

§ 5 Diskussion

Die Unternehmensgröße im Steuerrecht (Teil 1)

Moderation: Ekkehart Reimer

Lorenz Jarass:

Herr Straßburger, Sie haben sehr stark auf die hinter dem Unternehmen stehende Person abgehoben. Ich habe dazu zwei Fragen: Gibt es eine eigene Leistungsfähigkeit des Unternehmens und wenn ja, wie wird diese bemessen? Und wie sehen Sie eigentlich – Stichwort Nettoprinzip – dann die Lizenzschranke und die Zinsschranke? Ist diese zulässig oder würden Sie sagen, sie widerspricht dem geheiligten Prinzip des Nettoprinzips und muss eigentlich abgeschafft werden und Herr Möhlenbrock und seine Kollegen haben dort schlicht einen Fehler begangen?

Benjamin Straßburger:

Herr Jarass, Sie stellen die alte Frage nach der Bemessung der Leistungsfähigkeit von Unternehmen. Dazu ist viel geschrieben worden. Insofern müsste man erstmal auf die Vorfrage eingehen: Was heißt Leistungsfähigkeit? Wenn wir es klassisch definieren – als Fähigkeit zum Verzicht auf Konsum –, dann sicherlich nicht. Kann die Kapitalgesellschaft – also die Verselbstständigung der Rechtsperson – gleichwohl als Anknüpfungspunkt für Steuerrechtsfolgen herangezogen werden? Ja, meine ich, weil sie unabhängig von der Frage der Konsumfähigkeit, jedenfalls dazu in der Lage ist, Steuern zu bezahlen und darauf kommt es für den Fiskus an.

Hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke habe ich große Bedenken. Der BFH hat natürlich auch große Bedenken. Zum einen ist es ja so, dass das Nettoprinzip erkennbar beeinträchtigt wird, es stellt sich also die Frage nach der Rechtfertigung. Da wurde vieles angeführt. Zum einen die Missbrauchsabwehr. Insoweit ist die Regelung aber nicht folgerichtig ausgestaltet, da auch der Inlandsfall erfasst wird, bei dem kein Missbrauch droht. Zum anderen wird angeführt, dass die Eigenkapitalaufstockung der von der Abzugsbeschränkung betroffenen Unternehmen gefördert werden

soll. Auch da stellt sich die Frage nach der Zielgenauigkeit, denn die Zins-schranke betrifft meines Wissens – nageln sie mich nicht fest – nicht mal ein Prozent der Unternehmen. Wenn man gesamt- und volkswirtschaftlich betrachtet Unternehmen weniger insolvenzanfällig machen möchte, indem sie besser mit Kapital ausgestattet werden, dann ist das insoweit sicher keine zielgenaue Regelung. Insofern fehlt es hier meines Erachtens nach an einem sachlichen Grund, der die Abweichung vom Nettoprinzip rechtfertigen könnte.

Zur Lizenzschranke muss ich gestehen, habe ich mir noch keine abschließenden Gedanken gemacht. Hier steht die Missbrauchsabwehr noch klarer im Vordergrund und die Vorschrift des § 4j EStG scheint mir auf dieses Ziel etwas besser zugeschnitten. Deshalb meine ich, könnte man hier vielleicht sagen, dass die Beeinträchtigung des Nettoprinzips durch den angeführten Zweck der Vermeidung von Missbrauch in Form des künstlichen Transfers von Steuersubstrat ins Ausland gerechtfertigt ist. Da wäre ich etwas optimistischer.

Rolf Möhlenbrock:

Wenn sie mir gestatten, noch zwei Sätze anzufügen. Ich muss ganz offen gestehen, dass der Begriff finanzielle, respektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit für mich erst einmal ein recht schillernder Begriff ist, und wenn man ihn herunterbricht auf die Aussage: „die Fähigkeit, Steuern zahlen zu können“, liefert er immer noch nicht sonderlich viel mehr Antworten. Was heißt die Fähigkeit Steuern zahlen zu können? Heißt das, dass Geld in der Kasse sein muss? Geht es also um finanzielle Leistungsfähigkeit im engeren Sinne des Wortes, oder geht es um die Frage, ob ausreichend Vermögen vorhanden ist, um Steuern zahlen zu können? Wenn das so wäre, also dieser letzte Aspekt der Maßgebliche ist, dann müsste man, Herr Straßburger, vermutlich auch die Betrachtung, die Sie angestellt haben, etwas anders ausrichten. Ich möchte bei dieser Gelegenheit auch mit in den Blick nehmen, dass wir an ganz anderer Stelle des Ertragssteuerrechts – ich denke da an das Umwandlungssteuerrecht – steuerliche Konsequenzen ziehen oder eben nicht ziehen, obwohl riesige Vermögen und Kassenbestände bewegt werden. Wie wäre eigentlich diese Seite der Ertragsbesteuerung mit Blick vor allem auf die Fähigkeit Steuern zu zahlen als maßgeblichen Rechtfertigungsgrund zu bewerten?

Nun zur Zinsschranke: Herr Straßburger, Sie sprachen ganz allgemein in Ihren einleitenden Worten zu § 4h EStG von den Unternehmen. Wenn wir in den Tatbestand schauen, dann ist nicht das Unternehmen der Normadressat, sondern der Betrieb. Ich stelle dennoch die These auf, dass sich die Zinsschranke weniger an den einzelnen Steuerverpflichteten als Steuersubjekt richtet oder an den Betrieb, sondern sie richtet sich an den Konzern. Sie ist auch keine Antimissbrauchsregelung. Es geht nicht darum, Missbräuche von Unternehmen zu vermeiden. Das mag eine gelegentliche Nebenwirkung sein. Regelungsziel der Zinsschranke ist, eine gleichmäßige Verteilung von Eigenkapital (und damit auch Fremdkapital) innerhalb eines Konzerns – und der Konzern ist als solcher auch umfänglich im § 4h Absatz 3 EStG definiert – und folglich innerhalb eines Gefüges mehrerer in- und ausländischer Rechtssubjekte zu erreichen, so dass sich im Falle einer nicht gleichmäßigen Verteilung zunächst einmal die Notwendigkeit ergibt, einen Teil der Zinsaufwendungen zu verlagern.

Gleichzeitig ist aber in der Struktur der Zinsschranke angelegt, dass an anderer Stelle – nicht nur im Inland – viel mehr Eigenkapital und damit viel mehr Vermögen vorhanden sein kann, um tatsächlich Steuern leisten zu können. Und dass der Konzernverbund – also eine Mehrheit an Unternehmen – als verdeckter Normenadressat einer steuerlichen Regelung auch in den Blick genommen wird, kennen wir mindestens aus der Organschaft. Denn was passiert bei der Organschaft? Es wird der Gewinn der Organgesellschaften den Organträgern zugeordnet und letzterer muss zahlen, obwohl er vielleicht – um diesen Begriff aufzuwerfen – gar nicht fähig ist zu zahlen. Da sehen Sie, dass wir an verschiedenen Stellen Durchbrechungen haben und ich glaube, es ist angezeigt eine ganzheitliche Betrachtung anzuwenden.

Ekkehart Reimer:

Vielen Dank! Darf ich als nächstes um die Wortmeldungen von den Herren Professor Schmitt, Professor Valta und Professor Kirchof bitten.

Michael Schmitt:

Vielen Dank. Zunächst eine Anmerkung zur Zinsschranke: Ich möchte der These, dass diese nicht zielgerichtet und fokussiert ist, entschieden widersprechen und möchte das mit dem Faktum unterlegen, dass es beim Finanzamt keine Fälle gibt. Und die gibt es deswegen nicht, weil die Zinsschranke wirkt. Da können Sie übrigens auch mit Konzernunternehmen sprechen, die haben sehr schnell reagiert und ihr Eigenkapital wieder nach Deutschland geschafft. Das heißt, das Regelungsziel, das Herr Möhlenbrock beschrieben hat, ist erreicht. Und weil eben die Zinsschranke so erfolgreich ist, ist sie zum Exportschlag geworden. Sie sehen im BEPS-Katalog, dass das jetzt international Nachahmer findet; dass das also ein Instrument gegen *base erosion and profit shifting* ist und es wäre schon ein Witz, wenn unser Bundesverfassungsgericht jetzt sagen würde: „Ja, das mögen die alle machen, aber bei uns ist es verfassungswidrig“. Das würde mich schon sehr erstaunen.

Dann zum zweiten, Herr Straßburger: Sie haben die Notwendigkeit betont, dass Ungleichbehandlungen eines sachlichen Grundes bedürfen. Das ist ja auch richtig. Ich habe nur Ihrem Vortrag nicht entnommen, ob Sie jetzt einen erkennen oder nicht. Ich erinnere an das Bundesverfassungsgerichtsurteil zur Erbschaftsteuer, in dem dem Gesetzgeber die Einschätzungsprärogative zugemessen wird, ob das, was er denn macht, wirken möge oder nicht. Gefordert wird nur eine gewisse Plausibilität. Es wird keine gesicherte Erkenntnis im Sinne empirischer Wissenschaftserkenntnis gefordert. Und ich möchte doch sehr bezweifeln, dass das Verfassungsgericht dem Gesetzgeber untersagen würde, kleine und mittlere Unternehmen auch mit Mitteln der Ertragssteuer zu fördern, weil er eben daran glaubt, dass kleine und mittlere Unternehmen für unsere Wirtschaftsstruktur, es ist ja heute Morgen schon viel darüber geredet worden, von besonderem Wert sind. Meine These ist, dass der Politiker nur daran glauben muss, dass das wirkt und dass es eine gewisse Plausibilität haben muss, und die ist ja schon dadurch nachgewiesen, dass es alle Welt ebenfalls tut.

Ekkehart Reimer:

Vielen Dank, Herr Valta.

Matthias Valta:

Vielen herzlichen Dank für diese beiden schön systematisierenden und grundlegenden Vorträge. Ich habe, insbesondere bezogen auf die verfassungsgerichtliche Prüfung noch zwei Fragen: Zum einen – ich bitte um Verzeihung falls ich etwas wiederhole, das mir entgangen ist – die Frage, ob diese Größenabhängigkeit nicht zwingend eine Zwecksetzung ist, sondern oftmals eher ein Reflex? Dieser Eindruck verstärkt sich nachdem ich gerade auch die Sicht von Herrn Möhlenbrock verfolgt habe. Inwiefern ist das ein maßgeblicher Faktor, gerade auch für die verfassungsrechtliche Prüfung?

Und dann würde ich gerne noch einmal diesen alten Dreiklang Fiskalzwecknormen, Vereinfachungszwecknormen, Lenkungszwecknormen aufrufen: Inwieweit ist er zu vergrößernd oder könnte man hier nicht auch noch sehr schön diese Problematik einfangen und vielleicht sehen, dass beispielsweise vieles einer Vereinfachungszwecknorm geschuldet ist und als Art *de minimis*-Grenze der Vollzug von Normenprogrammen bei kleinen Unternehmen des Verwaltungsaufwandes wegen dann teilweise ausgesetzt wird. Lenkungszwecknormen wurden eben angesprochen und hinsichtlich des Fiskalzwecks gibt es ja auch qualifizierte Fiskalzwecke. Gibt es vielleicht, gerade über die Globaläquivalenz, einen wichtigen Maßstab, der auch erwähnt wurde, in Gestalt eines territorialen Fiskalzwecks, der dann eine Einordnung dieser Größenabhängigkeiten erlaubt? Vielen Dank.

Ekkehart Reimer:

Herr Professor Kirchhof.

Paul Kirchhof:

Dankeschön. Ich glaube, Sie sind heute dabei, ein großes neues Thema für das Steuerrecht zu entdecken. Ein Grundsatzthema. Und zu der Grundsatzfrage hätte ich an beide Referenten je eine Frage. Herr Möhlenbrock, Sie haben ja eindrucksvoll dargestellt, dass wir wesentliche Regelungen haben, die nach Größe differenzieren und die die Funktion haben, Mittelstandspolitik zu machen. Was ist nun eigentlich in der Perspektive des

Steuerrechts der Auftrag des Unternehmens? Soll es expandieren, also größer werden? Das würde für eine gewisse Zeit den Gewinn mindern. Oder soll es in der vorhandenen Größe möglichst so viel Gewinn erzielen, dass der Unternehmer was davon hat und der Staat auch? Da wäre die herkömmliche Antwort, dass dies die Freiheit des Unternehmers sei, die typische Unternehmerfreiheit. Aber wir haben ja jetzt Lenkungsstatbestände, Mittelstandspolitik, wir haben ein Erbschaftsteuerrecht, das ganz unbefangen auf die Investitionslenkung mit den langen Fristen und Bindungen übergeht. Also ich glaube, wir brauchen jetzt auch für das Steuerrecht ein vertieftes Nachdenken: Wollen wir den Mittelstand fördern, damit er nicht untergeht, weil die anderen so dominierend sind, oder wollen wir den Mittelstand fördern, weil er gerade in Baden-Württemberg, so gut ist, dass er es verdient, ein Großer zu werden? Dann haben wir aber bald keinen Mittelstand mehr.

Welche Konzeption des Unternehmensverständnisses verfolgen wir also hier? Vielleicht können Sie dazu etwas sagen. Ich bin mir bewusst, dass wir da sehr am Anfang einer grundsätzlichen Überlegung stehen.

Herr Straßburger, schönen Dank für Ihr ungeheuer kluges und wissendes Referat. An Sie die große Frage nach dem rechtfertigenden Grund in Ihren Differenzierungen, also Steuerwürdigkeitsentscheidung und Folgerichtigkeitsentscheidung. Herr Möhlenbrock hat ja in seiner Schlussbemerkung noch einen ganz wichtigen Gedanken nachgetragen, denn er hat gesagt, unsere Frage mündet wesentlich auch in der Rechtfertigung der Staaten an der Teilhabe an diesem Steuerertrag. Das ist, glaube ich, ein ganz zentraler Punkt. Müssen Sie nicht in Ihre Rechtfertigungsgründe ganz wesentlich einbeziehen, welche Nationalökonomie, welche Volkswirtschaft zum Entstehen dieses Gewinnes beigetragen hat? Und dann kommt es plötzlich nicht mehr so sehr auf die Unternehmensgröße an, sondern es kommt auf die Zuordnung der Unternehmensgrundlage, Kapital und Arbeit zu der Infrastruktur in Deutschland, in Italien, in Frankreich an und plötzlich gewinnt die These des Bundesverfassungsgerichts sachlich rechtfertigender oder sonstwie einleuchtender Gründe, die zweite Hälfte dürfen wir ja nicht unterschlagen, vielleicht gerade für unser Thema eine neue Bedeutung.

Rolf Möhlenbrock:

Vielen Dank, Herr Professor Kirchhof, für die Frage. Eine Teilantwort haben Sie schon selbst gegeben; wir würden vom Unternehmen schon erwarten, dass es wächst und gedeiht. Und dann ist es am Ende bei einem prosperierenden Unternehmen auch nicht schade darum, dass es aus seiner Klassifizierung als Unternehmen des Mittelstandes, als kleines Unternehmen, herauswächst. Im Übrigen verstehe ich die ertragssteuerlichen Normen mit einer ausgewiesenen Komponente – so wie ich es bezeichnet habe – des Mittelstandsschutzes, als solche, die vor allem den Aspekt der Liquiditätsbeschaffung aufgreifen. Das ist beim Verlustrücktrag erwiesenermaßen so, aber auch die von Herrn Straßburger zitierte Vorschrift hat kein anderes Ziel.

Der Gesamtgewinn als solcher indes bleibt unberührt. Das heißt also, die stille Reserve, die über den § 7g EStG transportiert wird, wird irgendwann einmal besteuert. Das ist im Umwandlungssteuerrecht (hoffentlich) sichergestellt, so dass jede stille Reserve, die einstweilen von der Besteuerung ausgenommen wird, irgendwann einmal besteuert wird und auch der Verlustrücktrag führt ja dazu, dass das Vortragsvolumen als solches geringer wird. Und Gewinne wieder früher besteuert werden können sowie Steuern gezahlt werden. Also haben wir vielleicht auch mit Blick auf die finanzielle und nicht wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei diesen Mittelstandsfördermaßnahmen Regelungen, die die Unternehmen, dadurch dass die Kasse gefüllt wird, durch ersparte oder nicht gezahlte Steuern eher in die Lage versetzen, zu wachsen und zu gedeihen. Der Gesamtgewinn bleibt aber der Nämliche.

Benjamin Straßburger:

Ich möchte gerne direkt bei Herrn Kirchhof ansetzen und damit bei der Frage „Wie rechtfertigt sich die Steuer?“, „Was ist der Belastungsgrund der Steuer?“, „Brauchen wir überhaupt eine Rechtfertigung, brauchen wir sie nicht?“. Die Frage betrifft letztlich zwei Ebenen:

Zum einen betrifft sie die Vertikale, also das Verhältnis des Staates zum Bürger. Der grundrechtsberechtigte Bürger fragt: „Warum Staat, trittst du an mich heran mit deinem Fiskalanspruch?“ Und da bin ich auf Ihrer Linie,

Herr Kirchhof. Das kann der Staat vornehmlich deshalb tun, weil er mitwirkt an dem Entstehen desjenigen, auf das er zugreifen möchte.

Zum anderen ist diese Frage von Relevanz im Verhältnis zwischen den Staaten. Hier gelten freilich andere Maßstäbe. Wir haben es dann nicht mehr mit der Verfassung zu tun, auf die sich der Bürger berufen kann, sondern mit dem Völkerrecht. Allerdings lassen sich dem Völkergewohnheitsrecht, insbesondere dem „genuine-link“-Erfordernis, keine eindeutigen Zuordnungskriterien entnehmen. Auch der Rückgriff auf den Nutzengedanken, hierauf hat etwa Herr Valta in seiner Dissertation hingewiesen, führt zu keinem eindeutigen Aufteilungsergebnis, weil auch der Ansässigkeitsstaat in einem grenzüberschreitenden Fall seinen Teil beiträgt: der Bürger wohnt in Staat A und wird tätig in Staat B beide Staaten tragen mit ihrer Infrastruktur dazu bei, dass der Bürger Einkommen erzielt. Nichtsdestotrotz liefert die Steuerrechtfertigung immerhin Ansatzpunkte für die Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den Staaten.

Vielleicht darf ich dann kurz noch zu Ihnen, Herr Schmitt, kommen. Zunächst einmal verstehe ich natürlich die Intention, die hinter der Zinsschranke steht und die erscheint mir durchaus legitim. Nur möchte ich dennoch einhaken: Ich meine nicht, dass der § 4h EStG eine Norm zur Förderung mittlerer und kleinerer Unternehmen ist, sondern es handelt sich um eine Norm, die auf eine von der Regelentscheidung abweichende Belastung großer Unternehmen zielt, weil sie spezifisch zu deren Nachteil vom objektiven Nettoprinzip abweicht. Hierfür bedarf es eines rechtfertigenden Grundes. Mit guten Argumenten wird behauptet, dass es einen solchen Grund gibt. Da kann man im Endeffekt wahrscheinlich beides vertreten. Aber mich hat noch nicht so richtig überzeugt, dass keine zielgenauere Ausgestaltung der Zinsschranke möglich sein soll. Das ist das, was ich dieser Regelung und dem Gesetzgeber „vorwerfen“ würde.

Ekkehart Reimer:

Ich sehe hier jetzt noch Herrn Dr. Bartosch. Ich hätte selbst auch noch einen ganz kleinen Beitrag zu dieser Zugehörigkeitsfrage. Wir fassen uns kurz.

Andreas Bartosch:

Vielen Dank, Herr Professor Reimer! Ich habe Ihre Vorträge mit großem Interesse vernommen. Ich komme aus einer ganz anderen Ecke, aus der des EU-Beihilfenrechts. Und daher, Herr Dr. Straßburger, vieles, was sie zum Nettoprinzip gesagt haben und zu dem, was zwischen Zielsetzung und Umsetzung einer Steuerregelung wichtig ist, ist eigentlich genau das, was die europäische Kommission im Bereich der Prüfung dieses, gerade im Steuerbereich, so wesentlichen Tatbestandsteils der materiellen Selektivität tut.

Es gibt nun aber eine Vielzahl von Steuerregelungen, die ganz klar den Mittelstand befördern wollen. Und da stelle ich mir die Frage: Wie passt das mit der europäischen Beihilfenkontrolle zusammen? Weil die Kommission sagt ja, es gibt die *De-minimis*, wir haben euch gewisse Regelungsrahmen vorgegeben für unterschiedliche Arten von Beihilfen. Darin stehen förderfähige Kosten, darin stehen Beihilfeshöchstintensitäten. Und gerade in jüngster Zeit, gibt es drei Entscheidungen zu den östlichen Mitgliedsstaaten der EU, die mir dabei jetzt spontan eingefallen sind, wo die Kommission gewisse Steuern aufgreift und sagt: Unterschiedliche Behandlung von großen und kleinen Unternehmen sind deswegen eine Beihilfe, weil sie sowohl relativ als auch absolut zu höheren Belastungen von großen Unternehmen führen, die dann auch in diesen speziellen Fällen rein faktisch eben nicht nationale Unternehmen sind, sondern aus dem EU-Ausland kommen. Da ist natürlich die Frage, Herr Dr. Möhlenbrock, wie Sie diese weitere Komponente in Ihrer Steuergestaltung einfangen.

An Sie, Herr Dr. Straßburger die Frage, ob Sie meinem Eindruck folgen und sagen, ja, das was Sie als Nettoprinzip, als Belastungsfähigkeit gesehen haben, das ist eigentlich auch aus Ihrer nationalen Sicht der Punkt, bei dem eine gewisse Konkurrenz oder vielleicht auch eine Totalkonkurrenz zwischen europäischem Beihilfenverbot und den Vorgaben der deutschen Verfassungsgerichtsbarkeit resultiert.

Vielen Dank!

Ekkehart Reimer:

Vielen Dank, Herr Dr. Bartosch!

Und auch meine Frage geht ein bisschen an beide Referenten. Wir haben ja gesehen, dass eine Reihe von Vorschriften, im Grunde dem Vereinfachungszweck dienen, die Matthias Valta vorhin auch nochmal stark angesprochen hat. Könnte es sein, dass wir Leistungsfähigkeit etwas umfassender denken müssen? Also nicht nur als die klassische Fähigkeit, eine bemessene Steuerbelastung zu tragen, sondern, dass zur Leistungsfähigkeit auch Leistungsfähigkeit in einer Art *Compliance* gehört. Und wenn man sagt, es gibt eine Art synthetischen Begriff von Leistungsfähigkeit, der besteht aus Zahlung an Geld an den Fiskus, aber eben auf der anderen Seite auch aus Investitionen von Geld an Berater oder eigene Manpower des Unternehmens, dann ist dieser breitere Begriff von Leistungsfähigkeit möglicherweise ein Element, mit dem man sehr viel von diesen scheinbar die Größenneutralität angreifenden Freigrenzen, Geringfügigkeitsgrenzen und Ausnahmenregelungen möglicherweise doch in ein System einordnen kann, in dem das Steuerrecht in einer übergeordneten Perspektive plötzlich wieder als größenneutral erscheint.

Rolf Möhlenbrock:

Wenn ich das aufgreifen darf, Herr Reimer: ein mir absolut sympathischer Gedanke. Man kann anhand des dargestellten Kanons der Vorschriften in der Tat den Eindruck gewinnen, der Gesetzgeber reagierte gegenüber solchen Normenadressaten, die ob ihrer Größe und ihrer dadurch bestehenden besseren Möglichkeiten Steuervermeidungen zu betreiben, durch Gegenmaßnahmen und dürfte auch von diesen Unternehmen erwarten, diese zusätzlichen Vorschriften zu befolgen, einfach weil sie leistungsfähiger sind in ihrem administrativen Apparat, in ihren Möglichkeiten sich beraten zu lassen. Dies ist ein Gedanke, den ich absolut teilen würde.

Das Beihilfethema hatte ich in einem Nebensatz angesprochen. Ich glaube, dass wir bei Maßnahmen mit einer Komponente der Mittelstandsförderung kein Beihilfethema haben, soweit wir „nur“ eine Liquiditätswirkung auslösen. Die Behauptung stelle ich hier auf. Ich weiß, dass dies mit Blick auf die Grundfreiheiten ein sehr großes Thema ist. Vor allem ist es diskutiert worden beim EuGH in den diversen Verfahren zur Wegzugsbesteuerung. Aber im Grunde genommen muss man doch sagen, die EuGH-Rechtsprechung hat sich mit Blick auf die Grundfreiheiten in die Richtung entwickelt, dass die Staaten allenfalls gefordert sind, Liquiditätswirkungen

aufzulösen. Der EuGH bietet hier allerdings eine nicht konzise Rechtsprechung und gewährt die Möglichkeit, Zinsen verlangen zu können und den in Rede stehenden Liquiditätsvorteil auf anderem Wege wieder zu kassieren. Am Ende kann es nur darauf hinauslaufen, allenfalls eine zinslose Stundung zu verlangen. Aber das ist ein anderes Thema. Ich glaube, den Schritt in die Beihilfenrelevanz nimmt der Liquiditätsvorteil aus diesen Gründen ebenfalls nicht. Ich hatte einige Maßnahmen geschildert, die durchaus eine darüberhinausgehende Wirkung haben und so sie denn neueren Datums sind, von uns auch notifiziert wurden bzw. sogar noch unter Notifizierungsvorbehalt stehen, nachdem wir, wie sie alle wissen, in den letzten Jahren einen Auftrieb an Verfahren zu Beihilfenfragen in Zusammenhang mit steuerlichen Vorschriften bekommen haben. Letztlich sind wir als Berater des Gesetzgebers gehalten, diese Problematik stärker in den Blick zu nehmen und auch frühzeitiger die europäischen Behörden mit ins Boot zu nehmen. Das wäre meine Antwort darauf. Ich glaube die Liquiditätsfrage als solche nimmt die Schwelle zur Beihilferelevanz nicht.

Ekkehart Reimer:

Darüber werden wir ja auch gleich im Anschluss an den Vortrag von Herrn Prof. Luja eingehen können. Herr Straßburger, Sie haben jetzt das Schlusswort.

Benjamin Straßburger:

Ich fasse mich kurz, versprochen. Kurz zum Beihilferecht, das ich hier, nicht in einen Topf werfen, aber doch gemeinsam betrachten möchte mit den Grundfreiheiten. Denn ich glaube, wenn es um Differenzierungen auf europäischer Ebene geht, ergeben sich mit Blick auf diese Maßstäbe ähnliche Probleme. Was aus meiner Sicht auf europäischer Ebene wichtig ist, um es kurz zu fassen, ist, dass wann immer wir den nationalen Gesetzgebern Differenzierungen vorhalten, die wir für kritisch erachten, sei es beihilfenrechtlich, sei es grundfreiheitsrechtlich, sicherzustellen ist, dass wir den Gesamtzusammenhang der Normen in den Blick nehmen. Die Steuergesetze enthalten vielfach Abweichungen punktueller Art von einem Gleichheitsmaß, oftmals auch aus guten Gründen, aus Lenkungsgründen, wir haben sie benannt, die nur einen bestimmten Teil der Unternehmen

betreffen. An anderer Stelle aber wird mit demselben Ziel, nur mit anderen Mitteln, ebenfalls differenziert, diesmal jedoch zugunsten der von der erstgenannten Begünstigung ausgeschlossenen Unternehmen. Es gibt also, und ich glaube das müssen wir dem Gesetzgeber auch lassen, eine Vielzahl von Möglichkeiten, Lenkungswecke zu verfolgen; gegebenenfalls abhängig von der Größe und insoweit gegebenenfalls auch mit unterschiedlichen Mitteln. Wir haben es gesehen: § 7g Abs. 1 EStG bewirkt Begünstigungen zugunsten kleiner und mittlerer Unternehmen mittels Modifikation der Steuerbemessungsgrundlage. Mit demselben Lenkungsweck, aber in umgekehrter Wirkrichtung differenziert der Gesetzgeber zwischen großen Personenhandelsgesellschaften und kleinen Unternehmen im Zusammenhang mit dem Thesaurierungssteuersatz, § 34a EStG. Insofern gilt es, bei belastungsfolgenerheblichen Differenzierungen stets den Blick zu weiten. Dies nähme, glaube ich, vielen Regelungen ihre vermeintliche „Verdächtigkeit“ – so bezeichne ich es jetzt mal – im Sinne des Beihilfenrechts und auch der Grundfreiheiten.

Prof. Reimer:

Punktlandung. Vielen herzlichen Dank an beide Referenten und Diskutanten. Wir haben uns sehr über diese Referate gefreut und, glaube ich, jetzt auch durch die kluge Diskussion eine Reihe weiterer Facetten zum Leuchten gebracht. Meine Damen und Herren, jetzt ist Mittagspause.