

Der BFH geht jedoch in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es im Gewerbesteuerrecht keinen allgemeinen Rechtsatz des Inhalts gibt, dass der Gewerbeertrag zu kürzen ist, soweit es ohne Kürzung zu einer Doppelbelastung kommt, noch dass umgekehrt eine Kürzung zu unterbleiben hat, wenn dies zu einer doppelten Entlastung führt³⁹. Die Kataloge der § 8 und § 9 GewStG sind abschließend und können nicht erweitert werden. Demgegenüber hat die frühere Rechtsprechung angenommen, Gewinnerhöhungen seien nicht zu berücksichtigen, wenn sie auf der Auflösung oder dem Rückfluss in früheren Jahren gewinnmindernd berücksichtigter, jedoch nach § 8 GewStG hinzugerechneter Beträge beruhen. Dies ergebe sich aus dem Sinn und Zweck der gewerbesteuerrechtlichen Sonderregelungen zur Ermittlung des Gewerbeertrags⁴⁰.

39 BFH v. 25. 1. 2006, I R. 104/04, BStBl II 2006, 844, DStR 2006, 605; v. 15. 9. 2004, I R. 16/04, BStBl II 2005, 297, DStRE 2005, 343; v. 23. 10. 1985, I R. 235/81, BStBl II 1986, 72, BeckRS 1985, 22007428.

40 BFH v. 13. 1. 1977, IV R. 9/73, BStBl II 1977, 472, BeckRS 1977, 22003834; v. *Twickel*, in: Blümich, GewStG, § 7 Rn. 76.

Das objektive Nettoprinzip aus gemeinschaftsrechtlicher, abkommensrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht

Von Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Heidelberg*

Das objektive Nettoprinzip ist nicht nur ein tragendes Element im Gesamtsystem des deutschen Steuerrechts; es wird auch von außen an die Steuerpolitik herangetragen. Der Beitrag erläutert, inwieweit die Frage nach dem objektiven Nettoprinzip Antworten aus anderen Rechtsordnungen erfahren kann. Er nimmt dabei drei Bereiche in den Blick: das Gemeinschaftsrecht (1.), das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2.) und ausländische Rechtsordnungen, in denen sich die Frage nach einem - wie immer ausgestalteten - Nettoprinzip ebenfalls stellt (3.).

1. Gemeinschaftsrecht

1.1 Grundfreiheiten

In einer ersten Annäherung geraten die Grundfreiheiten in den Blick. Schon wenn man sie lediglich - wie es im Bereich der direkten Steuern bislang üblich ist - als relative Garantien liest, d. h. als Gleichheitssätze und nicht auch als absolut wirkende, d. h. rein freiheitsrechtlich geprägte Regeln, können sie die Berücksichtigung von Aufwendungen und Verlusten gebieten. Dabei sind zwei Perspektiven möglich:

1.1.1 Inlands-Auslands-Vergleich

Erstens die hinlänglich bekannte Perspektive des Inlands-Auslands-Vergleichs: Die Grundfreiheiten verbieten jedem Mitgliedstaat die Nichtberücksichtigung von Aufwendungen in grenzüberschreitenden Fällen, wenn dieser Mitgliedstaat die

3. Fazit

Da die Körperschaftsteuer eine Ertragsteuer ist, gilt das objektive Nettoprinzip für das Körperschaftsteuerrecht in gleichem Maße wie für das Einkommensteuerrecht. Durchbrechungen dieses Prinzips bedürfen daher der Rechtfertigung. Körperschaften verfügen nach derzeitiger Konzeption des Gesetzes über eine eigenständige steuerliche Leistungsfähigkeit, die losgelöst von den wirtschaftlichen Verhältnissen ihrer Mitglieder oder Gesellschafter ermittelt wird. Soweit das Gesetz hiervon zu Gunsten wie zu Lasten abweichend auch die Verhältnisse der Anteilseigner einbezieht, ist dies zulässig, wenn hierfür ein sachlicher Grund - etwa die Abwehr von Missbräuchen oder die Verwirklichung einer rechtsformneutralen Besteuerung - vorliegt.

Im Gewerbesteuerrecht gilt ein modifiziertes objektives Nettoprinzip. Abzustellen ist nicht auf die Leistungsfähigkeit des individuellen Betriebes, sondern auf dessen objektive Ertragskraft. Jedoch wird die objektive Leistungsfähigkeit des Betriebes insbesondere durch die mangelnde Abgestimmtheit der Zu- und Abrechnungen in § 8 und 9 GewStG und das Abstellen auf den Steuerschuldner hinsichtlich der Verlustnutzung und der Freibeträge fehlerhaft dargestellt.

Aufwendungen im rein innerstaatlichen Fall zum Abzug zulässt. Der EuGH wendet im Bereich der Erwerbsaufwendungen auch bei natürlichen Personen nicht die *Schumacker*-Doktrin mit der primären Verantwortlichkeit des Ansässigkeitsstaats an, sondern lässt intuitiv und ohne nähere Begründung die Erwerbsaufwendungen den Erwerbseinnahmen folgen: Wenn diese im Quellenstaat belastet werden dürfen, sei der Quellenstaat von Gemeinschaftsrechts wegen auch zur Berücksichtigung der korrespondierenden Erwerbsaufwendungen verpflichtet. Dies gilt gleichermaßen für natürliche und juristische Personen.

Für juristische Personen ist Gleiches für die erwerbsbedingten Verluste anerkannt. Der Quellenstaat muss sie jedenfalls dann zum Abzug zulassen, wenn er die korrespondierenden positiven Einkünfte besteuert und die Verlustberücksichtigung auch seinen Ansässigen gewährt. Entsprechendes muss - auch wenn es bislang nicht entschieden ist - für die Verluste natürlicher Personen gelten.

Was so klar klingt, ist aber weder theoretisch noch in der Anschauung der Rechtsprechung des EuGH abschließend geklärt: die Grenzziehung zwischen den Aufwendungen des Stammhauses und denjenigen der ausländischen Aktivität oder Betriebsstätte. Diese Frage ist aus anderen Kontexten (§§ 34d, 49 EStG, Art. 7 Abs. 2 OECD-MA u.s.f.) vertraut. Sie stellt sich aber auch unter den Grundfreiheiten. Es ist der EuGH, der entscheiden muss, ob bestimmte Gemeinkosten als Gemeinkosten der Betriebsstätte anzusehen (und deshalb im Quellenstaat abziehbar zu stellen) sind oder auf das Stammhaus entfallen (so dass der Quellenstaat sie ohne Verstoß gegen die Grundfreiheiten unberücksichtigt lassen darf).

In Ansätzen hatte sich der Europäische Gerichtshof dieser Frage anlässlich eines Vorabentscheidungsersuchens des I. Senats des BFH im Fall *Equestre da Lezria Grande* aus dem Jahr 2007 zu widmen. Im Hinblick auf § 50a Abs. 4 EStG stellte der EuGH damals klar, dass die Dienstleistungsfreiheit einer mit-

* Prof. Dr. Ekkehart Reimer ist Inhaber des Lehrstuhls für öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg. Für wertvolle Hilfe in der rechtsvergleichenden Analyse danke ich Herrn wiss. Mit. Matthias Huber und Herrn wiss. Mit. Ruben Martini.

gliedstaatlichen Regelung nicht entgegenstehe, die den Betriebsausgabenabzug davon abhängig macht, dass die Betriebsausgaben in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, die im Rahmen einer im betreffenden Mitgliedstaat ausgeübten Tätigkeit erzielt worden sind¹. Der EuGH hat die Anforderungen, die an die Unmittelbarkeit des wirtschaftlichen Zusammenhangs zu stellen sind, um die Vorgabe konkretisiert, es müsse sichergestellt sein, dass alle Kosten, die sich von dieser Tätigkeit nicht trennen lassen, unabhängig vom Ort oder Zeitpunkt ihrer Entstehung betrachtet werden². Die Beurteilung der Einzelheiten sei aber Sache der mitgliedstaatlichen Gerichte³.

Der I. Senat des BFH hat in seinem Schlussurteil den breiten Beurteilungsspielraum, den ihm der EuGH damit eingeräumt hat, entschlossen genutzt und den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang nur für diejenigen Kosten bejaht, die „nach ihrer Entstehung oder Zweckbindung mit den betreffenden steuerpflichtigen Einnahmen in einem unlöslichen Zusammenhang stehen, also ohne diese nicht angefallen wären, was wiederum eine konkrete Zuordenbarkeit von Bezügen und Aufwendungen erfordert, die im Einzelfall zu prüfen ist; ein bloßer Veranlassungszusammenhang genügt nicht“⁴.

Mit diesen strengen Maßstäben, die für Gerichte kapitalexportierender Staaten eher unüblich sind, muss Großzügigkeit in Outbound-Fällen korrespondieren. Man wird den I. Senat nicht missverstehen, wenn man seiner Entscheidung im Fall *Centro Equestre* eine Festlegung darauf entnimmt, dass Deutschland für den Fall, dass sich das Stammhaus im Inland befindet, auch diejenigen Kosten zum Abzug zulassen wird, die zwar in einem Veranlassungszusammenhang mit der Tätigkeit einer ausländischen Betriebsstätte stehen, deren Zusammenhang mit der Tätigkeit der Betriebsstätte aber nicht unlöslich ist.

Insgesamt hat die souveränitätsschonende, die Zuordnungsfragen den mitgliedstaatlichen Gerichten überlassende Rechtsprechung des EuGH aber den Nachteil, dass es leicht zu Disparitäten zwischen den mitgliedstaatlichen Zuordnungsregeln kommen kann. Sie ließen sich durch eine Zentralisierung der Zuordnungsregeln beim EuGH vermeiden. Eine derartige Zentralisierung wäre allerdings der – schwerwiegenden und berechtigten – Kritik ausgesetzt, dass der EuGH die Grenzen der ihm überantworteten negativen Integration überschreite und gestaltende Entscheidungen trafe, die in die Rechtssetzungshoheit der Mitgliedstaaten übergreifen. Darin läge ein Verstoß gegen Art. 93 f. EG, der die Rechtssetzung in Steuersachen beim Rat monopolisiert, zudem der Kommission das alleinige Initiativrecht zuweist und Einstimmigkeit verlangt.

Damit gerät als konzeptionelles Gegenbild zu der EuGH-Judikatur im Fall *Centro Equestre* eine Lösung in den Blick, die sich als Mittelweg anbietet: Der EuGH könnte, statt selber Maßstäbe für die Zuordnung von Betriebsausgaben zu entwickeln, an das jeweils anwendbare innergemeinschaftliche DBA anknüpfen. Diese Anknüpfung wahrt die Prärogative der Mitgliedstaaten für Gestaltungsentscheidungen, lässt sich gut mit Art. 293 EG und dem gemeinschaftsrechtlichen Subsidiaritätsprinzip⁵ begründen

und führt für die Quantifizierung fort, was der EuGH für die territoriale Aufwands- und Verlustzuordnung in einer Reihe von Entscheidungen⁶ dem Grunde nach bereits praktiziert.

Der Inlands-Auslands-Vergleich ist in dieser ersten Perspektive methodisch gesichert. Die Grundfreiheiten gebieten für den Auslandsfall die Besteuerung auf Basis eines objektiven Nettoprinzips, wenn sich der betroffene Mitgliedstaat für den Inlandsfall aus freien Stücken für das objektive Nettoprinzip entschieden hat, erlauben aber für den Auslandsfall eine territoriale Begrenzung, die durch den Rückgriff auf das jeweils anwendbare innergemeinschaftliche DBA nähere Konturen erlangen kann.

1.1.2 Brutto-Netto-Vergleich

Die zweite Perspektive, die ich zur Diskussion stellen möchte, ist der Vergleich desjenigen, der binnenmarktspezifische Zusatzausgaben hat, gegenüber demjenigen, der vom Binnenmarkt keinen Gebrauch macht und deshalb auch keine Zusatzausgaben tragen muss.

Beispiel:

Angenommen, der sehr kleine Mitgliedstaat M verhängt ein generelles Abzugsverbot für alle Reise- und Transportkosten eines Steuerpflichtigen. Darf M dieses Abzugsverbot auch auf die Kosten erstrecken, die einem EG-ausländischen Unternehmer für Reisen oder Warentransporte über große Entfernungen innerhalb der Gemeinschaft entstehen?

Ein Abzugsverbot für den reinen Inlandsfall mag der innerstaatliche Gesetzgeber von M verhängen, weil der darin liegende Nachteil auf Grund der Größe des Landes nicht gravierend ins Gewicht fällt. Wenn er diese Grundentscheidung aber generell und damit insbesondere auch in Fällen mit Auslandsberührung gelten lässt, bekommt das Abzugsverbot ein größeres Gewicht. Zwar kann der klassische Gleichbehandlungsanspruch dem Steuerpflichtigen auf den ersten Blick nicht helfen: Denn einen Abzug kann auch der rein innerstaatlich tätige Steuerpflichtige nicht beanspruchen. Eine Rephrasierung lässt den Sachverhalt aber in einem anderen Licht erscheinen: Wenn das innerstaatliche Steuerrecht grundsätzlich dem Nettoprinzip folgt und Ausnahmen hiervon nur *de minimis* vorsieht, kann man ihm die Aussage entnehmen: „Alle erheblichen Betriebsausgaben sind abziehbar“. In einem reinen Inlandsfall fände diese Regel uneingeschränkt Anwendung; nur im grenzüberschreitenden Fall würde sie eingeschränkt. Diese Rephrasierung plausibilisiert die prinzipielle Ausdehnung der Grundfreiheiten von reinen Diskriminierungsverboten auf Differenzierungsgebote – besagt also, dass die Grundfreiheiten nicht nur die Ungleichbehandlung wesentlich gleicher, sondern auch die Gleichbehandlung wesentlich ungleicher Sachverhalte verbieten.

Auch hier ist ein Parallellfall heranzuziehen, den der EuGH zu entscheiden hatte: die Nichtberücksichtigung von Währungsverlusten, die der in Deutschland ansässigen *Deutschen Shell GmbH* vor Einführung des Euro bei der Rückzahlung von Dotationskapital einer italienischen Betriebsstätte an das inländische Stammhaus entstanden waren⁷. Bei rein innerstaatlichen Transaktionen, aber auch bei Transaktionen innerhalb der Euro-Zone kommen derartige Verluste schon faktisch nicht vor⁸. Dennoch

1 EuGH v. 15. 2. 2007, C-345/04, Slg. 2007, I-1425, IStR 2007, 212, *Centro Equestre da Lezria Grande/BfF*, Tz. 27. Vorausgehend BFH v. 26. 5. 2004, I R 93/03, BFHE 206, 341, DStRE 2004, 1083; nachfolgend BFH v. 24. 4. 2007, I R 93/03, BFHE 218, 83, BStBl II 2008, 132, DStRE 2007, 1015.

2 EuGH v. 15. 2. 2007, C-345/04, Slg. 2007, I-1425, IStR 2007, 212, *Centro Equestre da Lezria Grande/BfF*, Tz. 27.

3 EuGH v. 15. 2. 2007, C-345/04, Slg. 2007, I-1425, IStR 2007, 212, *Centro Equestre da Lezria Grande/BfF*, Tz. 26.

4 BFH v. 24. 4. 2007, I R 93/03, BFHE 218, 83, BStBl II 2008, 132, DStRE 2007, 1015, Tz. 19.

5 Art. 5 Abs. 2 EG i. V. m. dem Protokoll (Nr. 30) über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit, 1997.

6 Exemplarisch: EuGH v. 12. 5. 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2823, *Gilly*, DStRE 1998, 445; v. 13. 12. 2005, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, *Marks & Spencer*, DStR 2005, 2168; v. 15. 5. 2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, DStR 2008, 1030.

7 EuGH v. 28. 2. 2008, C-293/06, DStRE 2008, 1263, *Deutsche Shell*.

8 Vgl. aber die differenzierten Überlegungen bei *Haslehner*, EuGH-Urteil *Deutsche Shell GmbH* (Rs. C-293/06): Das gemeinschaftsrechtliche Ende der Symmetriethese? in: SWI 2008, 161 ff.

gilt hier (selbst für den Fall, dass die Versagung des Betriebsausgabenabzugs auf einer neutral formulierten Regelung beruht hätte): Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs betrifft materiell ausschließlich grenzüberschreitende Sachverhalte; insofern begründet auch sie Sonderbelastungen. Geht man mit dem EuGH davon aus, dass diese Sonderbelastungen im Quellenstaat naturgemäß nicht in Erscheinung treten und daher dort nicht berücksichtigt werden können (was m. E. nicht zwingend ist), steht die Entscheidung auch nicht in offenem Widerspruch zu dem ein Jahr zuvor ergangenen Urteil im Fall *Centro Equestre*⁹.

Die Fälle eines Brutto-Netto-Vergleichs sind daher ebenfalls Fälle, die man gleichheitsrechtlich lösen kann und gleichheitsrechtlich lösen sollte. Auf Tatbestandsebene ergeben sich dabei Gleichheitsverletzungen; mithin erweisen sich beide Abzugsverbote deshalb als zumindest rechtfertigungsbedürftig.

1.2 Beihilfenrecht

Mit umgekehrter Zielrichtung begegnet das Beihilfenrecht (Art. 87, 88 EG) der Ausgestaltung des Betriebsausgabenabzugs in den mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen¹⁰. Steuerliche Regelungen erfüllen den Tatbestand des Art. 87 Abs. 1 EG, wenn sie einem oder mehreren Unternehmen einen finanziellen Vorteil verschaffen, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige selektiv begünstigen, den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Nach diesen Maßstäben steht das Beihilfenrecht einer Pauschalierung von Erwerbenaufwendungen entgegen, wenn und soweit diese Pauschalierung – selten, gelegentlich oder immer – zu einem Abzug führt, der die tatsächlich angefallenen Aufwendungen übersteigt. Dies gilt z. B. für Sonderabschreibungen¹¹, aber auch für die von einzelnen Mitgliedstaaten gewährten Erhöhungen des Betriebsausgabenabzugs für Investitionen in Forschung und Entwicklung¹². Insofern markiert das objektive Nettoprinzip die Schwelle, ab der das Beihilfenrecht als steuerliches Untermaßverbot eingreift.

1.3 Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren bei verbundenen Unternehmen

Nicht restlos geklärt ist die Frage, ob dem Sekundärrecht und hier insbesondere der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren bei verbundenen Unternehmen¹³ der Charakter einer Garantie der Abziehbarkeit von Schuldzinsen zukommt. Die Richtli-

nie zielt auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung, die sich bei konzerninternen Zinsen daraus ergibt, dass sowohl der Quellenstaat (Sitzstaat der Schuldnergesellschaft) als auch der Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers die Zinsen besteuern. Die Richtlinie verbietet daher dem Quellenstaat die Besteuerung der Zins-einnahmen.

Teilweise wird dieses einnahmenseitige Besteuerungsverbot zugleich als Verbot ausgabenseitiger Abzugsbeschränkungen gelesen: Die Richtlinie stehe Regelungen des Quellenstaats entgegen, nach denen dieser an Stelle der klassischen Gewinn- und Ertragsbesteuerung des Zinsschuldners auf Nettobasis den Zins-/Lizenzgebührenaufwand für nicht oder nicht in voller Höhe abziehbar erklärt¹⁴. Folgt man dem, verstoßen insbesondere die Abzugsverbote für Fälle der Gesellschafterfremdfinanzierung (z. B. § 8a KStG a. F.), die Zinsschranke (§ 8a KStG n. F. i. V. m. § 4h EStG) und die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 GewStG gegen die Richtlinie. Für diese Auffassung spricht immerhin, dass die Nichtabziehbarkeit von Zinsen und Lizenzgebühren auf Ebene des Schuldners wirtschaftlich zum selben Ergebnis führt wie ein Quellensteuereinbehalt auf der Ebene des Empfängers.

Die Richtlinie zielt aber auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung im technischen Sinne, d. h. die Besteuerung ein und desselben Steuerpflichtigen durch zwei Staaten. Abzugsbeschränkungen auf der Ebene des Schuldners der Zinsen/Lizenzgebühren führen nicht zu einer Doppelbesteuerung in diesem technischen Sinne, sondern – mangels Personenidentität – lediglich zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung. Hätte die Richtlinie auch diese Fälle wirtschaftlicher Doppelbelastung erfassen wollen, hätte dies textlich zum Ausdruck gebracht werden müssen. Ohne klaren Anhalt im Wortlaut der Richtlinie ist nicht anzunehmen, dass die Richtlinie ertragsunabhängige Elemente verbieten will. Nicht nur in Deutschland hat es – auch zum Zeitpunkt der Verabschiedung der Richtlinie – wirtschaftskraftbezogene Steuern gegeben, deren Steuergegenstand nicht oder nicht ausschließlich der Nettogewinn eines Unternehmens ist, sondern die an die Wirtschaftskraft des Unternehmens vor Abzug von Finanzierungsaufwendungen und Lizenzgebühren anknüpfen. Die Zulässigkeit derartiger Steuern wird durch die Richtlinie mithin nicht angetastet¹⁵. Im Ergebnis enthält die Richtlinie daher kein Gebot der Besteuerung auf Nettobasis.

1.4 Harmonisierungen des Unternehmensteuerrechts de lege ferenda

Nur hingewiesen sei schließlich auf die Bedeutung, die den Plänen über weitere Harmonisierungen des Rechts der Unternehmensbesteuerung zukommt. Insbesondere eine für das Körperschaftsteuerrecht obligatorische Anknüpfung an internationale Rechnungslegungsstandards würde einen breiten Vereinheitlichungsimpuls geben, der Auswirkungen auf den gesamten Bereich der Besteuerung unternehmerischer Einheiten hätte.

2. Doppelbesteuerungsabkommen

Das Recht der DBA enthält nach einer landläufigen Auffassung kein Gebot einer Besteuerung auf Nettobasis, weil die DBA

9 Oben Fn. 1.

10 Hierzu allgemein die Mitteilung der EG-Kommission über Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. 12. 1998, ABl 1998 C 384/3, BStBl I 1999, 205; Koschyk, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Art. 92 EG-Vertrag, 1999; Blumenberg/Lausterer, in: FS für Rädler, 1999, S. 1 ff.; Schön, Taxation and State Aid Law in the European Union, CMLR 1999, 911 ff.; ders., Steuerliche Beihilfen, in: Koenig/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 2001, S. 106 ff.; Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, Rdnr. B54, K6; Wartenburger, IStR 2001, 397; Wouters/van Hees, Les Règles Communautaires en Matière d'Aide d'Etat et la Fiscalité Directe: Quelques Observations Critiques, Cahiers de Droit Européen, 2001, Nr. 5/6, S. 647 ff.; Goris/Lap, EU State Aid Policy and Direct Business Taxation, Int'l Comp & Comm L Rev 2002, S. 13 ff.; Jansen, Vorgaben des europäischen Beihilfenrechts für das nationale Steuerrecht. Zugleich ein Beitrag zur Identifikation steuerlicher Beihilfen i. S. des Art. 87 EGV, 2003; Helios, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2004; Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005.

11 Jestaedt, in: Heidenhain, Handbuch des Europäischen Beihilfenrechts, 2003, § 8 Rn. 4.

12 Überblick bei Spengel u. a., Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, 2009, S. 69 ff.

13 RL 2003/49/EG v. 3. 6. 2003, ABIEG Nr. L 157/38.

14 Dautzenberg, BB 2004, 17; Kessler/Eicker/Schindler, IStR 2004, 678; Dörr/Fehling, NWB 2007, F. 2, S. 9375, 9385; Hiden, DStZ 2008, 131; in diese Richtung auch Loukota, Internationale Probleme mit der deutschen Zinsschranke, in: SWI 2008, 105, 106 f.

15 Wie hier Hofmeister, in: Blümich, GewStG, § 8 Rdnr. 88; Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 6. Aufl. 2006, § 8 Nr. 1 Rdnr. 3; Kempf/Straubinger, IStR 2005, 773.

Fragen der Quantifizierung der Einkünfte grundsätzlich dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten überlassen. Daher erfassen die DBA ihrem sachlichen Anwendungsbereich nach (vgl. Art. 2 OECD-MA) nicht nur Steuern auf Nettoeinkommens- und -vermögensgrößen, sondern auch reine Einnahmensteuern¹⁶. Von der Gewinnermittlungsblindheit der DBA gibt es aber gewichtige Ausnahmen; eine Reihe von Abkommensvorschriften setzen – teils auf Tatbestands-, teils auf Rechtsfolgenrechte – ein objektives Nettoprinzip voraus oder garantieren es sogar. Dabei kann man zwischen Garantien eines absoluten und eines relativen Nettoprinzips unterscheiden.

2.1 Art. 6 Abs. 5 US-MA

Ein absolute, d. h. unabhängig von der Behandlung des reinen Inlandsfalles gewährte Garantie der Besteuerung auf Nettobasis enthält Art. 6 Abs. 5 US-MA. Diese Vorschrift räumt dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht darauf ein, dass er mit seinen Einkünften aus unbeweglichem Vermögen im Belegenheitsstaat – abweichend vom innerstaatlichen Recht dieses Staates – nur auf Nettobasis besteuert wird. Dieses Wahlrecht zielte historisch auf die Besteuerung in den USA¹⁷; seine praktische Bedeutung ist inzwischen aber dadurch marginalisiert, dass das innerstaatliche Recht der USA ohnehin ein entsprechendes Wahlrecht vorsieht¹⁸. Die meisten neueren DBA der USA enthalten deshalb keine entsprechende Klausel mehr. Das gilt insbesondere dann, wenn auch das innerstaatliche Recht des anderen Vertragsstaates das objektive Nettoprinzip auf Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen anwendet¹⁹. Für die Steuerplanung können allerdings Klauseln in einzelnen DBA von Bedeutung sein, nach denen der Steuerpflichtige die Rückkehr zur Bruttobesteuerung jederzeit durch einseitige Erklärung verlangen kann²⁰.

2.2 Garantien eines relativen objektiven Nettoprinzips

Zahlreicher, teils sogar redundant sind diejenigen Klauseln in DBA, die ein relatives objektives Nettoprinzip begründen: eine Besteuerung auf Nettobasis durch den Quellenstaat für den Fall, dass dieser Staat auch den dort ansässigen Steuerpflichtigen eine Besteuerung auf Nettobasis gewährt. Wenn der Quellenstaat für rein innerstaatliche Fälle (also für Fälle, in denen er zugleich auch Ansässigkeitsstaat ist) einen Betriebsausgabenabzug zulässt, muss er nach einer Reihe abkommensrechtlicher Vorschriften diesen Betriebsausgabenabzug auch dem hereinkommenden gebietsfremden Steuerpflichtigen gewähren.

2.2.1 Art. 7 Abs. 3 OECD-MA

Dies ergibt sich zunächst aus Art. 7 Abs. 3 OECD-MA. Nach dieser Vorschrift werden bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebstätte die für diese Betriebstätte entstandenen Aufwendungen zum Abzug zugelassen. Dies gilt unabhängig davon, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebstätte liegt, im Ansässigkeitsstaat oder in einem Drittstaat entstanden sind. Auf den ersten Blick erscheint diese Klausel keineswegs nur als relative Garantie; ihrem Wortlaut nach erweckt sie vielmehr den Eindruck einer absoluten Gewährleistung. Dass sie aber nur soweit reicht, wie im Quellenstaat innerstaatlich überhaupt eine Nettobesteuerung vorgesehen ist, ergibt sich in systematischer Auslegung aus Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. Diese Vorschrift knüpft die abkommens-

rechtliche Behandlung nach dem Fremdvergleichsmaßstab an diejenige Besteuerung, zu der jeder der beiden Vertragsstaaten für den Fall käme, dass die Betriebstätte eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Im Lichte dieser Vorschrift ist Art. 7 Abs. 3 OECD-MA auszulegen. Verstünde man Art. 7 Abs. 3 OECD-MA demgegenüber als ein absolutes Gebot zum Abzug sämtlicher Aufwendungen auch für den Fall, dass die Vertragsstaaten für selbständige Unternehmen keinen Abzug gewähren, käme es zu übermäßigen Entlastungen. Doch auch in der hier vorgeschlagenen restriktiven Auslegung ist die Vorschrift des Art. 7 Abs. 3 OECD-MA sinnvoll. Sie ist insbesondere nicht rein deklaratorisch. Denn seinem klaren Wortlaut nach enthält Art. 7 Abs. 3 OECD-MA auch Vorgaben für die Gewinnermittlung auf der Ebene des Stammhauses. In diesem Punkt geht er über Abs. 2 hinaus, der zwar beide Vertragsstaaten, aber lediglich die Ermittlung des Betriebstättengewinns betrifft und über den Abzug von dem Stammhaus zuzuordnenden Aufwendungen schweigt.

Diese Einordnung des Art. 7 Abs. 3 OECD-MA als eine bloß relative Garantie des objektiven Nettoprinzips eröffnet dem Gesetzgeber Spielräume für eine vom objektiven Nettoprinzip abweichende Behandlung der – fiktiven – Innenumsätze zwischen Stammhaus und Betriebstätte. Sie belässt den Vertragsstaaten z. B. das Recht, auch innerhalb des Einheitsunternehmens Vorschriften wie eine Zinsschranke (§§ 4h EStG, 8a KStG) oder Hinzurechnungen nach Art. des § 8 GewStG einzuführen. Damit kann sich die hier vorgeschlagene Auslegung von Art. 7 Abs. 3 OECD-MA durchaus belastungserhöhend auswirken; sie ist aber im Interesse einer rechtsformneutralen Besteuerung – der Annäherung der Art. 7 Absätze 2 ff. an das Regime, das Art. 9 OECD-MA für verbundene Unternehmen bereithält – geboten.

2.2.2 Art. 9 OECD-MA

Damit ist bereits die Verrechnungspreiskorrektur nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA angesprochen. Diese Vorschrift enthält ihrem Wortlaut nach keine dem Art. 7 Abs. 3 OECD-MA vergleichbare Klausel. Gleichwohl misst der amtliche OECD-Kommentar auch dem Art. 9 eine Wirkung bei, die man als relative Garantie des objektiven Nettoprinzips bezeichnen muss²¹.

Dieser Ansatz ist auch überzeugend. Zwar betrifft Art. 9 Abs. 1 OECD-MA auf den ersten Blick nur Zurechnungsfragen, nicht auch weiter gehende Beschränkungen durch das innerstaatliche Recht. Art. 9 OECD-MA und der Fremdvergleichsmaßstab müssen aber im Guten wie im Schlechten gelten. Wenn Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eine Anpassung zu Lasten des Steuerpflichtigen für den Fall erlaubt, dass die Verrechnungspreise keinem Fremdvergleich standhalten, gebietet er umgekehrt eine Anpassung zu Gunsten des Steuerpflichtigen, wenn ein Vertragsstaat den Steuerpflichtigen allein deshalb schlechter behandelt, weil es sich um ein verbundenes Unternehmen handelt. Deshalb ist es m. E. den Vertragsstaaten untersagt, innerstaatliche Regelungen z. B. über die Gesellschafterfremdfinanzierung anzuwenden, wenn diese ausschließlich konzerninterne Finanzierungen betreffen und dem Steuerpflichtigen für den Fall eines hohen Fremdfinanzierungsanteils nicht zumindest den Gegenbeweis der Fremdvergleichsüblichkeit erlauben.

16 Statt aller *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 2 Rn. 22.

17 Hierzu *Reimer*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 6 Rn. 49 f.

18 Sec. 871 (d) IRC für natürliche Personen, sec. 882 (d) für Körperschaften.

19 § 50 Abs. 1 EStG begründet keine Abzugsbeschränkungen. Vgl. auch Abs. 4 der Technical Explanations zu Art. 6 DBA USA/Deutschland.

20 So noch Art. 15 DBA Trinidad und Tobago/USA.

21 Ziff. 3 lit. b OECD-Kommentar zu Art. 9 OECD-MA sowie ausführlich *OECD*, Bericht „Thin Capitalisation“ v. 26. 11. 1986, abgedruckt in *OECD*, Issues in International Taxation Bd. 2 (1987); s. auch den Generalbericht von *Piltz*, in: *CDFI* Bd. 81b (1996).

Nur durch diese Auslegung lässt sich gewährleisten, dass das Ineinandergreifen von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA und dem Anspruch auf Gegenberichtigung im anderen Vertragsstaat aus Art. 9 Abs. 2 OECD-MA konsistent ist und Doppelbesteuerung vermieden wird: Wenn die Steuerpflichtigen dem Fremdvergleichsmaßstab entsprechen, aber ein Vertragsstaat dennoch – vom konkreten Fremdvergleichsmaßstab abgekoppelte – Abzugsverbote bei der Gesellschafterfremdfinanzierung anwendet, kann der andere Vertragsstaat billigerweise nicht zu einer Gegenberichtigung nach Art. 9 Abs. 2 OECD-MA verpflichtet sein. Belässt man dem erstgenannten Vertragsstaat trotzdem das Recht zur Anwendung seiner pauschalen Gesellschafterfremdfinanzierungsregeln, kommt es zu der Doppelbesteuerung, die durch Art. 9 OECD-MA gerade ausgeschlossen werden soll. Deshalb ist es m. E. überzeugend, wenn man dem Art. 9 OECD-MA Regelungswirkung nicht nur über die *Sachverhaltswahrnehmung* auf Tatbestandsebene beimisst, sondern ihn auch als relatives objektives Nettoprinzip deutet.

2.2.3 Art. 24 Abs. 4 OECD-MA

Die dritte Abkommensnorm, die eine relative Nettogarantie enthält, ist Art. 24 Abs. 4 Satz 1 OECD-MA. Nach dieser Vorschrift muss der Quellenstaat Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein dort ansässiges Unternehmen an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, unter den gleichen Bedingungen zum Abzug zulassen wie entsprechende Zahlungen im reinen Inlandsfall²².

2.3 Bruttobesteuerung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

Damit hat es aber sein Bewenden. Für andere Fälle sehen die Abkommen kein – auch kein nur relativ wirkendes – Gebot der Besteuerung auf Nettobasis vor. Namentlich für Dividenden, Zinsen und (in vielen Fällen) Lizenzgebühren enthalten die Art. 10 Abs. 2, 11 Abs. 2 OECD-MA und Art. 12 Abs. 2 vieler deutscher DBA (und ebenso z. B. des UN-MA) sogar die ausdrückliche Gestattung einer Besteuerung auf Bruttobasis.

3. Ausländische Rechtsordnungen

Facettenreich und insbesondere in der Perspektive der *lex ferenda* fruchtbar ist schließlich der rechtsvergleichende Blick. Dabei ist Respekt vor den erheblichen Unterschieden im Hinblick auf systematische und verfassungsrechtliche Bindungen geboten, denen ausländische Steuergesetzgeber im Vergleich zu dem deutschen Gesetzgeber unterliegen und die einem legal transplant ausländischer Institute in das deutsche Steuerrecht in vielen Fällen entgegen stehen. Aber nicht zuletzt die Verklammerungen durch das Gemeinschaftsrecht und das Abkommensrecht können das ausländische Recht zumindest zu einer Erkenntnisquelle für den Steuergesetzgeber machen²³. Jedenfalls lässt die Rechtsvergleichung aufschlussreiche Standortbestimmungen zu.

Diesem zweiten Anliegen trägt ein kleines Heidelberger Forschungsprojekt Rechnung, das untersucht, inwiefern ausgewählte Brennpunkte des deutschen Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrechts funktionale Äquivalente in benachbarten ausländischen Rechtsordnungen finden oder inwiefern sie – umgekehrt – Besonderheiten bilden.

3.1 Untersuchungsgegenstand und -methode

Dazu werden für eine kleines Staatenspektrum aus Deutschland, Frankreich, den Niederlanden, Österreich, Schweden, den USA (nur Bundessteuern) und dem Vereinigten Königreich wichtige Abzugstatbestände untersucht. Sie betreffen jeweils drei zentrale Bereiche: die Arbeitnehmereinkünfte, die privaten Kapitaleinkünfte und die unternehmerischen Einkünfte. Für jeden dieser Bereiche werden jeweils zwei Arten möglicher Abzugstatbestände herangezogen. Für die Arbeitnehmereinkünfte sind dies einerseits die Kosten für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, andererseits – grob gebündelt – die sonstigen Aufwendungen von Arbeitnehmern. Im Bereich der privaten Kapitaleinkünfte werden die Finanzierungsaufwendungen (v.a. Schuldzinsen) und der Ausgleich für inflationsbedingte Erhöhungen des Nominalwerts untersucht. Auch für die unternehmerischen Einkünfte fragt die Studie zunächst nach dem Schuldzinsenabzug (dies zunächst beschränkt auf Zinsen für Darlehen für den eigenen operativen Geschäftsbetrieb; dabei differenziert zwischen Fremdfinanzierungen durch Dritte und Gesellschafterfremdfinanzierungen), sodann nach dem Abzug von Beteiligungsaufwand auf der Ebene des Mutterunternehmens.

Zur Herstellung einer zumindest tendenziellen Vergleichbarkeit werden die Einzelangaben dabei nicht in textlicher Form, sondern durch quantitative Indikatoren aufgetragen. Die Indikatoren sind einer Gleitskala von 0 bis 3 entnommen. Dabei steht der Wert 0 für den vollständigen Ausschluss des Abzugs von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, der Wert 3 für den Abzug exakt nach den tatsächlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen. Die Zwischenwerte wurden für Pauschalierungen und/oder Abzugsbeschränkungen vergeben. Hier steht der Wert 1 für Beschränkungen, die in der Regel dazu führen, dass nur der kleinere Teil der tatsächlichen Aufwendungen steuerwirksam wird; der Wert 2 indiziert realitätsnahe Pauschalierungen oder nur geringfügig unter dem Ist-Aufwand bleibende Abzüge.

Eine endgültige Auswertung der nachfolgenden (vorläufigen) Datenreihen wird eine Reihe von möglichen Verzerrungen ausblenden müssen, die sich bislang noch in den Daten finden. Beim Umgang mit den vorläufigen Daten ist insbesondere aus vier Gründen noch Vorsicht geboten: Erstens lässt sich nicht ausschließen, dass die hier vorgestellte Kriterienwahl eine spezifisch deutsche Sicht reflektiert, dass sie also nicht oder nicht hinreichend diejenigen Aufwendungen in den Blick nimmt, die in Deutschland abziehbar, in anderen Staaten dagegen vom Abzug ausgeschlossen sind.

Zweitens will die Bewertung von Abzugsbeschränkungen nach der Werteskala von 0 bis 3 nicht nur eine Kommensurabilität unterschiedlichster Normtypen herstellen, sondern setzt sie zugleich voraus. Dazu müssen qualitativ grundverschiedene Regeln auf einen Nenner gebracht werden; das ist ohne Elemente einer freihändigen Wertung nicht möglich. Damit erweckt der Ausweis von zwei Nachkommastellen den Eindruck einer Genauigkeit, die die Ausgangsdaten nicht haben.

Ein dritter Einwand betrifft das Fehlen einer Gewichtung zwischen den einzelnen Indikatoren. Solange sie – wie hier – jeweils mit dem gleichen Gewicht in die Bildung von Durchschnittswerten eingehen, besteht die Gefahr weiterer Simplifizierung, die insbesondere keine Rücksicht auf haushaltswirtschaftliche Abstufungen (Volumina) oder auch die „Verfassungsempfindlichkeit“ des jeweiligen Abzugspostens nimmt.

Viertens ist auf teils erhebliche, hier aber nicht berücksichtigte Unterschiede bei der Verbindung oder Trennung von Steuern und Sozialabgaben hinzuweisen. Staaten mit einem Dualismus von Steuern und nichtsteuerlichen Sozialabgaben beschränken den Kostenabzug in der Regel auf die steuerliche Bemessung

²² Hierzu näher Rust, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 24 Rn. 135 ff.

²³ Zu Beispielen Reimer, Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen, in: Scherzberg u. a. (Hrsg.), Dimensionen des Wettbewerbs (im Erscheinen).

sungsgrundlage, können hier deshalb *ceteris paribus* großzügiger sein. Staaten mit einer überwiegenden Steuerfinanzierung der Sozialleistungen – wie etwa Großbritannien – müssen demgegenüber einen Mittelweg zwischen der umfassenden Gewährung von Abzugstatbeständen und der Belastung auf Bruttobasis finden.

3.2 Ergebnisse im Überblick

siehe Abb. 1 auf S. 128

3.3 Erläuterungen

3.3.1 Arbeitnehmereinkommen

In der Sparte „Arbeitnehmereinkommen“ werden die Kosten für die täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie – zusammengefasst – andere Arbeitnehmeraufwendungen erfasst. Nicht berücksichtigt werden dabei allerdings Ausbildungskosten und Fortbildungskosten sowie typische gemischte Aufwendungen i. S. d. Tatbestände des deutschen § 4 Abs. 5 EStG.

Die Auswertung der Erhebung ergibt im Bereich der Arbeitnehmer eine interessante Zweiteilung der Staatengruppe: Während Deutschland, Frankreich und Österreich einen weit gehenden Werbungskostenabzug zulassen, bestehen in den Niederlanden, im Vereinigten Königreich, in den USA und selbst in Schweden teils erhebliche Abzugsverbote.

3.3.2 Private Kapitaleinkommen

Die Sparte „private Kapitaleinkommen“ bündelt Aufwendungen natürlicher Personen für die nichtbetriebliche Vermögensverwaltung durch die Hingabe von Darlehen und den Erwerb von Portfoliobeteiligungen (Streubesitz) an inländischen Aktiengesellschaften. Als zweiter Indikator wird die Gewährung eines Inflationsausgleichs bei Veräußerungsgewinnen einbezogen. Dabei spielen neben Erleichterungen auf der Ebene der Bemessungsgrundlage auch Tarifermäßigungen (nicht aber fixe Freibeträge oder gar Freigrenzen) eine Rolle.

Insgesamt nicht berücksichtigt werden dagegen Vermögensveränderungen im Zusammenhang mit selbstgenutztem Wohnraum, namentlich AfA und Schuldzinsen bei selbstgenutzten Eigenheimen, da diese Vermögensveränderungen nach einer Grundentscheidung von immer mehr nationalen Steuergesetzgebern *in toto* – im Guten wie im Schlechten – aus dem Einkommensbegriff ausgeklammert bleiben²⁴.

Hier ergibt die Auswertung einen Rückfall Deutschlands aus einer Mittelstellung (1989) in die Rolle desjenigen Staates, der in geringerem Umfang als alle anderen Staaten der Vergleichsgruppe den Aufwand zum Abzug zulässt (2009).

3.3.3 Unternehmenseinkommen

Als Unternehmenseinkommen werden Schuldzinsen bei einer Fremdfinanzierung einerseits durch Dritte (insbesondere Banken), andererseits durch Gesellschafter berücksichtigt, wenn das Darlehen eigenen operativen Aktivitäten der Gesellschaft (nicht dem Beteiligungserwerb) dient. Separat wird die steuerliche Behandlung von Zinsaufwand auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bewertet – namentlich, wenn es sich um Tochtergesellschaften handelt, deren Erträge/Wertsteigerungen der An-

teile beim Steuerpflichtigen freigestellt werden (Schachtelprivileg, participation exemption).

Demgegenüber bleiben viele weitere mögliche Anknüpfungspunkte und Indikatoren außer Betracht. Hierzu zählen insbesondere Abschreibungsregeln und die Einschränkung von Abzugstatbeständen durch Aktivierungspflichten; beides rechtfertigt sich aus der nominellen Totalgewinnlichkeit der unterschiedlichen nationalen Modelle. Außer Betracht bleiben ferner Währungsverluste, verdeckte Gewinnausschüttungen, gemischte Aufwendungen und ihre Vertypung, ferner Abzugsbeschränkungen oder -verstärkungen mit Lenkungswirkung²⁵ sowie diejenigen Abzugsbeschränkungen, die als funktionales Surrogat für die (rechtliche oder faktische) Nichterfassung als Einnahmen beim Empfänger der Zahlungen dienen²⁶.

In der Analyse zeigt sich in dieser dritten Sparte der ausgeprägteste Befund einer Sonderstellung Deutschlands im Vergleich zu den anderen hier analysierten Ländern: Mit einem Durchschnitt von 1,64 Punkten rangiert Deutschland hinter Schweden an letzter Stelle und weist über einen vollen Punkt Abstand zu Österreich auf. Ein ähnlich großer Abstand ergibt sich im diachronen Vergleich mit den deutschen Regeln des Jahres 1989. Hier lässt sich die Tendenz des Steuergesetzgebers zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gut belegen.

3.4 Bündelung

Viele weitere Einzelbeobachtungen lassen sich ergänzen – bei aller methodischer Kontingenz des hier vorgestellten quantitativen Ansatzes. Nimmt man die Einzelbeobachtungen zusammen, fällt die starke Stellung Österreichs mit einem Höchstmaß an Orientierung am objektiven Nettoprinzip auf. Eine Mittelstellung nimmt Frankreich ein; alle anderen Staaten der Vergleichsgruppe – darunter Deutschland und die USA – verwenden teils empfindliche Abzugsbeschränkungen. Innerhalb dieser Hauptgruppe sind die Gewichte allerdings höchst unterschiedlich verteilt: Während der schlechte Wert bei den USA v.a. auf Abzugsbeschränkungen im Bereich der natürlichen, nichtunternehmerisch tätigen Personen zurückzuführen ist, leidet Deutschland unter der Dominanz der Bruttobesteuerung im unternehmerischen Bereich.

Die hier vorgelegte Datensammlung kann ferner – trotz verbleibender Unvollständigkeit der hier ausgewerteten Gesichtspunkte – Auskunft über den Grad der Schedulingisierung der Einkünfte auf der Ebene der Bemessungsgrundlage geben, wenn man den Abstand zwischen den drei Durchschnittswerten innerhalb eines Staates ermittelt. Hier ergibt sich für Österreich und Schweden der geringste Schedulingisierungsgrad (Abstandssumme von jeweils 1,00), während Deutschland, das Vereinigte Königreich (Abstandssumme von jeweils 2,00) und die USA (Abstandssumme 2,17) eine doppelt so große Spreizung aufweisen.

Eine dritte Dimension ist die Zeit. Hier ist zwar bislang kein internationaler Vergleich möglich. Immerhin zeigen die beiden auf Deutschland bezogenen Spalten (1989 und 2009) nicht nur einen homogenen Trend zur Besteuerung auf Bruttobasis, sondern lassen auch interessante Abstufungen erkennen: Während der Rückgang der Abzugsmöglichkeiten bei den Arbeitnehmer-

24 Rechtsvergleichende Überblicke: *OECD, Tax and the Economy. A Comparative Assessment of OECD Countries*, in: *Tax Policy Studies* Bd. 6, 2001, S. 42; und *Reimer*, in: *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*, 5. Aufl. 2008, Art. 6 Rn. 158. Für eine rechtspolitische Bewertung s. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 651 ff. m. w. N.; *OECD*, *Fn. 21*, S. 30 f., 39, 42.

25 Beispielhaft lassen sich einerseits das Verbot des Abzugs von Schmiergeldern, Strafen, Geldbußen, überhöhten Managergehältern, andererseits die Gewährung von Sonderabzügen mit Lenkungswirkung, v. a. Investitionsanreize nennen. Hier hält speziell das niederländische Recht ein breites Reservoir an Steuervergünstigungen bereit.

26 Beispiel: Im niederländischen Körperschaftsteuerrecht wird der Zinsabzug versagt, wenn die Niederlande die Zinseinnahmen beim Empfänger kraft DBA nicht besteuern dürfen.

einkünften nach den hiesigen Indikatoren nur 0,4 Punkte oder rd. 15 % ausmacht, liegen die Rückgänge in den beiden anderen Bereichen jeweils bei rd. 37 %, also mehr als doppelt so hoch.

Mit derartigen Beobachtungen bieten die hier vorgestellten quantitativen Ansätze in der Rechtsvergleichung Ansatzpunkte für weitere Verknüpfungen innerhalb und außerhalb der das Steuerrecht abbildenden Daten. Es könnte lohnend sein, die Daten zu verdichten, insbesondere Zeitreihen anzulegen, und so dann Unterschiede in der Entwicklung der einzelnen Einkunftsarten mit politikwissenschaftlichen Daten über die Stärke der politischen Akteure, über Art und Zahl der Vetospieler oder über markante Umbrüche (Reformzeiten) korrelieren zu lassen. Kaum weniger interessant wäre die Frage nach einer Korrelation zwischen dem Grad der Verwirklichung des Nettoprinzips und dem Einfluss, den Verfassungsrecht und Verfassungsgerichte in dem untersuchten Staat auf das Steuerrecht haben. Die hier vorgelegten Daten legen einstweilen allerdings größte Zurückhaltung nahe; möglicherweise liegen die Unterschiede in den verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuergesetzgebers auch bei

einer Verdichtung der Daten noch unterhalb der Nachweisgrenze.

4. Zusammenfassung

Aus dem Gemeinschaftsrecht und dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen folgen punktuelle, zumeist aber nur relativ wirkende (d. h. Ungleichbehandlungen grenzüberschreitender im Verhältnis zu rein innerstaatlichen Sachverhalte betreffende) Bindungen des Steuergesetzgebers. Sie zeigen aber, dass die Grundkategorie der Besteuerung auf Nettobasis jedenfalls in vielen Bereichen zum gesicherten *acquis* gehört. Erst recht bestätigt sich dieser Eindruck bei einem Blick in ausländische Steuerrechtsordnungen. Er zeigt, wie sehr Deutschland seinen Spielraum für eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage in den letzten Jahren ausgenutzt hat. In dem hier vorgestellten internationalen Vergleich gibt es kaum ein anderes Land, in dem – im ungewichteten Saldo – weniger Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzüge möglich sind als in Deutschland.

Die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips in sieben ausgewählten Staaten

	nachrichtlich: D 1989				D				A			F			NL			S				UK			USA			Ø gesamt						
	ES:	KSt	GewSt	Ø	EST	KSt	GewSt	Ø	EST	KS:	Ø	IRPP (EST)	IS (KSt)	Ø	EST	KSt:	Ø	EST	KSt:	Komm. Est	Ø	EST	KSt:	Ø	EST	KSt:	Ø		EST	KSt:	Ø			
Arbeitnehmereinkommen																																		
Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte	2,50			2,50	2,00			2,00	1,50			1,50			1,50			1,50			1,00			1,00	0,00			0,00			0,00			1,07
andere Aufwendungen von Arbeitnehmern	2,80			2,80	2,50			2,50	3,00			3,00			3,00			3,00			2,00			2,00	2,50			2,50			2,50			2,39
Ø Arbeitnehmereinkommen	2,65			2,65	2,25			2,25	2,25			2,25			2,25			2,25			1,50			1,50	1,25			1,25			1,25			1,73
Private Kapitaleinkommen																																		
Abzug privater Finanzierungsaufwendungen	3,00			3,00	1,00			1,00	2,50			2,50			1,80			1,80			2,00			2,00	2,50			3,00			3,00			1,97
Inflationsausgleich bei Veräußerungsgewinnen	1,00			1,00	1,50			1,50	2,00			2,00			1,50			1,50			1,50			1,50	1,50			1,50			2,00			1,64
Ø private Kapitaleinkommen	2,00			2,00	1,25			1,25	2,25			2,25			1,65			1,65			1,75			1,75	2,00			2,25			1,50			1,81
Unternehmenseinkommen																																		
Schuldzinsenabzug bei Drittfinanzierung	3,00	3,00	1,50	2,50	1,50	2,00	1,00	1,50	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,64	
Schuldzinsenabzug bei Gesellschafterfremdfinanzierung	3,00	3,00	1,00	2,33	1,50	2,00	1,00	1,50	2,50	2,50	2,50	2,00	1,50	1,75	3,00	2,00	2,50	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,50	1,50	2,00			2,04	
Abzug von Beteiligungsaufwand	3,00	3,00	3,00	3,00	1,80	3,00	1,00	1,93	3,00	2,50	2,75	1,80	3,00	2,40	2,00	0,00	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	3,00	0,00	1,50	2,50	2,50	2,50							1,80
Ø Unternehmenseinkommen	3,00	3,00	1,83	2,61	1,60	2,33	1,00	1,64	2,83	2,67	2,75	2,27	2,50	2,38	2,67	1,67	2,17	1,83	1,83	1,83	1,83	2,50	1,50	2,00	2,50	2,17	2,33							2,16
Ø gesamt	2,42				1,71				2,42			2,09			1,76			1,78				1,83			1,69			1,90						

Abb. 1: Indikatoren für die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips in ausgewählten Ländern (Rechtsstand: 1. 1. 2009)