen Bundestagspar-

28) BVerfG v. 25.9.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl II 1993, 41.

29) Houben/Chirvi, ifst-Schrift 517 (2017), 35; zu möglichen Einkommensteuertarifreformen und ihren Verteilungs- und Aufkommenswirkungen auch Fuest/Kauder/Potrafke, Wirtschaftsdienst 2017, 388; Bach, Wirtschaftsdienst 2017, 391.

30) Bruttoarbeitslohn 51 780 €, Statistisches Bundesamt, Arbeitnehmerverdienste – Fachserie 16 Reihe 2.1-1. Vierteljahr 2017, 21. Dabei bleibt allerdings die Wirkung des Ehegattensplittings außer Betracht.

31) Nach Berechnungen des IW Köln ist das Verhältnis zwischen Einsetzen des Spitzensteuersatzes und durchschnittlichem Arbeitnehmerlohn vom 18-Fachen (1960) auf das 1,6-Fache zurückgegangen, IW Köln, Die Einkommensteuer im Zeitverlauf, 2017. Der Spitzensteuersatz betrug von 1958 bis 1965 53 %.

32) Bundestagswahlprogramm 2017 SPD (39); Bündnis 90/Die Grünen bereits ab 100 000 € (194 f.); Die Linke für 60 % ab 260 000 € (38).

33) Berechnung der Aufkommenswirkungen der SPD-Steuerpläne durch das BMF, s. Handelsblatt v. 12.7.2017, 8.

34) BVerfG v. 8.9.2010, 2 BvL 3/10, DStZ 2010, 773.

35) Hierzu grundlegend EY Beirat, DStR 2014, 1309 m.w.N.

36) Zum Gesetzgebungsverfahren zum Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 90, 91c, 104b, 104c, 107, 108, 109a, 114, 125c, 143d, 143e, 143f, 143g) siehe BR-Drucks. 769/16; BT-Drucks. 18/11131. In der Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses des BT, BT-Drucks. 18/12588, 18 heißt es lediglich, dass nach Auffassung der Bundesregierung „anstelle des Solidarpakts II besondere Hilfen für die ostdeutschen Länder träten“.

37) Dies haben die beiden Regierungsparteien sowie die FDP im Bundestagswahlkampf 2017 erkannt, wobei FDP und SPD am beherrschtesten vorgehen wollen. Die Linke und Bündnis 90/Die Grünen äußern sich nicht zum Solidaritätszuschlag.

38) Niedersächsisches FG v. 21.8.2013, 7 K 143/08, DStRE 2014, 534; das Verfahren wird beim BVerfG unter dem Az. 2 BvL 6/14 geführt.

teien.³⁹⁾ Sie wird in erster Linie als Gerechtigkeitsfrage diskutiert im Hinblick auf die Privilegierung von Kapitaleinkünften mit dem 25-prozentigen Abgeltungsteuersatz gegenüber progressiv mit bis zu 45 % besteuerten Arbeitseinkünften.

Ob die Gerechtigkeitsfrage die Forderung nach Abschaffung der Abgeltungsteuer als ungerechtfertigtes Privileg trägt, erscheint jedoch fraglich; möglicherweise stellt sich die Gerechtigkeitsfrage ganz anders als in der Öffentlichkeit wahrgenommen. Man kann gegen die Abgeltungsteuer ganz unterschiedliche Vorbehalte haben. Sie führt zu Scheduling und verletzt das Nettoprinzip. Sie ist ein Fremdkörper im progressiven Einkommensteuertarif, der sich auch aus Gründen der Vollzugssicherung immer weniger rechtfertigen lässt, je besser der internationale automatische Konten-Informationsaustausch⁴⁰⁾ funktioniert. Dies spricht für die Wiedereingliederung der Kapitaleinkünfte in den regulären Tarif. Das vermeintliche Gerechtigkeitsdefizit der Verschonung gut verdienender Inhaber von Kapitalvermögen steht jedoch aus meiner Sicht nicht im Vordergrund. Ohnehin kommt es zu einer Privilegierung ja nur bei den nicht mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Zinseinkünften, die nur rund 20 % des Volumens der Abgeltungsteuer ausmachen.⁴¹⁾ Dividenden- und Veräußerungseinkünfte müssten nach Abschaffung der Abgeltungsteuer richtigerweise in das Teileinkünfteverfahren integriert werden. Tendenziell würde dies nicht zu Belastungen, sondern zu Entlastungen führen, und zwar nicht nur wegen des dann wieder im Rahmen von § 3c Abs. 2 EStG partiell möglichen Werbungskostenabzugs, sondern auch weil das Teileinkünfteverfahren bis zu einem persönlichen Steuersatz von 41,5 % zu einer geringeren Gesamtbelastung führt.⁴²⁾ Zu einem geringfügigen Belastungsvorteil von rund 1,5 % führt die Abgeltungsteuer gegenüber dem Teileinkünfteverfahren nur im Bereich der oberen Proportionalzone („Reichensteuer“). Die Diskriminierung abgeltungsbesteuerten Dividenden und Veräußerungsgewinne gegenüber teileinkünftebesteuerten Kapitaleinkünften ist ungerecht,⁴³⁾ m.E. verfassungswidrig.⁴⁴⁾ Insofern wäre die Abschaffung der Abgeltungsteuer sehr zu begrüßen, allerdings mit umgekehrten Vorzeichen. Es geht nicht um den Abbau einer Privilegierung von Aktienbesitzern, sondern primär um den Abbau einer Diskriminierung.

Aber auch bei den nicht mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Zinseinkünften ist die Gerechtigkeitsfrage weit weniger eindeutig als in der öffentlichen Debatte angenommen. Zwar kommt es hier mangels Vorbelastung tatsächlich zu einer Privilegierung, auch fällt die Nichtabziehbarkeit von Werbungskosten hier weniger schwer ins Gewicht, da Zinseinkünften i.d.R. keine nennenswerten Aufwendungen gegenüberstehen. Anders fällt die Betrachtung jedoch aus, wenn man das Ziel verfolgt, den Besteuerungszugriff auf die Realverzinsung zurückzunehmen. Der einheitliche Steuersatz von 25 % ist zur Inflationsberücksichtigung ungeeignet,⁴⁵⁾ vielmehr müssten Zinsen in dem Umfang, wie sie lediglich die Geldentwertung ausgleichen, vollständig freigestellt werden; nicht umsonst hatte der Gesetzgeber vor Einführung der Abgeltungsteuer mit hohen Freibeträgen gearbeitet.⁴⁶⁾ Vor dem Hintergrund der enteignenden Wirkung der Niedrigzinsphase müsste es also auch hier eher zu einer Entlastung

statt zu einer Mehrbelastung kommen. Die durch die EZB-Zinspolitik verursachte negative Realverzinsung darf nicht durch den Steuerzugriff auf die verbliebenen minimalen Zinseinkünfte weiter verschärft werden.⁴⁷⁾ Die vermeintliche Gerechtigkeitsfrage fordert damit nicht zwingend eine Höherbelastung von Kapitaleinkünften und die Abschaffung der Abgeltungsteuer.⁴⁸⁾

4. Besteuerung von Vermögen und Erbschaften

Ob die Diskussion um die Reaktivierung einer allgemeinen Vermögensteuer noch einmal aufflammt,⁴⁹⁾ bleibt abzuwarten. Die Grundsteuer als einzige verbliebene Vermögensteuer eignet sich in ihrem jetzigen Zuschnitt der offenen Überwälzung in den Mietnebenkosten⁵⁰⁾ nicht als Instrument der Umverteilung. Die vom Internationalen Währungsfonds ins Spiel gebrachte Staffelung nach der Höhe des Grundvermögens⁵¹⁾ lässt sich in diesem System nicht verwirklichen. Zugleich macht die Überwälzung der

39) Bundestagswahlprogramm 2017 CDU/CSU (33); SPD (40); Bündnis 90/Die Grünen (194); Die Linke (39).

40) Am 29.10.2014 haben die Finanzminister von 51 OECD-Partnerstaaten (zwischenzeitlich mehr als 90 Staaten und Gebiete) in Berlin ein multilaterales Abkommen über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen unterzeichnet. Dieses definiert den neuen globalen Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (Common Reporting Standard, CRS).

41) Vgl. für 2013: Bartels/Jenderny, WTID Working Paper, Nr. 2015/1, 19; für 2015 geht Rürup, Handelsblatt Research Institute v. 4.12.2015, 2 von einem Steueraufkommen von 17 Mrd. € für Dividenden zu 8 Mrd. € für Zinsen und Veräußerungsgewinnen aus; siehe auch Fuest/Spengel, Wirtschaftsdienst 2016, 83 (84).

42) Besonders gravierend ist die Benachteiligung durch die Abgeltungsteuer für Dividendenbezieher mit individuellem Steuersatz unter 25 %, weil bei Ausübung des Veranlagungswahlrechts die volle Dividende und nicht lediglich 60 % der Besteuerung unterliegen, d.h. in diesem Fall wird der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer überhaupt nicht Rechnung getragen.

43) Der Vereinfachungseffekt lässt sich nicht heranziehen, um die höchst ungleiche und je nach Tarifzone erhebliche Diskriminierung zu rechtfertigen, Englisch, Gutachten für die Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen, 32 ff.

44) Ausf. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 504 ff.

45) Englisch, Gutachten für die Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen, 67 ff.; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 8 Rz. 506.

46) Ursprünglich bis zu 6000 DM/12.000 DM, § 20 Abs. 4 EStG i.d.F. v. 13.9.1993, BGBl. I 1992, 1853 (1854).

47) Zwar verneint das BVerfG eine verfassungsrechtliche Pflicht zur Inflationsberücksichtigung im Steuerrecht, BVerfG v. 19.12.1978, 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BVerfGE 50, 57, möglicherweise würde dies vor dem Hintergrund der seit Jahren anhaltenden Vernichtung von Vermögenssubstanz durch die EZB-Zinspolitik anders gesehen.

48) Für die Beibehaltung der Abgeltungsteuer dezidiert Fuest/Spengel, Wirtschaftsdienst 2016, 83–87.

49) Zu der extensiven Diskussion im letzten Bundestagswahlkampf s. DB 2012, Beilage zu Heft 47, Standpunkte zur Vermögensbesteuerung. In den aktuellen Wahlprogrammen ist die Forderung nur noch bei der Linken (40 und 110) und Bündnis 90/Die Grünen (194) enthalten; ausdrücklich dagegen CDU/CSU und FDP; keine Aussagen im Programm der SPD.

50) § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung.

51) Das Handelsblatt hatte in seiner Ausgabe v. 9.5.2017 vorab berichtet, dass der IMF dies in seinem Jahresbericht vorschlagen werde. CDU/CSU, s. Ausgabe v. 10.5.2017, haben diesen Vorschlag kritisiert. Im offiziellen Bericht v. 15.5.2017 (Germany: Staff Concluding Statement of the 2017 Article IV Mission) ist der Vorschlag nicht enthalten.

Grundsteuer jede Reform besonders spürbar und erzeugt Reformwiderstände potenzieller Verlierer. Trotzdem wird sich der Gesetzgeber in Anbetracht der Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung⁵²⁾ dieses Themas nicht länger entziehen können. Die Grundsteuerreform dürfte für die 19. Legislaturperiode gesetzt sein, auch wenn der vorliegende Gesetzentwurf⁵³⁾ mit dem Kostenwertansatz noch der weiteren Diskussion bedarf.⁵⁴⁾

An das zentrale Instrument steuerlicher Vermögensumverteilung, die Erbschaftsteuer, traut sich niemand heran. Die Diskussion nach dem Erbschaftsteuerurteil des BVerfG war eine Scheindebatte.

IV. Steuerpolitik als Standortpolitik

1. Standortpolitik als Folge externer Handlungszwänge

Wenn die verteilungspolitische Diskussion den Ausgangspunkt bildet, dann determiniert dies zugleich auch den Spielraum standortpolitischer Maßnahmen. Wird das politisch definierte Volumen zur Rückgabe von Mehreinnahmen durch Entlastung der Bürger verbraucht, steht es für eine Entlastung von Unternehmen nicht mehr zur Verfügung. Diese Reihenfolge der Debatte ist problematisch. Umverteilungspolitik ist Ausdruck nationaler gesellschaftspolitischer Präferenzen. Äußere Rahmenbedingungen setzen der Umverteilung Grenzen,⁵⁵⁾ definieren aber nicht die Politikziele. Demgegenüber ist Standortpolitik stets relativ zu den Bedingungen in anderen Staaten. Aus den äußeren Rahmenbedingungen wird unmittelbar abgeleitet, welche Maßnahmen im nationalen Steuerrecht zu ergreifen sind. Politik handelt hier i.d.R. nicht aus freien Stücken, sondern auf Grund äußerer Zwänge. Dies gilt zumindest für Deutschland, das bisher nicht als Taktgeber der internationalen Entwicklung aufgetreten ist, sondern sich unter Betonung anderer Standortvorteile im Steuerwettbewerb eher darauf zurückzieht, nicht zu weit zurückzufallen. Gehandelt wird, aber erst dann, wenn es unausweichlich erscheint. Dies müsste eigentlich einen Vorrang der Analyse der externen Rahmenbedingungen begründen. Ein externer Zwang zu einer Entlastung von Unternehmen würde – wenn man nicht auf die umstrittenen Selbstfinanzierungseffekte von Unternehmensteuerreformen setzt – das Volumen für eine Entlastung von Bürgern reduzieren.

2. Internationaler Rahmen

Die zurückliegenden Unternehmensteuerreformen waren ausschließlich dem Druck des internationalen Steuerwettbewerbs geschuldet.⁵⁶⁾ Dieser ist seit der letzten Entlastung durch die Unternehmensteuerreform 2008 nicht zum Erliegen gekommen. Dies hat, da der deutsche Steuergesetzgeber seit 2008 keine weiteren Maßnahmen ergriffen hat, zu einer Verschlechterung der relativen Position Deutschlands geführt.⁵⁷⁾ Ob sich der deutsche Gesetzgeber weiterhin auf den Errungenschaften der Reform des Jahres 2008 ausruhen kann, ist zweifelhaft. Denn nach der vorübergehenden Abschwächung nimmt der Steuerwettbewerb aktuell sogar wieder an Fahrt auf, möglicherweise mit ganz neuen Akzenten. Neuerdings ist von

der post-BEPS-Ära die Rede und damit ist nicht nur die Phase der Umsetzung der BEPS-Empfehlungen gemeint. Während die einen noch am multilateralen Instrument⁵⁸⁾ arbeiten, werden in den USA mit der *Destination-Based Cash Flow Tax*⁵⁹⁾ Reformpläne diskutiert, die die traditionelle Gewinnzuordnung, deren Erhalt die BEPS Initiative galt, aus den Angeln heben würden.⁶⁰⁾ Möglicherweise hat die OECD hier von Anfang an auf verlorenem Posten gekämpft.

Allerdings war das OECD-BEPS Projekt ohnehin nicht geeignet, dem Steuerwettbewerb Einhalt zu gebieten, man kann sogar befürchten, dass es ihn eher verschärft. Zum einen lag der Schwerpunkt in der Bekämpfung aggressiver Steuerplanung der Stpfl. und nicht in der Eindämmung *aggressiven* Steuerwettbewerbs der Staaten. Nur einer von 15 Aktionspunkten, Aktionspunkt 5,⁶¹⁾ adressiert die *beggar my neighbour policy* der Staaten als Kern des Problems. Das war eine weise Selbstbeschränkung, weil die OECD noch weniger Rechtsmacht hat als die EU, auf die steuerliche Standortpolitik ihrer Mitgliedsländer Einfluss zu nehmen. Die von Anfang an und nicht erst seit Trump abwartende bis ablehnende Haltung der USA⁶²⁾ macht das mehr als deutlich. Zum anderen war, da ein zentrales Ziel des BEPS-Projekts mehr Transparenz und Vergleichbarkeit war, eine wettbewerbsverschärfende Wirkung erwartbar.

Auch die EU tut sich sehr schwer in der Limitierung des Steuerwettbewerbs:

Auf der einen Seite zeichnet sich trotz des neuen Richtlinienvorschlags aus dem Jahr 2016⁶³⁾ keine Einigung auf eine gemeinsame Bemessungsgrundlage ab. Ob

52) Dass das BVerfG die Einheitsbewertung im Rahmen der Grundsteuer unbeanstandet lässt, ist insbesondere nach der Entscheidung zur Grunderwerbsteuer, BVerfG v. 23.6.2015, 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, 285, kaum vorstellbar. Die Verfahren 1 BvR 639/11 und 1 BvR 889/12, angekündigt in der Jahresvorschau 2017, geben dem BVerfG Gelegenheit, den Handlungsdruck auf den Gesetzgeber zu erhöhen.

53) Gesetzentwurf zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 105), BR-Drucks. 514/16, sowie Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BR-Drucks. 515/16.

54) S. die Kritik etwa bei Marx, DStZ 2017, 19 ff.; Wengersofsky, StuB 2017, 25 ff.; Houben, StuW 2017, 184 ff.

55) So habe die Mobilität der Steuerquellen und der Steuerwettbewerb zur verbreiteten Niedrigbesteuerung der Kapitaleinkünfte geführt, die per se in einem deutlichen Spannungsverhältnis zu Umverteilungszielen steht, s. auch oben (Fn. 42) zur Diskussion um die Abgeltungsteuer.

56) Während BT-Drucks. 14/2683, 93 f. zum Steuersenkungsgesetz (StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433 es noch als ersten unter vier Erwägungen nannte, ist es in BT-Drucks. 16/4841, 29 f. zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 der einzige Punkt.

57) Spengel/Bräutigam, Ubg 2015, 569 (581).

58) Grundlage dafür ist das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung v. 7.6.2017.

59) Auerbach/Devereux/Keen/Vella, Destination-Based Cash Flow Taxation, Working Paper Series 2017, <https://eml.berkeley.edu/~auerbach/CBTWP1701.pdf>, zuletzt abgerufen 18.7.2017; Becker/Englisch, Ubg 2017, 69.

60) Spengel/Heinemann, DB 2017, Heft 17, M5.

61) OECD, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015.

62) Dazu Piltz, IStR 2015, 529 (532 f.).

63) Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), 2016/0336 (CNS) und Eu-

eine solche den Steuersatzwettbewerb bremsen würde, ist ohnehin zweifelhaft. Hierzu bedürfte es der Einigung auf einen Mindeststeuersatz. Frankreich und Deutschland haben jüngst eine entsprechende Initiative gestartet, die allerdings nur bei Zustimmung aller Mitgliedstaaten erfolgreich sein wird. Einigt man sich dabei auf einen niedrigen Steuersatz von 10 % oder 15 %, ist aus deutscher Sicht ohnehin nicht viel gewonnen.

Die europäische *Anti Tax Avoidance Directives* (ATAD I und II)⁶⁴) gehen zwar in ihren Rechtswirkungen weit über das hinaus, was die OECD mit ihren Empfehlungen vermag, weil sie verbindliche, durch EU-Kommission und EuGH durchsetzbare Vorgaben machen, sie definieren aber nur Mindeststandards. Insofern kann man sie als Maßnahmen zur Limitierung des Steuerwettbewerbs durch laxer Abwehrmaßnahmen begreifen, gegen den *race to the bottom* der Steuersätze wirken sie nicht.

Auch das derzeit so populäre EU-Beihilfenrecht zeigt weder harmonisierende Wirkung, noch wird es gezielt gegen Maßnahmen eingesetzt, die man als unfairen Steuerwettbewerb bezeichnen könnte.⁶⁵) Die – vorwiegend europäischen – Patentboxen sind ein Teil des Übels. Die EU-Kommission hat sich dennoch entschieden, die Selektivität zu verneinen.⁶⁶) Eine andere Entscheidung wäre möglich gewesen.⁶⁷) Zudem ist trotz des europarechtlichen Gebots der Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten⁶⁸) nicht erkennbar, dass gleiche Regeln von der Wettbewerbsaufsicht der EU-Kommission gleichmäßig aufgegriffen werden. Das ermöglicht es einzelnen Staaten, vorteilhafte Regime aufrecht zu erhalten. Man wird abwarten müssen, ob die zum 1.9.2017 erstmals eingreifende Pflicht zum automatischen Informationsaustausch für Steuervorbescheide und APAs,⁶⁹) der ja auch die EU-Kommission einbezieht, zu einer gleichmäßigeren Kontrollpraxis führt.

Noch offen ist, wie sich die Trump'schen Steuerpläne und die im Zuge des Brexit angekündigte Senkung des britischen Körperschaftsteuersatzes auf 15 % auf den internationalen Steuerwettbewerb auswirken werden. Der ursprüngliche Ryan-Brady-Plan einer *Destination-Based Cash Flow Tax*⁷⁰) hätte die traditionelle, am Quellenprinzip orientierte Bemessungsgrundlagenzuordnung auf den Kopf gestellt, wird aber wohl in dieser Form nicht umgesetzt werden. Aber auch eine signifikante Absenkung der Belastung in den USA von aktuell 35 % auf 15 % käme einer tektonischen Plattenverschiebung gleich. Weniger einschneidend sind die May-Pläne, die letztlich die wettbewerbsorientierte britische Steuerstandortpolitik der letzten Jahre nur fortsetzen. Bereits 2015 war eine Absenkung der Körperschaftsteuer auf 18 % ab 2020 beschlossen worden.⁷¹)

3. Ableitungen für die Steuerpolitik im Bereich des Unternehmensteuerrechts

a) Steuerentlastungen

Was ist hieraus für die deutsche Steuerpolitik im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu folgern?

So heterogen das Bild ist, lässt sich zusammenfassen, dass – jedenfalls aktuell – aus dem moderat fortgesetzten Steuerwettbewerb kein Zwang zu einer radikalen

Entlastung der Unternehmen folgt. Die Situation ist nicht mit der vor 2000 oder 2008 vergleichbar.

Allerdings hat sich die deutsche Wettbewerbsposition seither schleichend wieder verschlechtert. Dies könnte z.B. dahingehend gedeutet werden, dass die Gesamtbelastung wenigstens wieder erkennbar und zuverlässig auf unter 30 % gesenkt werden muss. Einen bescheidenen Beitrag (0,825 %) könnte die Abschaffung des Solidaritätszuschlages auf die Körperschaftsteuer leisten. Soweit der Belastungsanstieg auf die gestiegenen Gewerbesteuerhebesätze zurückzuführen ist, hülfe dagegen nur eine grundlegende Strukturreform, die den Kommunen die übergroße Verantwortung für die Positionierung im internationalen Steuerwettbewerb abnimmt.

Derartigen allgemeinen Maßnahmen einer moderaten Steuersatzsenkung stehen spezifische Maßnahmen gegenüber, namentlich die Einführung einer Vergünstigung für Investitionen in Forschung und Entwicklung, die zunehmend mehr Anhänger findet.⁷²) Die verbreitete Skepsis gegenüber Steuervergünstigungen scheint gegenüber steuerlichen F+E-Subventionen nicht zu gelten.⁷³) Entscheidend ist dabei aber deren konkrete Ausgestaltung,⁷⁴) die einerseits Fehllenkungen, andererseits Mitnahmeeffekte vermeiden muss, und gleichzeitig müssen die Kosten der Maßnahme beherrschbar bleiben. Die Gefahr ist groß, dass ein bürokratisches Monster in den Händen der Fin-Verw. herauskommt, das damit gerade den häufig zur Rechtfertigung steuerlicher Maßnahmen angeführten Vorteil eines einfacheren Zugangs gegenüber direkten Fördertatbeständen verlore.

b) Bedarf an Strukturreformen?

Unabhängig von möglichen Entlastungen stellt sich die Frage nach dem Bedarf an strukturellen Reformen des Unternehmensteuerrechts. Hier gilt es, v.a. dort

europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2016/0337 (CNS).

64) Richtlinie (EU) 2016/1164, ABl.EU 2016 Nr. L 193 v. 19.7.2016 und Richtlinie (EU) 2017/952, ABl.EU Nr. L 144 v. 7.6.2017.

65) Zu Schnittmengen und Unterschieden zwischen Beihilfekon- trolle und der Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs s. Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 119; Kahle/Wilderdmuth, Ubg 2013, 405 (413); Hey in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Wettbewerb und Recht, Wien 2015, 285 (295 ff.).

66) EU-Kommission, IP/08/216.

67) Hey, StuW 2015, 331 (342 f.); Valta, StuW 2015, 257 (264 f.).

68) Grundlegend dazu EuGH v. 29.3.1979, C-231/78, Slg. 1979, 1447, Rz. 17.

69) Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

70) Vgl. Auerbach/Devereux/Keen/Vella, Destination-Based Cash Flow Taxation, Working Paper Series 2017, <https://eml.berkeley.edu/~auerbach/CBTWP1701.pdf>, zuletzt abgerufen 18.7.2017; Becker/Englisch, Ubg 2017, 69.

71) Section 7(2) Finance Act 2015 (No.2); gem. Änderung durch Section 46 Finance Act 2016 beträgt der Körperschaftsteuersatz ab 2020 17 %.

72) Etwa Schön, FR 2014, 93 (94 f.); Schön, EY Tax & Law Magazine 1/2014, 50 ff.

73) Das mag den erwarteten positiven ökonomischen Wirkungen zuzuschreiben sein; s. Schnitzer, DStJG 39 (2016), 53 (56 ff.).

74) Zu den Problemen zweckgerechter Ausgestaltung von Steuervergünstigungen Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 19 Rz. 3 und 28 f.; Hey, DStJG 39 (2016), 11 (39 ff.).

anzusetzen, wo die bestehenden Strukturen Deutschland im internationalen Standortwettbewerb behindern.

Viel weniger revolutionär als die schon erwähnte *Destination-Based Cash Flow Tax*, die in den USA diskutiert wird, aber für Deutschland scheinbar schon umstürzend genug sind zwei längst überfällige Strukturereformen, und zwar

- die Reform der Besteuerung der Personengesellschaft und
- die Reform der Gewerbesteuer.

Sie sind m.E. wichtiger denn je, weil sie Voraussetzung sind, um das deutsche Steuerrecht in einem sich möglicherweise fundamental verändernden internationalen Umfeld wendiger zu machen. Dennoch sind bisher alle Vorschläge für eine Reform der Mitunternehmerbesteuerung⁷⁵⁾ und einen Ersatz für die Gewerbesteuer⁷⁶⁾ gescheitert. Vielleicht würde es helfen, diese Themen weniger grundsätzlich als in der Vergangenheit zu diskutieren. Rechtsformneutralität und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind hehre Ziele, die an Bedeutung nicht verloren haben, sind aber scheinbar weder i.S.d. Politik noch der Betroffenen. Einfacher wäre es möglicherweise, das Abschneiden alter Zöpfe als Praktikabilitäts- und Wettbewerbsfrage zu diskutieren.

Personengesellschaften mit tausenden von Gesellschaftern führen das System transparenter Besteuerung an die Grenzen der Machbarkeit. Hinzu kommt die „Ultratransparenz“ der deutschen Mitunternehmerbesteuerung mit dem Sonderbetriebsvermögen I und II. Sie führt international zu Verwerfungen, die dann mit Vorschriften wie § 50d Abs. 10 und § 4i EStG bekämpft werden. Die Grundstruktur der Mitunternehmerbesteuerung stammt aus der überkommenen Welt definitiver Gewerbesteuerzusatzbelastung und kann vor dem Hintergrund von § 35 EStG überdacht werden. Hier gäbe es viele Verbesserungsmöglichkeiten auch jenseits der großen Lösung rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung.⁷⁷⁾

Auch die Gewerbesteuer ist unter Praktikabilitätsgesichtspunkten ein Desaster. Die Notwendigkeit einer zweiten Unternehmensteuerplanung neben der Körperschaftsteuer und die Kontrolle von tausenden Gewerbesteuerbescheiden durch manches deutsche Großunternehmen mögen nur Organisationsprobleme sein. Aber was ist der Mehrwert? Positive Effekte des innerdeutschen Steuerwettbewerbs der Kommunen sind nicht erkennbar. Im Gegenteil, sobald einzelne Kommunen, wie früher die Nullsteuerkommunen Norderfriedrichskoog oder heute die Stadt Monheim, ihre Hebesatzpolitik wettbewerbsstrategisch nutzen, wird der Ruf nach Begrenzung laut, der ja bereits zum Mindesthebesatz des § 16 Abs. 4 GewStG geführt hat. Im internationalen Steuerwettbewerb nimmt die Gewerbesteuer Deutschland die Beweglichkeit. Als Störfaktor erweist sie sich auch im Kontext europäischer Harmonisierung, da sich diese naturgemäß auf die Körperschaftsteuer beschränkt. Bereits in der anstehenden Umsetzung der ATAD stellt sich die Frage nach Folgerungen in der Gewerbesteuer.⁷⁸⁾ Spätestens wenn es tatsächlich zu einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage kommt, wird der deutsche Gesetzge-

ber nicht mehr an der Zweigleisigkeit einer staatlichen Körperschaftsteuer und einer kommunalen Körperschaftsteuer mit abweichender Bemessungsgrundlage (= Gewerbesteuer) festhalten können, auch wenn der GKKB-Richtlinienvorschlag formal die Gewerbesteuer nicht erfasst.⁷⁹⁾

Dass es zu diesen Strukturereformen in der nächsten Legislaturperiode kommen wird, ist nahezu ausgeschlossen. Unmittelbarer externer Druck ist nicht zu erwarten, insbesondere nachdem das BVerfG es im Zurückweisungsbeschluss zu den vom FG Hamburg vorgelegten⁸⁰⁾ Hinzurechnungstatbeständen des § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG abgelehnt hat, sich in der Sache mit der Gewerbesteuer zu befassen. Der Impuls für eine Gewerbesteuerreform wird nicht aus Karlsruhe kommen, sondern muss von der Politik selbst entwickelt werden. Dies gilt auch für die Besteuerung der Personengesellschaft,⁸¹⁾ und dort stehen beide Themen nicht auf der Agenda. Die Forderung nach Integration der Gewerbesteuer und Reform der Mitunternehmerschaft scheint aussichtslos, dennoch darf man nicht müde werden, die Probleme wenigstens immer wieder zu benennen.

c) Handlungsbedarf im Bestand

Schwierige, zugleich aber unausweichliche⁸²⁾ Reformaufgaben stellen sich aber auch jenseits der großen Strukturfragen. Reformnotwendigkeit besteht v.a. in zwei Bereichen:

- im Bereich des internationalen Steuerrechts und
- im Bereich der Verlustberücksichtigung.

Dabei bedarf es in beiden Bereichen erst einmal einer Bestandsaufnahme, denn in erster Linie gilt es, die ausufernde Gesetzgebung der letzten Jahre zurückzuschneiden. Ein zentrales – sehr standortrelevantes – Ziel sollte die Vereinfachung sein.

Das Außensteuergesetz und die vielen neuen Tatbestände im Einkommensteuergesetz – insb. § 50d, § 50i, § 4h, § 4i, § 4j EStG – haben ein kaum noch durchschaubares Dickicht hinterlassen. Vor einigen Jahren gab es einen regelrechten Wettbewerb um die längste Liste aller streichungswürdigen Nummern der Steuerbefreiungstatbestände des § 3 EStG.⁸³⁾ Für das internationale Unternehmensteuerrecht fehlt ein solcher Wettbewerb. Das mag auch daran liegen, dass die Ord-

75) Seit dem 33. Deutschen Juristentag im Jahr 1924 wird Rechtsformneutralität (erfolglos) eingefordert.

76) Z.B. Vier-Säulen-Modell Stiftung Marktwirtschaft, Entwurf Allgemeines Unternehmensteuergesetz (UntStG), 19 f.

77) S. hierzu etwa die konservativen Reformvorschläge von Wendt, FR 2012, 1026 (1026 und 1028).

78) S. hierzu etwa Rieck, IStR 2017, 399 (401); Kahlenberg/Prusko, IStR 2017, 304 (309).

79) Art. 2 Nr. 1 Buchst. b des Richtlinienvorschlags 2016/865 erfasst im Anwendungsbereich ausdrücklich nur die Körperschaftsteuer (vgl. Anhang II des Vorschlags).

80) FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, DStRE 2012, 478; BVerfG v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862.

81) Anhängiges Verfahren beim BVerfG: 2 BvL 8/13; der Normenkontrollantrag zur gleichheitssatzkonformen Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG betrifft nur eine begrenzte Fragestellung.

82) In den steuerpolitischen Programmen der Parteien werden sie bisher allerdings nicht richtig benannt.

83) Am weitesten gehend Paul Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 488-491; siehe aber auch Lang u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, 28 f. und 56 f.

Ohne wäre fahrlässig: Das Steuerberater Handbuch 2017!

Dieses Werk ist Bestandteil des
Online-Fachportals Stotax First:
www.stotax-first.de



Darum geht es:

- ABC der wichtigsten Beratungsschwerpunkte des Steuerberaters (z. B. Betriebsverpachtung, vorweggenommene Erbfolge, Insolvenz, Außensteuerrecht)
- Kanzleimarketing und Honorargestaltung
- Berufsrecht, vereinbare und unvereinbare Tätigkeiten, Fachberatertitel
- Tabellen und Übersichten zu den wichtigsten Steuerarten und Rechtsgebieten sowie zur aktuellen Rechtsprechung und Gesetzgebung



Print

Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
Steuerberater Handbuch 2017

25. Auflage 2017, gebunden, 1.956 Seiten.
Preis € 129,-
ISBN 978-3-08-374017-9



Online

Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.

Steuerberater Handbuch 2017 online

Jahresbezugspreis € 126,-
ISBN 978-3-08-184000-0
(Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)

Jetzt bestellen!

Portofrei unter:



www.stollfuss.de



bestellung@stollfuss.de



0228 724-0

STOTax
Stollfuß Medien

nung des Bestandes im internationalen Steuerrecht ungleich anspruchsvoller ist. Vor allem ist zu analysieren, wo diese Tatbestände über internationale Standards hinausgehen. Harmonisierung auf EU-Ebene und Koordinierung auf OECD-Ebene machen nur Sinn, wenn sie vom nationalen Gesetzgeber nicht nur als Minimalprogramm begriffen werden. Es geht bei den Bemühungen der OECD und EU nicht nur darum, Steuerwettbewerb durch defizitäre Abwehrmaßnahmen zu verhindern, sondern auch um Rechtssicherheit zur Vermeidung von Doppelbelastungen für die Stpfl. Auch sollte man sich von nicht vollziehbaren⁸⁴⁾ Normen trennen, wie sie sich z.B. im Außensteuerrecht mit der Beherrschungsfiktion im Bereich der Kapitalanlageeinkünfte in § 7 Abs. 6 AStG finden.

Nimmt man die Rede von der post-BEPS-Ära ernst, wäre es zudem fatal, die OECD Aktionspläne einfach nur stoisch abzuarbeiten, obwohl sich das Rad möglicherweise längst weitergedreht hat. Dass viele Vorgaben mittlerweile nicht mehr aus Paris, sondern aus Brüssel kommen und in bindendes Europarecht gegossen sind, sollte Deutschland mahnen, sich auf der internationalen und europäischen Bühne nicht nur in eine Richtung zu bewegen, nicht nur auf immer schärfere Vorschriften zu dringen. Immerhin ließe sich auf EU-Ebene die Vetoposition des Einstimmigkeitsprinzips für mehr Ausgewogenheit effektiv nutzen. Die bereits entstandenen Reformpflichten gilt es abzuarbeiten. Deshalb muss sich der deutsche Gesetzgeber ungeachtet des in Art. 3 ATAD normierten Mindestschutzniveaus z.B. mit der Konzeption der Hinzurechnungsbesteuerung befassen und diese an die in Art. 7, 8 ATAD vorgesehene Funktionsweise anpassen.⁸⁵⁾ Eine Reform des AStG wird schon seit Langem gefordert.⁸⁶⁾ Jetzt ist sie zwingend, da kleine Korrekturen nicht ausreichen werden.

Auf das in der steuerpolitischen Praxis leider so beliebte „minimalinvasive Vorgehen“⁸⁷⁾ sollte sich der Gesetzgeber auch nicht beschränken, wenn es um die Reaktion auf den § 8c KStG-Beschluss des BVerfG⁸⁸⁾ geht. Es hätte nicht der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG und der Entscheidung des Großen Senats des BFH zum Sanierungserlass⁸⁹⁾ bedurft, um zu erkennen, dass die steuerliche Verlustberücksichtigung im Argen liegt. Die lange Liste der vorrangig vor der Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns anzuwendenden besonderen Verlustverrechnungsregeln in § 3a Abs. 3 EStG (13 Nummern!) macht deutlich, wie komplex die Verlustverrechnung mittlerweile ist.

Zwar hat sich der Zweite Senat des BVerfG in seinem am 12.5.2017 bekanntgegebenen § 8c KStG-Beschluss eng auf den Verfahrensgegenstand des anteiligen Verlustuntergangs infolge eines Wechsels von mehr als 25 % der Anteile beschränkt (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG). Ausdrücklich offen gelassen wurde, inwieweit die Einfügung von § 8d KStG „heilende“ Wirkung hat.⁹⁰⁾ Sehr klar kommt aber zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber den Verlustvortrag nicht willkürlich abschneiden darf. Das setzt freilich voraus, dass der Rechtsgedanke der Verlustberücksichtigung, der seit Ende der 1990er Jahre zunehmend abhandengekommen ist, wieder klar wird. Nur so kann berechtigte Missbrauchsvermeidung von unberechtigten Verletzungen des Nettoprinzips abgeschichtet werden.

Der Gesetzgeber mag abwarten, abwarten wie das Verfahren beim EuGH zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG⁹¹⁾ ausgeht, abwarten, ob § 8d KStG, dem die EU-Kommission einen beihilferechtlichen Komfortletter versagt hat, ebenfalls angegriffen werden wird,⁹²⁾ abwarten wie das BVerfG die BFH-Vorlage zu Mindestbesteuerung⁹³⁾ entscheiden wird, abwarten, wie das Notifizierungsverfahren zur neuen Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne in § 3a EStG, § 7b GewStG verläuft.

Sich von der Beihilfeaufsicht abhängig zu machen, bürgt indes nicht zwingend für rationale Steuerpolitik. Auch das Verfassungsrecht kann allenfalls letzte Bastion der Verlustverrechnung sein. Zu kurz gegriffen wäre es in jedem Fall, gesetzgeberische Reparaturen auf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu beschränken, möglicherweise sogar selbst hier untätig zu bleiben⁹⁴⁾ und die Stpfl. für die Zukunft auf § 8d KStG zu verweisen. Neue Verfassungsgerichtsverfahren wären absehbar.

Aber es geht um weit mehr als nur das Risiko, weitere verfassungsgerichtliche Verfahren zu vermeiden. Eine adäquate Verrechnung von Verlusten ist Ausdruck vernünftiger Standortpolitik. Und diese muss sich mit Umverteilungspolitik die Waage halten. Deshalb sollten Reformen im Bereich der Unternehmensbesteuerung nicht von vornherein durch die Kautelen der Aufkommensneutralität begrenzt werden. Das aktuelle und prognostizierte Steuerplus sollte auch dazu verwendet werden, fiskalisch motivierte Einschnitte im Unternehmensteuerrecht zurückzudrehen. Es gibt genügend Vorschläge, wie sich das mit sehr moderaten Aufkommenseinbußen verwirklichen lässt.

84) Zur gleichheitsrechtlichen Relevanz der Vollzugsdefizite im Außensteuerrecht Waldhoff, StuW 2013, 121 ff.

85) So zu Recht die Forderung von Schönfeld, IStR 2017, 486 (487 f.).

86) Wassermeyer, DB 2007, 535; Haas, IStR 2011, 353.

87) Insb. nach der Erbschaftsteuerentscheidung v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, vgl. BT-Drucks. 18/8911, „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG“, in der die Beschränkung auf die Beseitigung der Beanstandungen durch das BVerfG zum Ausdruck kommt.

88) BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094.

89) BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.

90) BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 (1108, Rz. 161).

91) Az. EuGH: C-209/16 P.

92) Im Schrifttum wird § 8d KStG z.B. von Wilcken, NZI 2016, 996 (998), ausdrücklich als europarechtswidrige Beihilfe eingestuft; ähnliche Bedenken Förster/von Cölln, DStR 2017, 8 (17 f.); Brandt, Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 17.11.2016, 5 f.; Brandis in Blümich, § 8d KStG Rz. 33; Hackemann in Mössner/Seeger, § 8d KStG Rz. 26 ff.

93) BFH v. 26.2.2014, I R 59/12, BStBl II 2014, 1016; Az. BVerfG: 2 BvR 242/17 und 2 BvL 19/14.

94) Von der Einführung von § 8c KStG bis zum Inkrafttreten von § 8d KStG dürfte § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in keinem Fall mehr angewendet werden. Dies folgt unmittelbar aus der Entscheidung des BVerfG, das die Verfassungswidrigkeit und damit Unanwendbarkeit vollkommen zu Recht mit ex-tunc-Wirkung festgestellt hat.