



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„DIE BESTEUERUNG VON SOLLERTRAG UND ISTERTRAG
– Eine Untersuchung am Beispiel der Zinsschranke –“**

Dissertation vorgelegt von Claus-Peter Knöller

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof
Zweitgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Werner F. Ebke

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Thema der Dissertation:

DIE BESTEUERUNG VON SOLLERTRAG UND ISTERTRAG
– Eine Untersuchung am Beispiel der Zinsschranke –

Die Arbeit analysiert das Verhältnis von Sollertragsbesteuerung (Besteuerung nach vermunteter Leistungsfähigkeit) und Istertragsbesteuerung (Besteuerung nach tatsächlicher Leistungsfähigkeit) innerhalb der Ertragsteuern und zeigt hierbei gesetzgeberische Grenzen sowie Lösungsmöglichkeiten für ein systemkonformes Ertragsteuerrecht auf. Dabei wird die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Einführung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente am Beispiel der Zinsschranke nach § 4h EStG, § 8a KStG untersucht. Ein Schwerpunkt dieser Untersuchung liegt auf der Typisierungsbefugnis des Steuergesetzgebers und deren Umfang. Schließlich werden Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt, um die Kollision von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung innerhalb der Ertragsteuern in Einklang mit verfassungsrechtlichen Anforderungen zu bringen und auf diese Weise das Ertragsteuerrecht wieder als prinzipientreu und folgerichtig zu gestalten.

Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

1. Das gleich- und freiheitsrechtlich verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip setzt den Maßstab für ein gerechtes und freiheitliches Steuerrecht. Hierbei entsprechen die Ermittlung der tatsächlichen finanziellen Leistungsfähigkeit und die daraus abzuleitende Besteuerung nach dem Istertrag dem Gebot einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung. Zudem sichert die Istertragsbesteuerung die freiheitsrechtlichen Voraussetzungen für eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen in Form der Gewährleistung von Eigentumsgarantie, Berufsfreiheit sowie Unternehmerfreiheit. Jedoch schränken Deklarations- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren als Folge des Erfordernisses der Ermittlung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit die Freiheit und Privatsphäre des Steuerpflichtigen teilweise ein. Dies ist aber zwangsläufig hinzunehmen und kann durch typisierende Regelungen in angemessener Weise zumindest eingeschränkt werden.
2. Um finanzielle Leistungsfähigkeit zu ermitteln, setzt die Besteuerung nach dem Istertrag nicht nur die Berücksichtigung notwendigen Erwerbsaufwands voraus, sondern fordert die folgerichtige Verwirklichung des gesetzlich begründeten objektiven Nettoprinzips. Das objektive Nettoprinzip ist zwar kein selbstständiges Verfassungsprinzip, es ist aber mittelbar verfassungsrechtlich vorgegeben, indem der Gesetzgeber über das gleichheitsrechtliche Folgerichtigkeitsgebot an das objektive Nettoprinzip für die Dauer der gesetzlichen Systementscheidung gebunden ist. Bei der Ausgestaltung des objektiven Nettoprinzips muss der Gesetzgeber zudem die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben an die steuerliche Berücksichtigung von Erwerbsaufwand gewährleisten. Dabei ist grundsätzlich sicherzustellen, dass notwendiger Erwerbsaufwand die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage zu mindern hat.
3. Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips sind an hohen Rechtfertigungsanforderungen zu messen, indem sie eine Abweichung aus besonderem, sachlich rechtfertigendem Grund erfordern und im Grundsatz an das Verhältnismäßigkeitsprinzip gebunden sind. Die Bindungswirkung des Gesetzgebers an das objektive Nettoprinzip ist übergreifend zu verste-

hen und gilt daher auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung. Allerdings können Abzugsbeschränkungen hier an geringere Anforderungen im Hinblick auf deren verfassungsrechtliche Rechtfertigung geknüpft sein. Insofern vollzieht sich eine Differenzierung der Prinzipienaussage des objektiven Nettoprinzips nicht auf Ebene dessen allgemeiner Geltungskraft oder dessen Verfassungsrangs, sondern auf Rechtfertigungsebene.

4. Um den Anforderungen eines Massenverfahrens zu genügen, eine gleichmäßige Steuererhebung zu gewährleisten und eine sich im Detail verlierende Gesetzgebung zu vermeiden, kann die individuelle Leistungsfähigkeit nicht in Reinform ermittelt werden. Daher kann durch Einführung von gesetzlichen Typisierungen unter bestimmten Voraussetzungen und im Bereich der Ertragsteuern in begrenztem Ausmaß auf eine Sachverhaltsermittlung verzichtet werden, um steuerliche Leistungsfähigkeit in praktikabler Weise im Tatbestand einer typisierten Belastbarkeit zu erfassen. Dies gilt auch für die Einkommensteuer, obwohl diese als Personensteuer in besonderem Ausmaß auf die Individualität des Steuerpflichtigen ausgerichtet ist. Entscheidend ist hierbei jedoch die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Grenzen zulässiger Typisierung.

5. Im Bereich der Besteuerung des Vermögenserwerbs ist der Grundsatz der Istertragsbesteuerung verfassungsrechtlich vorgegeben. Das Leistungsfähigkeitsprinzip, welches sowohl gleichheits- als auch freiheitsrechtlich verankert ist, schreibt eine Ausrichtung der Steuern auf den Vermögenserwerb an dem jeweils individuell erwirtschafteten Ertrag und somit eine grundsätzliche Ausgestaltung als Istertragsteuer vor. Das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip gewährleistet die Berücksichtigung notwendigen Erwerbsaufwands und damit eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Eine als Sollertragsteuer ausgestaltete Steuer auf den Vermögenserwerb, die auf eine vermutete Leistungsfähigkeit ausgerichtet ist, wäre demzufolge verfassungswidrig. Das Verbot einer Sollertragsteuer gilt vor allem für die Einkommensteuer aufgrund der besonderen Geltungskraft des Leistungsfähigkeitsprinzips in diesem Bereich. Diese verfassungsrechtlichen Grundsätze umfassen jedoch nur die Grundkonzeption einer Steuer auf den Vermögenserwerb als Sollertragsteuer. Die Einführung von einzelnen ertragsunabhängigen Besteuerungselementen in eine als Istertragsteuer ausgestaltete Steuer auf den Vermögenserwerb ist hiervon im Grundsatz nicht betroffen. So darf der Steuergesetzgeber durchaus einzelne das objektive Nettoprinzip durchbrechende Abzugsbeschränkungen einführen, wenn er dabei die hohen verfassungsrechtlichen Anforderungen hieran beachtet.

6. Ungeachtet verfassungsrechtlicher Grenzen kommt als Alternative zur Istertragsbesteuerung prinzipiell eine Sollertragsbesteuerung in Betracht. Neben den reinen Sollertragsteuern sind auch Substanzsteuern und ertragsunabhängige Besteuerungselemente innerhalb ertragsabhängiger Steuern als mögliche Ausprägungen einer Sollertragsbesteuerung zu nennen. Mit einer Sollertragsbesteuerung lassen sich insbesondere die Ziele der Steuervereinfachung, der Abschirmung der Privatsphäre des Steuerpflichtigen, der Schaffung eines Anreizsystems zu mehr wirtschaftlicher Tüchtigkeit und der Erhaltung eines ständigen Steueraufkommens grundsätzlich verwirklichen. Neben diesen vom Gesetzgeber verfolgten Zielen lassen sich jedoch auch einige Kritikpunkte aufzeigen. So kann eine Sollertragsbesteuerung die Gefahr einer Substanzbesteuerung begründen und eine Einschränkung der Entscheidungsfreiheit und Investitionsfreude des Steuerpflichtigen aufgrund des unterstellten Mindesteinkommens darstellen. Darüber hinaus ist die Sollertragsbesteuerung zum Ziel der Missbrauchsabwehr wegen der Schwierigkeit der gesetzlichen Erfassung des einzuschränkenden Missbrauchsfalls nur beschränkt tauglich. Sowohl das einer Sollertragsbesteuerung immanen-

te Anreizsystem als auch die Garantie eines ständigen Steueraufkommens widersprechen aufgrund der hierdurch hervorgerufenen Benachteiligung wirtschaftlich schwächerer Steuerpflichtiger dem Sozialstaats- und Leistungsfähigkeitsprinzip. Vor allem die Schwierigkeit der realitätsgerechten Erfassung von Ertragswerten und anderen unterstellten Besteuerungsmerkmalen sowie die grundsätzliche Senkung der Attraktivität des Steuersystems im „internationalen Steuerwettbewerb“ haben dazu geführt, dass Gesetzgebung und Rechtsprechung für eine allmähliche Reduzierung der Sollertragsteuern im derzeitigen Steuersystem gesorgt haben. Trotz dieser Kritikpunkte an der Sollertragsbesteuerung ist in den letzten Jahren eine gesetzgeberische Tendenz zur vermehrten Einführung von ertragsunabhängigen Besteuerungselementen in ertragsabhängige Steuern zu verzeichnen.

7. Im Grundsatz gibt es zwei mögliche Kollisionspunkte von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung. In Bezug auf das Verhältnis von Sollertragsteuern zu Istertragsteuern innerhalb des gesamten Steuersystems lässt sich am Beispiel der nicht mehr erhobenen Vermögensteuer aufzeigen, dass eine als Sollertragsteuer ausgestaltete Steuer auf den Vermögensbestand unter Beachtung der im Vermögensteuerbeschluss aufgestellten Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich verfassungskonform sein kann. Demzufolge ist ein Nebeneinander von Sollertragsteuern und Istertragsteuern und somit eine gewisse Doppelbesteuerung des Erworbenen im Grundsatz verfassungsrechtlich zulässig. Der Steuergesetzgeber muss dabei aber die verfassungsrechtlichen Grenzen des Nebeneinanders von Sollertragsteuern und Istertragsteuern – wie sie vor allem im Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts niedergelegt wurden – einhalten. Diese umfassen das Verbot der Substanzbesteuerung, die Begrenzung auf den Sollertrag, die realitätsgerechte Bemessung der sollertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage sowie den Halbteilungsgrundsatz und dessen weitere Entwicklung in der Rechtsprechung. Diesem Kollisionspunkt kommt jedoch infolge der grundsätzlichen Reduzierung der Sollertragsteuern im derzeitigen Steuersystem keine hohe praktische Bedeutung mehr zu.

8. Der zweite mögliche Kollisionspunkt von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung betrifft deren Verhältnis bei der Einführung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente in originär ertragsabhängige Einzelsteuern. Die Zinsschranke nach § 4h EStG, § 8a KStG berührt als Abzugsbeschränkung von rein betrieblich veranlassten Erwerbenaufwendungen die Geltungskraft des objektiven Nettoprinzips, sie erhöht den der Besteuerung unterliegenden Ertrag und stellt somit ein ertragsunabhängiges Besteuerungselement innerhalb der originär ertragsabhängigen Einkommen- und Körperschaftsteuer dar. Die Zinsschranke bietet daher ein treffendes Beispiel für die gesetzgeberische Tendenz, das Prinzip der Istertragsbesteuerung in Fällen einer durch Steuergestaltung erreichten gleichheitswidrigen Besteuerung durch Elemente der Sollertragsbesteuerung auszuhöhlen.

9. Die Zinsschranke enthält weit über das erforderliche Maß hinausgehende und nicht realitätsgerechte Missbrauchstypisierungen, die auch bei Betrieben zu einer ertragsunabhängigen Besteuerung führen, bei denen eine Missbrauchsgefahr durch grenzüberschreitende Fremdfinanzierung nicht bestehen kann. Auch aufgrund dieser mangelnden Zielgenauigkeit verstößt die Zinsschranke gegen das gleichheitsrechtliche Folgerichtigkeitsgebot bei der Ausgestaltung des objektiven Nettoprinzips in verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigender Weise. Zudem wird durch die Abhängigkeit der Abzugsbeschränkung von der Ertragskraft des Betriebs, welche in der Ergebnisgrenze der Zinsschranke in § 4h Abs. 1 S. 1 EStG verankert ist, gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen. Darüber hinaus ist infolge der durch die abzugsbeschränkende Wirkung der Zinsschranke in bestimmten Fällen verursachten Sub-

stanzbesteuerung ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie nach Art. 14 Abs. 1 GG gegeben. Schließlich liegt aufgrund der konkreten Ausgestaltung der Zinsschranke auch ein Verstoß gegen die Finanzierungsfreiheit als Ausfluss der Unternehmerfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG vor. Demzufolge werden die verfassungsrechtlichen Grundpfeiler der Istertragsbesteuerung durch die Zinsschranke verletzt. Es ist zu hoffen, dass dies auch dem Gesetzgeber im Rahmen der laufenden Evaluierung der Zinsschranke auffällt. Letztlich ist festzuhalten, dass die Einführung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente in originär ertragsabhängige Einzelsteuern zwar im Grundsatz in verfassungskonformer Weise möglich, aber an enge Grenzen gebunden ist, die bei der Zinsschranke allerdings erheblich überschritten wurden.

10. Bei der Ausgestaltung des Ertragsteuersystems kommt zum einen der Ansatz in Betracht, an der steuergesetzgeberischen Tendenz zur Einführung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente in Istertragsteuern und damit an einer möglichen Kollision von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung innerhalb des Ertragsteuerrechts festzuhalten. Ein solcher Ansatz geht daher tendenziell eher von einem Nebeneinander von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung innerhalb einer Ertragsteuer aus. Demzufolge ist es hierbei erforderlich, diese Kollision in einen den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügenden Einklang zu bringen und systemkonform auszugestalten. Sofern der Gesetzgeber ertragsunabhängige Besteuerungselemente in die steuerliche Bemessungsgrundlage einer Istertragsteuer einführt, ist es entscheidend, dass das Sollertragsbesteuerungselement zielgenau und realitätsgerecht in der Bemessungsgrundlage abgebildet wird. Demnach dienen die verfassungsrechtlichen Grenzen bei gesetzlichen Typisierungen als entscheidender Maßstab für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Kollision von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung innerhalb einer Ertragsteuer. Nur auf diese Weise kann eine realitätsgerechte Besteuerung gewährleistet werden, die sich in verfassungskonformer Weise in das System einer grundsätzlich am Istertrag ausgerichteten Besteuerung einfügt.

11. Im Hinblick auf die verfassungswidrige Zinsschranke nach § 4h EStG, § 8a KStG sollte demnach die Bezugsgröße der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen vom steuerlichen EBITDA auf einen globalen Verschuldungsgrad umgestellt werden, um Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Eigentumsgarantie zu verhindern. Um eine realitätsgerechte und zielgenaue Zinsschranke zu schaffen, ist diese aber vor allem wieder auf die eigentliche Problematik der Gesellschafterfremdfinanzierung zu beschränken und hierauf zielgenau auszurichten. Dementsprechend sollten auf Rechtsfolgenebene grundsätzlich nur solche Zinsaufwendungen einer Abzugsbeschränkung unterliegen, die aus von Gesellschaftern gewährten Fremdfinanzierungen sowie aus Fällen sog. Back-to-back-Finanzierungen stammen. Des Weiteren sollten nur Fremdkapitalgeber aus Niedrigsteuerländern in den sachlichen Anwendungsbereich auf Rechtsfolgenebene einbezogen werden. Zusätzlich ist die Zinsschranke als widerlegbare Missbrauchstypisierung auszugestalten, um dem betroffenen Betrieb die Möglichkeit zu eröffnen, den Gegenbeweis einer nicht missbräuchlichen Gestaltung im konkreten Einzelfall zu erbringen. Durch diese Anpassungen könnte der Wesensgehalt der Zinsschranke, die in ihrer derzeitigen Ausgestaltung einer reinen Fiskalzwecknorm entspricht, als Missbrauchsvermeidungsnorm qualifiziert werden. Eine insoweit angepasste Zinsschranke würde zwar noch immer aufgrund ihrer abzugsbeschränkenden Wirkung und der enthaltenen Missbrauchsvermutung eine Kollision von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung hervorrufen. Eine solche Regelung könnte aber als realitätsgerechte und zielgenaue Missbrauchstypisierung Eingriffe in verfassungsrechtlich zu beachtende Besteuerungsprinzipien grundsätzlich rechtfertigen.

12. Als alternativer Ansatz zu einem Nebeneinander von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung ist auch die weitgehende Vermeidung oder zumindest Reduzierung von Kollisionen von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung innerhalb des Ertragsteuerrechts denkbar. Ein solcher Ansatz geht tendenziell eher von einem Ausschlussverhältnis von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung innerhalb der Ertragsteuern aus. Danach würde das Prinzip der Besteuerung des Istertrags deutlich in den Vordergrund gestellt werden. Vor allem würden rechtfertigungsbedürftige Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips erheblich reduziert werden. Das hinter der Belastungsentscheidung des Ertragsteuerrechts stehende Leistungsfähigkeitsprinzip und dessen Subprinzipien wären in der ertragsteuerlichen Systematik wieder deutlich erkennbar.

13. Im Hinblick auf die Problematik der Gesellschafterfremdfinanzierung bestehen Lösungsansätze, die zu einer Verringerung der Kollision von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung in diesem Bereich führen würden. Hierbei wäre insbesondere eine allein auf einen Fremdvergleich abstellende Unterkapitalisierungsregelung eine interessante Möglichkeit, die zudem verfassungs-, europa- und völkerrechtlichen Anforderungen grundsätzlich standhalten würde. Ansonsten wäre zur Lösung dieser Problematik die Einführung der Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage wünschenswert, was jedoch ein gemeinsames Vorgehen aller EU-Mitgliedstaaten erfordert und daher eher ein langfristig angelegtes Ziel darstellt. Hierdurch wären Unterkapitalisierungsregelungen im Hinblick auf grenzüberschreitende Sachverhalte innerhalb der EU nicht mehr erforderlich. Zudem sollte in Bezug auf Drittstaaten eine zielgenaue Missbrauchsvermeidungsregelung – wie beispielsweise in Art. 81 („Nichtanerkennung von Zinsabzügen“) des ursprünglichen Richtlinien-Vorschlags zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vom 16.03.2011 – umgesetzt werden.

14. Der Gesetzgeber sollte – vor allem im Hinblick auf die Ausgestaltung des objektiven Nettoprinzips – Wert darauf legen, ein systemkonformes und prinzipientreues Ertragsteuerrecht zu schaffen. Der Gesetzgeber muss sich vergegenwärtigen, dass die Ausrichtung der Steuer am Istertrag das grundsätzliche Prinzip der Ertragsbesteuerung ist. Die Wahrung und Durchsetzung des gleich- und freiheitsrechtlich verankerten Leistungsfähigkeitsprinzips sollte daher eines der Hauptanliegen des Steuergesetzgebers sein. Zudem ist gerade in Krisenzeiten – wie beispielsweise der Finanz- und Wirtschaftskrise ab 2007 – die Einführung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente in Ertragsteuern einzudämmen, da hierdurch hauptsächlich Krisenunternehmen mit niedrigem Ertrag steuerlich stärker belastet werden. In solchen Zeiten kommt besonders zum Ausdruck, dass durch die Einführung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente das Leistungsfähigkeitsprinzip verwässert und sogar konterkariert wird.

15. Der Ansatz einer weitgehenden Vermeidung von Kollisionen von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung kann ein prinzipientreues Ertragsteuerrecht ermöglichen, welches das Leistungsfähigkeitsprinzip und insbesondere das objektive Nettoprinzip nicht als beliebig formbar begreift. Gegenüber einer Sollertragsbesteuerung ist das Prinzip der Istertragsbesteuerung aufgrund der weitgehend uneingeschränkten Gewährleistung von Eigentumsgarantie sowie von Berufs- und Unternehmerfreiheit das freiheitlichere Besteuerungsprinzip. Dementsprechend sollte sich der Gesetzgeber im Bereich des Ertragsteuerrechts jedenfalls bemühen, Kollisionen von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung zu reduzieren. Gleichzeitig sollte die Einführung systemwidriger, ertragsunabhängiger Regelungen, die zu Abweichungen von der tatsächlichen Leistungsfähigkeit führen, an hohen Rechtfertigungsanforderungen gemessen werden. Denn das Verhältnis von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung innerhalb des Ertrag-

steuerrechts ist im Grundsatz geprägt durch ein Ausschlussverhältnis („Entweder oder“) und nicht durch ein Nebeneinander dieser Besteuerungsformen („Sowohl als auch“). Die dem Ertragsteuerrecht prinzipiell zugrunde liegende Freiheit des Einzelnen darf grundsätzlich nicht durch Sollertragsteuerliche Regelungen fiskalisch verfremdet werden.

16. Der Gesetzgeber sollte grundsätzlich nur dann auf ertragsunabhängige Besteuerungselemente mit Sollertragsteuerlicher Wirkung zurückgreifen, wenn die Ermittlung des Istertrags unmöglich oder unverhältnismäßig ist. Allein die Regelung komplizierter Sachverhalte ist dabei noch keine ausreichende Rechtfertigung. Die Typisierungsbefugnis des Steuergesetzgebers ist zwar auch innerhalb der Istertragsbesteuerung gegeben, hat aber vor allem die Aufgabe Sollertragsteuern zu rechtfertigen. So muss gerade bei rein betrieblich veranlassten Erwerbsaufwendungen das Mittel einer ertragsunabhängigen Typisierung die Ausnahme sein.

17. Sofern nach diesen Grundsätzen die Einführung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente in Ertragsteuern erforderlich und somit im Grundsatz verfassungsrechtlich zulässig ist, hat sich der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Sollertragsbesteuerungselements auf deren verfassungsrechtliche Grenzen und dabei insbesondere auf die zielgenaue Erfassung des realitätsgerecht abzubildenden Regelfalls zu konzentrieren. Die Zielgenauigkeit und Realitätsnähe einer ertragsunabhängigen Typisierung sollte im Idealfall – was jedoch häufig nicht möglich sein wird – durch empirische Befunde abgesichert werden. Besondere Aufmerksamkeit sollte daher der Gesetzesfolgenabwägung im Gesetzgebungsverfahren zukommen, durch welche die Qualitätssicherung der Steuergesetzgebung deutlich verbessert werden kann. Diese Grundsätze gelten insbesondere für spezielle Missbrauchsvermeidungsnormen, bei denen der Gesetzgeber oftmals wegen vordergründiger fiskalischer Interessen über das eigentlich verfolgte Ziel hinausschießt. Zusätzlich sollte ein ertragsunabhängiges Besteuerungselement steuervereinfachend wirken und nicht – wie bei der Zinsschranke – das Ertragsteuerrecht weiter verkomplizieren. Nur eine herbeigeführte Steuervereinfachung entspricht dem Zweck, welcher mit Sollertragsbesteuerungselementen verfolgt wird.

18. Da eine reine Istertragsbesteuerung im derzeitigen Ertragsteuersystem aufgrund der zahlreichen Ausnahmeregelungen, der komplexen Spezialtatbestände und systemwidrigen Privilegierungen leicht durch Steuergestaltung ausgenutzt werden könnte, darf und sollte der Gesetzgeber unangemessene Gestaltungen durchaus durch Sollertragsbesteuerungselemente eindämmen. Diese müssen allerdings erforderlich sowie realitätsgerecht und zielgenau ausgestaltet sein. Wegen der fehlenden Unausweichlichkeit des derzeitigen Ertragsteuerrechts wäre gegenüber einer Reduzierung oder systemkonformen Ausgestaltung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente eine grundlegende Reform des gesamten Ertragsteuersystems hin zu einem einfachen und prinzipientreuen Ertragsteuerrecht die wirkungsvollere Alternative.

19. Gerade Konzepte, die auf systemwidrige Ausnahmetatbestände, Durchbrechungen und Privilegierungen verzichten, sind sachgerecht, um die Unausweichlichkeit steuerlicher Lasten zu erhöhen und hierdurch den Anreiz und die Möglichkeit zur Steuergestaltung zu reduzieren. Infolgedessen würden spezialgesetzliche Missbrauchstypisierungen in geringerem Ausmaß erforderlich sein, was bereits zu einer Reduzierung der Kollision von Sollertrags- und Istertragsbesteuerung beitragen würde. Ein solches Ertragsteuersystem mit bereinigter Bemessungsgrundlage würde das Prinzip der Istertragsbesteuerung zielgenauer durchsetzen und wäre daher Garant für ein freiheitliches und gerechtes Steuerrecht.