

Wolfgang Schön
Christine Osterloh-Konrad
Editors



MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law **16**

Kernfragen des Unternehmens- steuerrechts

 Springer

Max Planck Institute for Intellectual Property,
Competition and Tax Law

For further volumes/weitere Bände:
www.springer.com/series/7760



MPI Studies on Intellectual Property,
Competition and Tax Law

Volume 16

Edited by

Josef Drexl
Reto M. Hilty
Wolfgang Schön
Joseph Straus

Wolfgang Schön • Christine Osterloh-Konrad
(Herausgeber)

Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts

 Springer

Herausgeber

Professor Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön
Dr. Christine Osterloh-Konrad
Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum,
Wettbewerbs- und Steuerrecht
Marstallplatz 1
80539 München
wolfgang.schoen@ip.mpg.de
christine.osterloh-konrad@ip.mpg.de

ISSN 1869-1153

ISBN 978-3-642-13340-4

e-ISBN 978-3-642-13341-1

DOI 10.1007/978-3-642-13341-1

Springer Heidelberg Dordrecht London New York

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2010

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funk-sendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland vom 9. September 1965 in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtsgesetzes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Einbandentwurf: WMX Design GmbH, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem Papier

Springer ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media (www.springer.com)

Vorwort

Die Steuerpolitik kennt Phasen intensiver Aktion und Tatkraft, aber auch Phasen der Zurückhaltung und des Nachdenkens. Dies gilt auch für das Unternehmenssteuerrecht. Nachdem das erste Jahrzehnt des neuen Jahrhunderts gleich zwei Mal – 2000/2001 und 2007/2008 – die Gesetzeslandschaft des deutschen Unternehmenssteuerrechts dramatisch umgestaltet hat, erscheint es angebracht, ein Stück weit Besinnung eintreten lassen und im Kreis der Fachleute Stand und Perspektiven der Unternehmensbesteuerung mit Distanz und in langfristiger Perspektive in den Blick zu nehmen.

Aus diesem Grunde hat das Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht in seiner Vortragsreihe des Jahres 2009 herausragende Vertreter des deutschen Unternehmenssteuerrechts gebeten, dogmatische, systematische und rechtspolitische Zielbestimmungen zu formulieren. Die Verfasser haben sich dieser Aufgabe mit Tatkraft gestellt und in fünf Grundlagenaufsätzen unsere Erkenntnis der Unternehmensbesteuerung vorangetrieben.

Die Spannweite der Beiträge erfasst dabei sowohl das geltende als auch das künftige Recht. Zu Beginn steht das von *Johanna Hey* exemplifizierte Individualsteuerprinzip, das einerseits als Grundpfeiler des personenbezogenen Einkommensteuerrechts gelten darf, andererseits der vielfachen Wahrnehmung des Unternehmenssteuerrechts als einem objektiven, betriebsbezogenen Regelungsgefüge entgegensteht. Eine vergleichbare Thematik greift *Roman Seer* auf, der im vierten Beitrag des Bandes die Stellung des beherrschenden Kapitalgesellschafters im gegenwärtigen Unternehmenssteuerrecht erstmals einer grundlegenden Analyse unterzieht und dabei dessen prekäre Lage zwischen dem „bloßen“ Anteilseigner und dem „unternehmerischen“ (Mit-)Inhaber schildert. Stärker der rechtspolitischen Perspektive gewidmet sind die übrigen drei Beiträge. Während *Christoph Spengel* die Defizite der aktuellen Gesetzeslage namentlich mit Blick auf die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen und des deutschen Gemeinwesens aufzeigt, widmen sich *Karl-Georg Loritz* und *Rainer Hüttemann* wichtigen einzelnen Sachbereichen im Schnittfeld Einkommensteuerrecht/Körperschaftsteuerrecht: dem Verhältnis von Kapital und Arbeit einerseits und der künftigen Gruppenbesteuerung andererseits.

Eine Reform des Unternehmenssteuerrechts wird – darüber sind sich alle Autoren einig – über kurz oder lang wieder in Gang kommen. Die Herausgeber dieses Bandes erhoffen zuversichtlich, dass die Überlegungen der in diesem Band versammelten Autoren in der Fachöffentlichkeit als hilfreiche und weiterführende Beiträge auf dem Weg zu einem besseren Unternehmenssteuerrecht wahrgenommen werden.

München, im April 2010

Wolfgang Schön

Christine Osterloh-Konrad

Inhaltsübersicht

Vorwort V

Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip 1

Johanna Hey

**Die Besteuerung des unternehmerischen Einsatzes von Kapital
und Arbeit in Deutschland – Systemfehler und Reformbedarf –** 31

Karl-Georg Loritz

**Überlegungen zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung
in Deutschland** 59

Christoph Spengel

Der unternehmerische Kapitalgesellschafter 97

Roman Seer

Organschaft 127

Rainer Hüttemann

Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip

Johanna Hey*

Abstract

Dem Individualsteuerprinzip – auch Subjektsteuerprinzip – wird als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips traditionell große Bedeutung bei der Beurteilung der Einkommensteuer der natürlichen Person beigemessen. Im Rahmen von Personensteuern ist es Maßstab der Bestimmung des Steuersubjekts sowie der Zurechnung von Einkunftsquellen und Einkünften. Unklar ist seine Rolle in der Unternehmensbesteuerung. Werden statt natürlicher Personen Unternehmen oder Unternehmensträger besteuert, stellt sich zum einen die Frage nach der Besteuerungseinheit, der die Einkünfte individuell zuzurechnen sind. Dabei scheint der Gesetzgeber, weil er in der Unternehmensbesteuerung verstärkt Überwälzungsvorgänge in die Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes auch der direkten Steuern einbezieht, die Subjektbindung der Steuerlast zugunsten einer Einmalbelastung von Gewinnen zurückdrängen zu wollen. In einer separaten Unternehmensbesteuerung muss zudem das Verhältnis der Steuersubjekte zueinander geregelt werden mit der sich anschließenden Frage, ob für die Tatbestandsverwirklichung beliebig zwischen den Besteuerungsebenen gewechselt werden kann.

| | |
|--|----|
| 1. Einführung | 2 |
| 1.1. Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip – ein Paradoxon? | 2 |
| 1.2. Prinzipienbindung und Unternehmenssteuerrecht | 2 |
| 2. Das Prinzip der Individualbesteuerung als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit Verfassungsrang | 4 |
| 2.1. BVerfG: Individualbesteuerung als Gebot der Folgerichtigkeit einer progressiven Einkommensteuer | 4 |
| 2.2. Gebot sachgerechter Austeilung der Steuerlast | 5 |
| 2.3. Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und Überwälzung | 6 |
| 3. Prinzip der Individualbesteuerung als Zurechnungsmaßstab | 7 |
| 3.1. Zurechnung auf Ertrags- und Aufwandseite | 7 |
| 3.2. Tätigkeits- oder ergebnisbezogene Zurechnung? | 8 |
| 3.3. Prinzip der individuellen Tatbestandsverwirklichung | 9 |
| 3.4. Individuelle Zuordnung stiller Reserven | 11 |
| 4. Bedeutung des Individualsteuerprinzips für die Besteuerung von Unternehmen | 13 |
| 4.1. Problemfelder | 13 |
| 4.2. Zulässigkeit eigenständiger Unternehmenssteuern | 13 |
| 4.3. Unternehmerische Zurechnungseinheiten | 15 |
| 4.3.1. Kein geschlossenes System der Besteuerung von Unternehmen | 15 |
| 4.3.2. Unternehmerbesteuerung in der Einkommensteuer | 15 |
| 4.3.3. Körperschaftsteuer als Unternehmensträgersteuer | 16 |

* Prof. Dr.; Direktorin des Instituts für Steuerrecht, Universität zu Köln.

| | |
|--|----|
| 4.3.4. Gewerbesteuer als Unternehmenssteuer | 19 |
| 4.3.4.1. Ermittlung der Leistungsfähigkeit des <i>einzelnen</i> Gewerbebetriebs | 19 |
| 4.3.4.2. Unklares Verhältnis zwischen Unternehmen, Unternehmensträger und Unternehmer | 20 |
| 4.4. Beginn und Ende der Zurechnungseinheit, insb. Bedeutung für die interperiodische Verlustverrechnung | 22 |
| 5. Zusammenfassung | 25 |

1. Einführung

1.1. Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip – ein Paradoxon?

Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip – das klingt zunächst wie ein Paradoxon. Das Unternehmen ist kein Individuum, sondern eine Sachgesamtheit. In der Tat ist das Individualsteuerprinzip außerhalb der Ehegattenbesteuerung¹ bisher selten Gegenstand eigenständiger Untersuchungen gewesen.² Seine Bedeutung für die Ausgestaltung und Auslegung des Unternehmenssteuerrechts ist nur in Ansätzen geklärt. Die mit dem Individualsteuerprinzip verbundenen einfachgesetzlichen Fragen sind indes vielfältig: Sie gehen von der Festlegung der Besteuerungseinheit³ – Individuum, Unternehmen, Unternehmensträger oder Unternehmensgruppe – über Fragen der Einkünftezurechnung, der Tatbestandsverwirklichung durch Zurechnung von Drittverhalten,⁴ der steuerlichen Folgen einer Übertragung stiller Reserven auf andere Rechtsträger⁵ bis hin zur Vererbbarkeit einkommensteuerrechtlicher Verlustvorträge.⁶

1.2. Prinzipienbindung und Unternehmenssteuerrecht

Macht es überhaupt Sinn, sich diesem Strauß von Themen vom Prinzipiellen her zu nähern?

Generell scheint die Prinzipienbindung in der Unternehmensbesteuerung schwächer ausgeprägt als bei der Besteuerung natürlicher Personen. Diesen Eindruck vermittelt jedenfalls die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Während sich das subjektive Nettoprinzip und das menschenwürdebasierte Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums – beide sind für die Unternehmensbesteuerung weitgehend bedeutungslos – als geradezu unüberwindbar erweisen,⁷ zeigt bereits das objektive Nettoprinzip auf der Rechtfertigungsebene Schwächen, obwohl es nach richtiger Auffassung unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG und den Frei-

¹ Dazu s. schon früh BVerfGE 6, 55 (67). Auch in der wissenschaftlichen Diskussion lag hier in der Vergangenheit das Hauptaugenmerk, vgl. etwa BECKER, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 21 ff.

² Siehe aber REIß, StuW 2000, 399 ff.; ansatzweise auch HEY, in: GS Trzaskalik, 219 ff.

³ Siehe unten 4.3.

⁴ Siehe unten 3.3.

⁵ Siehe unten 3.4.

⁶ Siehe unten 4.4.

⁷ St. Rspr. seit BVerfGE 82, 60; 87, 153 (169).

heitsrechten abgeleitet werden kann.⁸ Noch weniger Bindungswirkung entfalten bilanzsteuerrechtliche Prinzipien, wie uns die jüngste Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu Jubiläumsrückstellungen lehrt.⁹ Dies liegt vor allem daran, dass der Zweite Senat „die Entwicklung überzeugender dogmatischer Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsgestaltung“ dem Gesetzgeber und der Fachgerichtsbarkeit überlässt.¹⁰ Zur Lösung „dogmatisch komplexer Streitfragen“, wie sie freilich im Unternehmenssteuerrecht häufig auftreten, erklärt sich das Gericht für nicht zuständig. Die Umsetzung des steuerlichen Vorsichtsprinzips sei nicht auf Folgerichtigkeit, sondern lediglich auf Willkürfreiheit hin zu überprüfen.¹¹ Unklar ist ferner, welche Bedeutung das Zivilrecht für die Rechtfertigung steuerrechtlicher Ungleichbehandlungen hat. So lassen die Entscheidungen zu § 32c EStG a.F. einerseits, zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG andererseits, den Eindruck entstehen, dass der Gesetzgeber zivilrechtliche Strukturen mal als Anknüpfungspunkt gerechtfertigter Besteuerungsdifferenzen heranziehen,¹² ein andermal Belastungen mit ihrer Überwindung rechtfertigen kann.¹³ Trennungs- und Transparenzprinzip scheinen in beide Richtungen nahezu beliebig aufweichbar und geben der Unternehmenssteuergesetzgebung damit wenig Struktur. Dies mag zum Teil daran liegen, dass der Stellenwert der unternehmenssteuerrechtlichen Prinzipien auch in der Wissenschaft häufig nicht unumstritten ist.¹⁴ Die Rechtsprechungspraxis lässt allerdings auch den Schluss zu, dass je nach steuerrechtlicher Submaterie mit zweierlei Maß gemessen wird.¹⁵

Auch in der Politik ist die Argumentation mit dem Prinzip derzeit nicht besonders hoch angesehen.¹⁶ Prinzipientreue gilt dem Gesetzgeber zunehmend als unmodern, Zeichen mangelnder Wendigkeit, Hemmschuh bei der Verfolgung berechtigter staatlicher Einnahmeinteressen.

In der Tat hat das Prinzipielle einen unangenehmen Beigeschmack, wenn vom „Prinzipienreiter“ die Rede ist, der das Prinzip nur um des Prinzips willen befolgt. Insofern ist es durchaus richtig, Prinzipien immer wieder zu hinterfragen, ihren Stellenwert genau zu bestimmen. In diesem Sinne soll es, da keineswegs klar ist, welche Rolle dem Individualsteuerprinzip in Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung zukommt, im Folgenden weniger darum gehen, Verletzungen dieses Prinzips unmittelbar als verfassungswidrig zu brandmarken, sondern um eine Klärung von Inhalt und Rang des Individualsteuerprinzips und den hieraus abzuleitenden Schlussfolgerungen für die Ausgestaltung des Unternehmenssteuerrechts.

⁸ Vgl. mit zahlreichen Nachweisen ENGLISCH, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 92 ff.

⁹ BVerfG, BFH/NV 2009, 1382 ff.

¹⁰ BVerfG, BFH/NV 2009, 1382 (1385).

¹¹ Krit. SCHLOTTER, BB 2009, 1411 f.; HEY, DStR 2009, 2561 (2563 ff.).

¹² BVerfGE 116, 164 (199).

¹³ BVerfGE 120, 1 (46).

¹⁴ Siehe insbesondere den Streit um die Berechtigung eines steuerlichen Vorsichtsprinzips und seine Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip, Nachweise bei HEY, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 17 Rn. 78.

¹⁵ Dazu ausführlich HEY, DStR 2009, 2561 ff.

¹⁶ Für das BMF viel zitiert NAWRATH, DStR 2009, 2 (3); ders., JbFSt. 2008/09, 11 (19).

2. Das Prinzip der Individualbesteuerung als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit Verfassungsrang

2.1. BVerfG: Individualbesteuerung als Gebot der Folgerichtigkeit einer progressiven Einkommensteuer

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Grundsatz der Individualbesteuerung bereits im 6. Band der amtlichen Entscheidungssammlung eine tragende Rolle im System der modernen Einkommensteuer zugewiesen.¹⁷ Der progressive Einkommensteuertarif sei auf die Erfassung der Leistungsfähigkeit des Einzelnen angelegt. In einem derartigen System sei eine Haushaltsbesteuerung von Ehegatten ein Fremdkörper. Tatbestandstechnisch ging es um die zutreffende Festlegung der Besteuerungseinheit.

Über die Ehegattenbesteuerung hinaus lässt sich verallgemeinern, dass für Zwecke der Anwendung eines progressiven Steuertarifs die Zusammenfassung mehrerer Individuen zu einem Steuersubjekt ausgeschlossen ist.¹⁸ Dies erlaubt den Umkehrschluss, dass Steuern auf den wirtschaftlichen Erfolg von Personenmehrheiten und verselbständigten Vermögensmassen wie juristischen Personen, soweit die Gewinne den am Unternehmen Beteiligten nicht unmittelbar zugerechnet werden, grundsätzlich nur proportional ausgestaltet sein können.¹⁹ Aus praktischer Sicht spricht gegen eine progressive Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung, dass sich nach Unternehmensgröße gestaffelte Tarife durch Aufspaltung leicht ausnutzen lassen.²⁰

Allerdings erschöpft sich die Bedeutung des Prinzips der Individualbesteuerung nicht in den Tarifwirkungen.²¹ Die enge Perspektive möglicher Progressionswirkungen intersubjektiver Einkommenszuordnung hat das Bundesverfassungsgericht schon früh zugunsten eines allgemeinen Zurechnungsmoments²² erweitert. Im Beschluss zum Abzugsverbot von Aufsichtsratsvergütungen von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage hat es ausgeführt, dass nicht nur die progressive Einkommen- sondern auch die proportionale Körperschaftsteuer „in ihrer Grund-

¹⁷ Ebenso KIRCHHOF, in: KIRCHHOF, EStG, § 2 Rn. 82; LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 22; KÖNEMANN, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 33 ff.

¹⁸ BVerfGE 6, 55 (67).

¹⁹ Allerdings finden sich im Ausland zum Teil gestaffelte Körperschaftsteuersätze, vgl. den ermäßigten Körperschaftsteuersatz für Kapitalgesellschaften mit Gewinn bis 300 000 £ in Großbritannien, s. ALBERTS, Großbritannien, in: MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien. Auch die FDP schlägt einen rechtsformunabhängig anzuwendenden gestaffelten Unternehmenssteuersatz von 10 und 25 % vor, Deutschlandprogramm zum Bundestagswahlkampf 2009, 7.

²⁰ So sind der betriebsbezogen anzuwendende Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG ebenso wie der frühere Staffeltarif (vgl. GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 11 Rn. 3a, 4) mehrfach nutzbar.

²¹ STRNAD, Zur Vererbung des Verlustabzugs, 41 f., möchte aufgrund der Mehrdeutigkeit auf den Begriff der Individualbesteuerung vollständig verzichten.

²² BFH, BStBl. II 1999, 782 (785); BStBl. II 1996, 375 (376).

struktur auf den von einem *bestimmten Steuersubjekt* bezogenen Gewinn ausgerichtet“ ist.²³ Hier ging es um den Aspekt der individuellen Zuordnung von Einkünften und Bemessungsgrundlagen.

Allerdings geht das Bundesverfassungsgericht hier – wie in der Entscheidung zur Haushaltsbesteuerung, die den Beginn der Folgerichtigkeitsrechtsprechung markiert – über den *status quo* geltender Gesetze nicht hinaus. Es beschränkt sich auf die Aussage, dass der Gesetzgeber, soweit er eine Steuer auf dem Gedanken der Individualbesteuerung aufbaue, dieses Prinzip folgerichtig umsetzen müsse. Mit der Frage, ob der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlichen Gründen *gezwungen* ist, die Besteuerung von Einkommen am Individualsteuerprinzip auszurichten, hat sich das Gericht dagegen bisher nicht auseinandergesetzt.²⁴ Lediglich gelegentlich ist im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG von der Besteuerung nach der „*individuellen*“ Leistungsfähigkeit die Rede.²⁵

2.2. Gebot sachgerechter Austeilung der Steuerlast

Die Ausrichtung von Steuern am Individualsteuerprinzip ist indes keine der Gestaltungsmacht des Gesetzgebers überantwortete Entscheidung, sondern untrennbar mit diesem verbundener Bestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips.²⁶ Steuergerechtigkeit ist Verteilungsgerechtigkeit.²⁷ Der Gesetzgeber muss nicht nur festlegen, *was* er besteuert, sondern auch, *wen* er besteuert. Nur auf diese Weise lässt sich der Steuereingriff an Individualgrundrechten messen.²⁸ Damit folgt als verfassungskräftiges Subprinzip²⁹ aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein Individualsteuerprinzip des

²³ BVerfGE 34, 103 (117).

²⁴ Das Gericht lässt ausdrücklich offen („es könnte verfassungsrechtlich unbedenklich sein“), ob statt des Einkommens einer einzelnen Person die Summe der Einkünfte mehrerer, in Haushaltsgemeinschaft lebender Personen der Besteuerung zugrunde gelegt werden könnte. Dies setze allerdings einen Proportionaltarif voraus, vgl. BVerfGE 6, 55 (67).

²⁵ Dieser das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierende Zusatz findet sich z. B. in BVerfGE 34, 103 (115); 47, 1 (29); 105, 17 (36).

²⁶ Vgl. z. B. MÜLLER-FRANKEN, *StuW* 2004, 109 (117); RÖDDER, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, *UmwStG, Einführung* Rn. 1; GLEUMES, *Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht*, 97 ff.; REINHARDT, *Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft*, 61; RÖDERBURG, *Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuerrecht*, 160 ff. Nach LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 625, liegt der „Wesenskern der Individualbesteuerung ... in dem Postulat, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Einkommensteuerschuld ... dem Ziel zu dienen haben, eine auf die einzelne natürliche Person bezogene steuerliche Leistungsfähigkeit zu substantiieren. Die Konzeption der Individualbesteuerung besagt, dass die Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit (Steuerbemessungsgrundlage) und die Steuerlast (durch den Steuertarif) für die einzelne natürliche Person als Trägerin steuerlicher Leistungsfähigkeit bestimmt sein müssen.“ KIRCHHOF stützt den Grundsatz der Individualbesteuerung ferner auf Art. 14 GG, vgl. KIRCHHOF, *StuW* 1985, 319 (327); ders., *Gutachten F zum Deutschen Juristentag 1988*, 68 f.

²⁷ TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 261.

²⁸ In diese Richtung KIRCHHOF in: KIRCHHOF, *EStG, Einleitung* Rn. 9.

²⁹ LANG, in: TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, § 4 Rn. 14; WEBER-GRELLET, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, 178.

Inhalts, dass sich der gesetzliche Steuereingriff gegen die Person richten muss, die die abzuschöpfende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erwirtschaftet hat bzw. über diese verfügt. Ob es auf die Handlung oder den Erfolg ankommt, wird im Folgenden noch zu klären sein.³⁰

Soweit Einigkeit darüber besteht, dass eine Steuer ihren Belastungsgrund in der Erfassung finanzieller Leistungsfähigkeit hat, muss sie folglich am Prinzip der Individualbesteuerung ausgerichtet sein. Dies gilt nicht nur für die Besteuerung von Einkommen, sondern auch für die Erfassung von Konsumleistungsfähigkeit. Am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Steuern haben nicht die Aufgabe, abstrakt einen bestimmten Teil des Bruttoinlandsprodukts, des Volkseinkommens oder des Konsumpotentials abzuschöpfen,³¹ sondern konkret und individuell einzelne Steuerpflichtige entsprechend ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung staatlicher Ausgaben heranzuziehen.

Freilich kann es, etwa bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern, zu einer Konkurrenz zu anderen, ebenfalls im Leistungsfähigkeitsprinzip verankerten Subprinzipien wie dem Realisationsprinzip, Verhältnismäßigkeitsprinzip³² oder Totalitätsprinzip³³ kommen. In diesem Fall ist der Gesetzgeber berechtigt und verpflichtet, einen schonenden Ausgleich zwischen den konkurrierenden Grundsätzen herbeizuführen.

2.3. Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und Überwälzung

Dabei ist für die Beurteilung, ob eine Steuer dem Grundsatz individueller Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit Rechnung trägt, nicht die formal-tatbestandstechnische Festlegung des Steuerschuldners maßgeblich, sondern gerechtfertigt werden muss die Belastung gegenüber demjenigen, der sie tatsächlich trägt. Es kommt auf die tatsächlichen Belastungswirkungen an.³⁴ Intendierte und vorhersehbare Überwälzungen muss der Gesetzgeber in seine Rechtfertigungserwägungen einbeziehen.³⁵

Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob und unter welchen Bedingungen sich der Gesetzgeber des Instruments der Überwälzung bedienen darf, ohne gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung zu verstoßen. Das Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gebietet grundsätzlich, dass die Steuerlast *kraft Gesetzes*

³⁰ S. unten 3.2.

³¹ MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Bd., 175; FUISTING, Die Grundzüge der Steuerlehre, 192.

³² MÜLLER-FRANKEN, StuW 2004, 109 (118); SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, 37 ff.; TIPKE, DStJG Bd. 4 (1981), 1 (2 f.).

³³ MÜLLER-FRANKEN, StuW 2004, 109 (117); GLEUMES, Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht, 111 ff.

³⁴ ENGLISCH, Dividendenbesteuerung, 110 ff.

³⁵ TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 584. Folglich werden die Belastungswirkungen der Umsatzsteuer und anderer indirekter Steuern aus der Sicht des Verbrauchers gewürdigt, vgl. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 979 ff.; REIß, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 14 Rn. 1; s. ferner für die auf die Mieter überwälzte Grundsteuer TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 963.

dem Individuum auferlegt wird, dessen Leistungsfähigkeit erfasst werden soll. Die Belastung eines bestimmten Steuerpflichtigen lässt sich grundsätzlich nur dann gewährleisten, wenn dieser zum Steuerschuldner gemacht wird.³⁶

Indirekte Steuern sind unter diesem Gesichtspunkt immer *second best*.³⁷ Sie wirken naturgemäß weniger exakt. Aus Vereinfachungsgründen ist es indes nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber die Überwälzung wie bei der Umsatzsteuer in den Steuertatbestand einbaut. Zwar wird die *individuelle* Konsumleistungsfähigkeit des einzelnen Verbrauchers als vom Gesetzgeber intendierten Steuerträger erst über die Überwälzung durch den Unternehmer als Steuerschuldner erfasst. Bei typisierender Betrachtung kann aber auch hier davon ausgegangen werden, dass der Inhaber der Leistungsfähigkeit und der Träger der Steuer identisch sind.

Den direkten Steuern liegt dagegen die Identität von Steuerschuldner und Steuerträger zugrunde.³⁸ Deshalb ist derjenige zum Steuerschuldner zu bestimmen, den die Belastung treffen soll, weil er über die entsprechende Leistungsfähigkeit verfügt. Die Belastung eines nicht leistungsfähigen Steuerpflichtigen kann grundsätzlich nicht allein mit dem Verzicht gegenüber einem anderen leistungsfähigen Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden.³⁹

3. Prinzip der Individualbesteuerung als Zurechnungsmaßstab

3.1. Zurechnung auf Ertrags- und Aufwandseite

Aus dem Individualsteuerprinzip folgt die Notwendigkeit der Zurechnung steuerrelevanter Tatbestände. Leistungsfähigkeit vermittelnde Einkünfte sind bei der Person zu erfassen, die sie erwirtschaftet hat. Zurechnungseinheit ist das einzelne Steuersubjekt.⁴⁰ Um die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen bestimmen zu können, sind Einkunftsquellen ebenso wie einzelne Einnahmen und Ausgaben bzw. Ertrags- und Aufwandstatbestände individuell zuzuordnen. Die Zurechnung von Einkünften setzt die Dispositionsbefugnis des Steuerpflichtigen über die Einkunftsquelle voraus.⁴¹ Wie Wirtschaftsgüter individuell zuzuordnen sind, bestimmt § 39 AO. Bei Bilanzierungskonkurrenz⁴² ist zu entscheiden, welchem Be-

³⁶ Eine Weitergabe der Steuerlast – wie etwa im Rahmen der regelmäßig über die Mieten offen überwälzten Grundsteuer – kann der Gesetzgeber freilich nicht verhindern.

³⁷ ENGLISCH, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 605.

³⁸ Vgl. auch ENGLISCH, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 559, der direkte von indirekten Steuern danach unterscheidet, ob die Überwälzung vom Gesetzgeber intendiert ist.

³⁹ Ausführlicher zur Zulässigkeit der Einbeziehung zivilrechtlicher Überwälzungsvorgänge bei der Ausgestaltung direkter Steuern s. HEY, in: GS Trzaskalik, 219 (225 f. u. 233 f. betr. § 8b KStG).

⁴⁰ BVerfGE 6, 55 (67); 9, 237 (242 ff.); 14, 34 (38 ff.); 18, 97 (103).

⁴¹ RUPPE, DStJG Bd. 1 (1979), 7 (18 f.).

⁴² BFH, BStBl. II 1996, 82 (84); BStBl. II 1996, 93 (96); SÖFFING, DB 2007, 1994: Auflösung dahingehend, dass demjenigen, der berechtigt ist, aus der Einkunftsquelle Einkünfte zu beziehen, auch die Einkünfte zugerechnet werden.

triebsvermögen ein Wirtschaftsgut zuzuordnen ist. Auf der Aufwandsseite folgt aus dem Individualsteuerprinzip das Kostentragsprinzip.⁴³ Tätigt ein Dritter Aufwendungen, kann der Steuerpflichtige sie nur dann bemessungsgrundlagenmindernd gelten machen, wenn er wirtschaftlich belastet ist, weil nur dann die Herkunft der Mittel keine Rolle spielt. Verlustverrechnung soll grundsätzlich nur möglich sein bei Personengleichheit zwischen dem Steuersubjekt, das den Verlust erlitten hat, und dem verlustverrechnendem Steuersubjekt.⁴⁴

3.2. Tätigkeits- oder ergebnisbezogene Zurechnung?

Damit ist allerdings noch nicht geklärt, ob das Individualsteuerprinzip tätigkeits- oder ergebnisbezogen wirkt. Soll derjenige zur Besteuerung herangezogen werden, der im Zeitpunkt des steuerlichen Zugriffs über die Leistungsfähigkeit verfügt, oder derjenige, der sie durch eigene Handlungen erwirtschaftet hat?

§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG stellt auf die Erzielung der Einkünfte ab. Nach der Markteinkommenstheorie ist derjenige zum Steuerschuldner zu bestimmen, der die Einkünfte als „*Herr der Leistungsbeziehung*“⁴⁵ am Markt erwirtschaftet hat.⁴⁶ Deutlich wird die *tätigkeitsbezogene*⁴⁷ Zuordnung an Tatbestandsmerkmalen wie der Unternehmerinitiative als Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerstellung.⁴⁸ Dies bedingt, dass die individuelle Zurechnung umso schwieriger wird, je weniger Aktivität die Erzielung von Einkünften erfordert, was sich insbesondere in den Zurechnungskonflikten bei den Vermögenseinkünften niederschlägt,⁴⁹ wobei auch der bloße Kapitaleinsatz als Einkünfterzielungshandlung ausreicht.

Besteuert werden jedoch nicht Tätigkeiten, sondern Ergebnisse von Tätigkeiten. Deshalb sind nur solche Handlungen zu steuerrechtlich relevanten Tatbeständen zu bestimmen, die mit Vermögenmehrungen einhergehen. Derjenige ist zur Besteuerung heranzuziehen, der über die so erwirtschaftete Vermögenmehrung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, wobei ein sich anschließender Leistungsfähig-

⁴³ BFH, BStBl. II 1999, 778 (780 ff.) u. BStBl. II 1999, 787; BStBl. II 2008, 608 (612); vgl. auch SCHNORR, *StuW* 2003, 222; SEITZ, *FR* 2006, 201.

⁴⁴ BFH, BStBl. III 1958, 97 (98); BStBl. III 1964, 306 (307); BStBl. II 1992, 432 (433); BStBl. II 2008, 608 (610 ff.); GLEUMES, *Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht*, 100 m. w. N.

⁴⁵ RUPPE, *DStJG* Bd. 1 (1979), 7 (19).

⁴⁶ LANG, in: TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, § 9 Rn. 152; KIRCHHOF, in: KIRCHHOF/SÖHN/MELLINGHOFF, *EStG*, § 2 Rn. B 210; PINKERNELL, *Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften*, 118.

⁴⁷ S. etwa KIRCHHOF, der zwischen Zustands- und Handlungstatbestand unterscheidet (KIRCHHOF, in: KIRCHHOF, *EStG*, § 2 Rn. 30 ff.).

⁴⁸ Vgl. allerdings die Kritik von SCHÖN, in: *FS Offerhaus*, 385 (386 ff.), an der Berechtigung dieses Tatbestandsmerkmals und seiner Ableitung aus der Markteinkommenstheorie.

⁴⁹ LANG, in: TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, § 9 Rn. 152; hierzu umfassend ROBERTZ, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinkünften. Auswirkungen zivilrechtlicher Sachverhaltsgestaltungen*.

keitstransfer dann irrelevant ist, wenn der handelnde Steuerpflichtige zunächst über das Ergebnis seiner Tätigkeit verfügen konnte.

3.3. Prinzip der individuellen Tatbestandsverwirklichung

Wenn §§ 3, 38 AO die Entstehung des Steueranspruchs an die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes knüpfen, dann ist darunter grundsätzlich die Verwirklichung des Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen *selbst* gemeint.⁵⁰ Die individuelle Zuordnung von Einkünften im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Erzielung von Einkünften setzt folglich grundsätzlich *eigene* Handlungen des Steuerpflichtigen voraus. Ohne *Zurechnungsgrund* können dem Steuerpflichtigen weder das erwerbswirtschaftliche Handeln eines anderen noch die hieraus folgenden Einkünfte zugerechnet werden.

Eine Ausnahme normiert § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG für die vom Bundesfinanzhof als „gespalten“ bezeichnete Tatbestandsverwirklichung⁵¹, um das Auseinanderfallen von individueller Tatbestandsverwirklichung und steuerbegründendem Zufluss zu überwinden.⁵² Als Rechtsnachfolger hat der Steuerpflichtige die ihm zufließenden Einkünfte zu versteuern, auch wenn nicht er, sondern der Rechtsvorgänger den Tatbestand im Übrigen verwirklicht hat. Dies ist insofern sachlich gerechtfertigt, als der Rechtsnachfolger über die zur Steuerzahlung erforderliche Leistungsfähigkeit verfügt.

Problematisch sind Ausnahmen vom Grundsatz individueller Tatbestandsverwirklichung⁵³ dagegen dann, wenn der Steuerpflichtige weder das zur Anknüpfung der Steuerpflicht genommene Verhalten beeinflussen kann, noch die Verfügungsmacht über die vom Dritten erzielten Einkünfte erlangt.

Überträgt beispielsweise ein Mitunternehmer gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers, kann er grundsätzlich nicht verhindern, dass der Erwerber innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG veräußert.⁵⁴ Sein alleiniger „Tatbeitrag“ liegt in der unentgeltlichen Überführung des Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen. Insofern

⁵⁰ CREZELIUS, FR 2002, 805 (809); WEBER-GRELLET, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 178.

⁵¹ BFH, BStBl. II 2008, 608 (614).

⁵² Mit konstitutivem Charakter, vgl. z. B. STRNAD, Zur Vererbung des Verlustabzugs, 62 f.

⁵³ Zum Teil wird das Problem der Relevanz von Drittverhalten nicht als Problem des Individualsteuerprinzips, sondern der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung behandelt, vgl. NIEHUS/WILKE, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG/KStG, § 6 EStG Anm. 1443a. Gesetzmäßigkeit und rechtsstaatliche Bestimmtheit sind indes nicht berührt, solange das Gesetz das Drittverhalten, an das die Verwirklichung des Steuertatbestandes geknüpft ist, hinreichend konkret bestimmt; ähnlich CREZELIUS, FR 2002, 805 (809).

⁵⁴ In diesem Fall scheidet auch die Bildung einer Ergänzungsbilanz in der Regel aus, durch die der übertragende Steuerpflichtige ein Überspringen stiller Reserven mit der Folge etwaiger Nachversteuerung verhindern kann, vgl. NIEHUS/WILKE, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG/KStG, § 6 EStG Anm. 1461b; WENDT, FR 2002, 53 (63).

besteht zumindest die Möglichkeit, der zivilrechtlichen Absicherung gegenüber dem Empfänger des Wirtschaftsguts. Noch weniger Einfluss kann die Körperschaft, deren Verlustvorträge gemäß § 8c KStG untergehen, auf die Verwirklichung des schädlichen Anteilerwerbs nehmen.⁵⁵

Zwar ist die Verwirklichung des Steuertatbestands nicht vom Wissen und Wollen des Steuerpflichtigen abhängig. Deshalb ist einerseits der Zufallsgewinn (sog. *windfall profits*), soweit er am Markt erzielt wird,⁵⁶ steuerbar, andererseits auch der ungewollte Aufwand, soweit er durch die Einkünfteerzielung veranlasst ist, steuerlich relevant.⁵⁷ Indes treten hier, auch wenn der Steuerpflichtige diese Vorgänge nicht beherrscht,⁵⁸ die wirtschaftlichen Folgen bei ihm ein, begründen bzw. mindern eigene Leistungsfähigkeit.

Im Unterschied hierzu muss der übertragende Steuerpflichtige im Fall der späteren Veräußerung/Entnahme des unentgeltlich übertragenen Wirtschaftsguts durch den Empfänger die im Zeitpunkt der Übertragung vorhandenen stillen Reserven gemäß § 6 Abs. 5 S. 4 EStG versteuern, obwohl er noch nicht einmal anteilig über den Veräußerungserlös verfügen kann. Er beherrscht also weder den Sachverhalt der Veräußerung/Entnahme, noch erhöht sich seine Leistungsfähigkeit. Die Zurechnung von Drittverhalten, auf das der Steuerpflichtige keinen Einfluss nehmen kann, ist umso problematischer, als es sich um einen Tatbestand der *Missbrauchsvermeidung* handelt.⁵⁹ Missbrauchsnormen richten sich nicht nur gegen eine bestimmte Rechtsfolge, sondern gegen ein missbräuchliches Verhalten. Der Missbrauchsvorwurf kann aber nur demjenigen gemacht werden, der den Sachverhalt zumindest mitbeherrscht. Steuerrechtliche Missbrauchsnormen setzen stets Tatbestandsbeherrschung voraus. Insofern sind nicht nur gegenüber den Sperrfristregeln des § 6 Abs. 5 EStG Bedenken angebracht, sondern auch gegenüber der in § 42 Abs. 2 S. 1 AO enthaltenen neuen Tatbestandsalternative des „gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil(s) bei einem Dritten“. Einerseits wird man die Korrektur nur bei dem Dritten vornehmen können, weil bei ihm der zu korrigierende Steuervorteil eingetreten ist.⁶⁰ Andererseits wird man dem Dritten, solange er nicht kollusiv mit dem Steuerpflichtigen zusammengewirkt und keinen Einfluss auf das Eintreten des Steuervorteils genommen hat, keinen Missbrauchsvorwurf machen können.⁶¹

⁵⁵ Dazu ausführlicher unten 4.3.3.

⁵⁶ KIRCHHOF, in: KIRCHHOF, EStG, § 2 Rn. 61.

⁵⁷ LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 235.

⁵⁸ Auf diesen Umstand weist insb. CREZELIUS, FR 2002, 805 (809 f.), hin.

⁵⁹ REIß, StbJb. 2001/2002, 281 (290 f.), der zugleich zu Recht scharf kritisiert, dass der Missbrauchsvermeidungsbedarf erst dadurch entsteht, dass der Gesetzgeber ein systemwidriges intersubjektives Überspringen stiller Reserven zulässt.

⁶⁰ Zurückhaltender FISCHER, in: HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO/FGO, § 42 AO Rn. 267; offen gelassen von DRÜEN, in: TIPKE/KRUSE, AO/FGO, Vor § 42 AO Rn. 36.

⁶¹ HEY, BB 2009, 1044 (1046).

3.4. Individuelle Zuordnung stiller Reserven

Fragen der Individualbesteuerung ergeben sich ferner bei der Erfassung stiller Reserven, wenn Entstehung und Realisierung personell auseinander fallen.⁶²

Einigkeit besteht darüber, dass stille Reserven, auch wenn es an einem entgeltlichen Realisationsakt fehlt, spätestens dann zu versteuern sind, wenn der steuerliche Zugriff andernfalls nicht mehr gewährleistet ist.⁶³ Dabei ist nicht entscheidend, ob der Steuerzugriff (durch den deutschen Fiskus, vgl. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG) überhaupt noch gewährleistet ist, sondern ob er *gerade bei dem Steuerpflichtigen*, bei dem die stillen Reserven entstanden sind, gewährleistet ist. Deshalb bedarf es der Abrechnung der stillen Reserven nicht nur im Fall der Entnahme zu Privatzwecken des Steuerpflichtigen (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG), sondern auch bei außerbetrieblich veranlasseter unentgeltlicher Übertragung auf Dritte.⁶⁴

Zwar fehlt es in diesen Fällen an einer Realisation am Markt mit entsprechendem Liquiditätszufluss. Indes stellt nach einem umfassenden Einkommensbegriff bereits der Wertzuwachs Einkommen dar.⁶⁵ Bereits der Wertzuwachs vermittelt – ungeachtet der mit der mangelnden Realisation verbundenen Bewertungsunsicherheit⁶⁶ – einen Leistungsfähigkeitszuwachs.⁶⁷ Um die Erfassung individueller Leistungsfähigkeit nicht zu gefährden, muss der im Rahmen der Reinvermögenszugangstheorie⁶⁸ bis zum Realisationszeitpunkt gewährte Besteuerungsaufschub seine Grenze finden, wenn die ursprüngliche Zuordnung der stillen Reserven nicht länger gewährleistet werden kann.

Jedoch ist die Frage, ob auch die unentgeltliche Überführung in das Vermögen eines anderen Steuerpflichtigen bei fortbestehender Steuerverstrickung einen (Ersatz-)Realisationstatbestand auslösen muss keineswegs umstritten, sondern entscheidet sich danach, ob man von einer Subjekt- oder Objektbindung⁶⁹ stiller Reserven ausgeht.

⁶² Siehe hierzu insbesondere die Dissertationen von SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, und REINHARDT, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft.

⁶³ Als sog. *ultima ratio*-Besteuerung vgl. i. E. HEY, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 17 Rn. 231 ff.

⁶⁴ REIB, StbJb. 2001/2002, 281 ff.

⁶⁵ Auf der Basis des *Schanz-Haig-Simons*-Konzepts, vgl. z. B. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 200; RUPPE, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG/KStG, Einf. ESt Anm. 20; SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, 34 ff., 44.

⁶⁶ PEZZER, DSJG Bd. 14 (1991), 3 (24); ebenso TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 692.

⁶⁷ Vgl. NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, 48 f.; TIPKE, DSJG Bd. 1 (1979), 1 (2 ff.); ders., Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 629; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 173.

⁶⁸ Im Unterschied zur Reinvermögenszuwachsstheorie, nach der auch unrealisierte Wertsteigerungen Einkommen bilden, vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 200, wobei beide Begriffe häufig synonym verwendet werden.

⁶⁹ So etwa KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 820; ALBACH, StbJb. 1970/71, 287 (314 f.); SCHUHMAN, StBp. 1983, 269 (275).

Für die Einkommensteuer ist diese Frage aus meiner Sicht recht eindeutig zu beantworten. Mit dem Konzept einer Personensteuer ist die Vorstellung, stille Reserven hafteten allein dem einzelnen Wirtschaftsgut oder Betrieb an, so dass es nur auf dessen fortgesetzte Steuerverstrickung ankomme, nicht vereinbar. Dies folgt aus § 1 Abs. 1 EStG, wonach natürliche Personen mit ihrem Einkommen, und nicht Betriebe mit ihren Erträgen erfasst werden.⁷⁰ Es reicht nicht, dass stille Reserven überhaupt irgendwo besteuert werden, sondern sie müssen entsprechend ihres Anwachsens individuell zugeordnet werden. Die Steuerverstrickung hat folglich *sowohl* ein objektives *als auch* ein subjektives Element.⁷¹ Stille Reserven müssen daher bei einem Wechsel der Rechtsträgerschaft individuell *abgerechnet* bzw. – etwa durch Bildung von Ergänzungsbilanzen bei Überführung in eine Personengesellschaft⁷² – dem ursprünglichen Inhaber *zugerechnet* werden, und zwar auch dann, wenn das Wirtschaftsgut nach der Übertragung/Überführung bei dem neuen Inhaber steuerverstrickt bleibt.⁷³

Ob die Wirtschaftsgüter einzeln oder im Rahmen der Sachgesamtheit Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden, spielt auf dieser Stufe keine Rolle, sondern kann nur zur Rechtfertigung einer steuerlichen Verschonung herangezogen werden. Das zur Begründung der steuerlichen Verschonung der Überführung von Einzelwirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 5 EStG) und im Umwandlungssteuerrecht herangezogene „Prinzip der Buchwertverknüpfung“⁷⁴ beschreibt zunächst nur die *Technik* der Sicherstellung der fortgesetzten Steuerverstrickung, rechtfertigt aber für sich genommen nicht die Ausnahme von der individuellen Zuordnung der stillen Reserven. Sie bleibt als Ausnahme von der Subjektbindung stiller Reserven stets rechtfertigungsbedürftig,⁷⁵ wobei zur Rechtfertigung der mangelnde Liquiditätszufluss gepaart mit wirtschaftspolitischen Erwägungen einer Erleichterung von Unternehmensumstrukturierungen herangezogen werden können.⁷⁶ In diesem Zusammenhang von einem „Prinzip“ zu sprechen, ist nur insofern hilfreich, als auf diese Weise die Notwendigkeit einer regelgerechten Ausgestaltung der steuerlichen Verschonung verdeutlicht wird. Unter diesem Gesichtspunkt sollten die Unterschiede der

⁷⁰ TRZASKALIK, DStJG Bd. 4 (1981), 145 (159); STOLL, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 115 f., 120; LUCKEY, GStuW 1979, 129 (135).

⁷¹ RÖDDER, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, Einführung Rn. 1: „Subjektbindung stiller Reserven“; TRZASKALIK, DStJG Bd. 4 (1981), 145 (161): „Hält man ... daran fest, Wertsteigerungen im ruhenden Vermögen über die Vorschriften der Entnahme und Betriebsaufgabe abzuschöpfen, ist diese Wertsteigerung ebenso höchstpersönlich wie der Gewinn aus dem entgeltlichen Umsatzgeschäft“.

⁷² SCHÖN, StbJb. 2001/02, 53 (58 f.).

⁷³ LUCKEY, StW 1979, 129 (136); REINHARDT, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, 61; REIß, BB 2001, 1225 (1226).

⁷⁴ TROOST, Die Buchwertfortführung im Steuerrecht auf dem Weg zu einem allgemeinen Rechtsprinzip; a. A. (nicht Prinzip, sondern Ausnahme) FASOLD, Die einkommensteuerliche Problematik der Buchwertfortführung, 149.

⁷⁵ Ebenso SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, 47 ff.

⁷⁶ Zu den Gründen steuerlicher Verschonung von Umstrukturierungen s. ferner RÖDDER, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, Einführung Rn. 3.

Voraussetzungen für die steuerneutrale Buchwertfortführung zwischen Einkommensteuer (§§ 6 Abs. 5; 16 Abs. 3 EStG: Einzelwirtschaftsgüter) und Körperschaftsteuer (kleinste Einheit des Umwandlungssteuergesetzes: Teilbetrieb) überdacht werden.⁷⁷ Damit würde zugleich ein entscheidender Beitrag zur Rechtsformneutralität der Besteuerung geleistet.

4. Bedeutung des Individualsteuerprinzips für die Besteuerung von Unternehmen

4.1. Problemfelder

Die bisherigen Überlegungen bezogen sich in erster Linie auf die Einkommensteuer, in der steuerlich – jedenfalls im Grundfall des Einzelunternehmers – nicht zwischen Unternehmen und Unternehmer unterschieden wird. In der Einkommensteuer als Personensteuer der natürlichen Person kann der Grundsatz individueller Zuordnung der Steuerlasten als weitgehend unstrittig angesehen werden. Weit weniger klar ist, welche Schlussfolgerungen sich im Bereich einer teilweise oder vollständig abgeschichteten Unternehmensbesteuerung ergeben, zum einen für die Abgrenzung der einzelnen Besteuerungseinheit Unternehmen, zum anderen für das Verhältnis zwischen Unternehmen, Unternehmensträger und Unternehmer/Gesellschafter.

4.2. Zulässigkeit eigenständiger Unternehmenssteuern

Zunächst ist festzuhalten, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung einer Besteuerung von Unternehmen nicht entgegensteht. Aus einem verfassungsrechtlich mit der Grundrechtsposition der natürlichen Person begründeten Individualsteuerprinzip lässt sich nicht ableiten, dass Steuern *nur* beim Individuum, bei der natürlichen Person eingreifen dürften. Zwar wird über die Berechtigung einer vom Individuum – zumindest vorübergehend – separierten Besteuerung des Unternehmens gestritten.⁷⁸ Die Transparenz einer Teilhabersteuer negiert die Unternehmung als Besteuerungsebene, mit dem Argument, dass jedes Wirtschaften, gleich in welcher Organisationsform, doch nur der Befriedigung der Konsumbedürfnisse des Individuums diene.⁷⁹ Indes lässt sich eine transparente Besteuerung auch der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Gewinnverteilung gerade nicht mit dem Individualsteuerprinzip vereinbaren, denn der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft ist hinsichtlich des thesaurierten Gewinns eben nicht individuell leistungsfähig.⁸⁰ Erst die Realisierung durch Dividendenbezug oder Veräußerung des Anteils erhöht die individuelle Leistungsfähigkeit des Gesellschafters.

⁷⁷ Ebenso TROOST, Die Buchwertfortführung im Steuerrecht auf dem Weg zu einem allgemeinen Rechtsprinzip, 187 ff.

⁷⁸ Zum Meinungsstand s. ENGLISCH, Dividendenbesteuerung, 111 ff.

⁷⁹ Z.B. SCHNEIDER, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 181.

⁸⁰ HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 289 ff.; ENGLISCH, Dividendenbesteuerung, 116; LANG, DStJG Bd. 24 (2001), 49 (62).

Das Individualsteuerprinzip steht folglich jedenfalls einer temporären Abschichtung von Besteuerungsebenen nicht generell entgegen. Zwar muss das Individuum, die natürliche Person stets Endpunkt der Betrachtung sein, weil hinter jedem Unternehmen letztlich natürliche Personen stehen. Damit führt die Abschichtung nicht zur Zulässigkeit von Mehrfachbelastungen.⁸¹ Dies hindert den Gesetzgeber aber nicht daran, technisch an das Unternehmen anzuknüpfen.

Problematisch ist allenfalls, *wie weitgehend* der Gesetzgeber eine vorübergehend allein an objektiven Kriterien ausgerichtete Besteuerung auf Unternehmensebene später an die individuellen Verhältnisse der hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Person anpassen muss, etwa auch durch Rückgängigmachung der zunächst auf Unternehmensebene erhobenen Steuern. Eine möglichst exakte Anpassung an die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter verfolgte das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, in dessen Konsequenz auch die Steuerfreiheit des Existenzminimums der Anteilseigner durch etwaige Vergütung der Körperschaftsteuer verwirklicht werden konnte. Ein ähnliches Ziel verfolgt der Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG für die Gewerbesteuer, wenngleich weit weniger exakt. Systemwidrig ist zudem, gemessen an dem Ziel, der individuellen Leistungsfähigkeit des hinter dem Unternehmen stehenden Unternehmers Rechnung zu tragen, die Ausgestaltung als *unternehmensbezogener* Freibetrag.⁸² Die Vorschrift zeigt, dass sich beide Ebenen nicht beliebig vermengen lassen.

Vielmehr muss bei steuerrechtlicher Verselbständigung des Unternehmens das Individualsteuerprinzip grundsätzlich auf beiden Ebenen angewendet werden. Es ist Maßstab für die Besteuerung des einzelnen Unternehmens und des einzelnen Unternehmers/Gesellschafters. Dabei wirkt das Individualsteuerprinzip auf der Unternehmensebene nicht grundsätzlich schwächer. Schließlich erweitert Art. 19 Abs. 3 GG die Grundrechtsträgerschaft auf die juristische Person und sonstige rechtsfähige Personenvereinigungen, soweit die Grundrechte wesensmäßig auf sie anwendbar sind.⁸³ Damit muss der Steuereingriff auch verfassungsrechtlich gegenüber dem einzelnen Unternehmen bzw. dem einzelnen Unternehmensträger⁸⁴ gerechtfertigt werden.

⁸¹ HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 254 ff.; differenzierend für Publikumskapitalgesellschaften offenbar LANG, DSStJG Bd. 24 (2001), 49 (61).

⁸² GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 11 Rn. 7; vgl. hierzu auch SCHNÄDTER, FR 1985, 93 (94), der weder die betriebsbezogene Ausgestaltung des Freibetrags noch seine Beschränkung auf Personenunternehmen für gerechtfertigt erachtet.

⁸³ Zum Grundrechtsschutz im Unternehmenssteuerrecht vgl. JACHMANN, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 16 ff.; SEER, DSStJG Bd. 23 (2000), 87 (90 ff.); HEY, in: FS Herzig, 7.

⁸⁴ RAU, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, 2007, 111 mit Fn. 448.

4.3. Unternehmerische Zurechnungseinheiten

4.3.1. Kein geschlossenes System der Besteuerung von Unternehmen

Eingangs war die Frage aufgeworfen worden, ob es überhaupt sinnvoll ist, im Zusammenhang mit der Besteuerung von Unternehmen von Individualbesteuerung zu sprechen.

Dies hängt von der konkreten Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung ab und führt zu dem Dauerthema des Dualismus der Unternehmensbesteuerung und dem Umstand, dass die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Deutschland auf Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer aufgeteilt ist, die jeweils unterschiedlichen Strukturprinzipien folgen.

Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Personensteuern.⁸⁵ Die Körperschaftsteuer ist streng genommen nicht Unternehmenssteuer, sondern Steuer der juristischen Person als Unternehmensträgerin. Beim Einzelunternehmen fehlt es dagegen sowohl zivilrechtlich als auch steuerlich an der Trennung zwischen Unternehmen und Unternehmer bzw. Unternehmensträger. Bei der Personengesellschaft lässt sich zwar zivilrechtlich zwischen Unternehmen, Unternehmensträger und an diesem beteiligten Gesellschaftern unterscheiden.⁸⁶ Das Steuerrecht vollzieht diese Unterscheidung aber nur partiell nach.⁸⁷ Die Gewerbesteuer ist im Gegensatz hierzu trotz aller Zweifel an ihrer systematischen Einordnung Objektsteuer.⁸⁸ Sie kann damit am ehesten als Unternehmenssteuer im eigentlichen Sinne bezeichnet werden.

Was bedeutet dies nun für die Anwendung des Individualsteuerprinzips auf die Besteuerung von Unternehmen?

4.3.2. Unternehmerbesteuerung in der Einkommensteuer

Das geltende Einkommensteuerrecht kennt kein von der natürlichen Person abgeschichtetes Unternehmen. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG knüpft an die vom einzelnen Steuerpflichtigen *erzielten* Einkünfte an. In der Einkommensteuer ist dies nur die einzelne natürliche Person.⁸⁹ Ihr sind Gewinne und Verluste ebenso wie stille Reserven individuell zuzurechnen.

Dies gilt auch für die mittels einer Personengesellschaft erwirtschafteten Einkünfte. Die Personengesellschaft ist nicht Steuersubjekt der Einkommensteuer, auch wenn die Rechtsprechung der zivilrechtlichen Selbständigkeit als Unternehmensträgerin mit der Anerkennung ihrer partiellen Steuerrechtssubjektivität als

⁸⁵ Für die Körperschaftsteuer CREZELIUS, Steuerrecht II, 9; WÖHE, Die Steuern des Unternehmens, 19; KOMAREK, Verlustberücksichtigung im nationalen und internationalen Konzern, 52; REINHARDT, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, 60 f.

⁸⁶ K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 206 ff., 1286 (Handelsgesellschaften als Unternehmensträgergesellschaften).

⁸⁷ S. sogleich 4.3.2.

⁸⁸ BVerfGE 120, 1 (28); ebenso BVerfGE 116, 164 (186); Einordnung als Objektsteuer etwa auch GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 1 Rn. 14 u. § 2 Rn. 1; SARRAZIN, in: LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 1 Rn. 93; HOFMEISTER, in: BLÜMICH, EStG/KStG/GewStG, § 1 GewStG Rn. 10; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1141 f.

⁸⁹ CARLÉ, KÖSDI 2009, 16769.

Subjekt der Einkünfteerzielung, -qualifikation und -ermittlung Rechnung trägt, wobei Rechtsprechung und Gesetzgeber zwischen Einheits- und Vielheitsbetrachtung variieren.⁹⁰ Dies führt zu den mannigfaltigen Zurechnungsproblemen im Bereich der Personengesellschaftsbesteuerung, sei es – um nur einige Beispiele zu nennen – die Reichweite der Abschirmwirkung⁹¹, die Behandlung mehrstöckiger Personengesellschaften (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG) oder die Frage der steuerlichen Anerkennung einer vom Handelsrecht abweichenden Gewinnverteilung⁹². Auch in der Ausgestaltung von § 6 Abs. 5 EStG spiegelt sich die unklare Konzeption wider.⁹³

Dem Gesellschafter werden auch Gewinne der Personengesellschaft zugerechnet, über die er aktuell nicht verfügen kann, Verluste der Personengesellschaft, die ihn aktuell nicht treffen, letzteres freilich korrigiert durch § 15a EStG. Auch die individuelle Einflussnahme auf die Erwirtschaftung des Ergebnisses ist, jedenfalls im Fall eines nicht an der Geschäftsführung beteiligten Kommanditisten, begrenzt. Trotz der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie verkennt die Rechtsprechung mit der These, der einzelne Mitunternehmer sei steuerlich Träger des Unternehmens/Betriebs der Personengesellschaft,⁹⁴ weiterhin deren vermögensrechtliche Verselbständigung gegenüber dem Gesellschafter.⁹⁵ Freilich geschieht dies in bester Absicht, geht es doch stets um die Annäherung an den Einzelunternehmer.

4.3.3. Körperschaftsteuer als Unternehmensträgersteuer

Dass das Individualsteuerprinzip auch für die Körperschaftsteuer Anwendung finden muss, folgt schon aus deren Einordnung als Personensteuer. Die Körperschaftsteuer ist Einkommensteuer der juristischen Person.⁹⁶ Ungeachtet des bis heute nicht entschiedenen Streits, ob Körperschaften überhaupt über eine eigene Leistungsfähigkeit verfügen,⁹⁷ sind die Besteuerungstatbestände individuell zuzuordnen. In der Körperschaftsteuer ist Zurechnungssubjekt die *einzelne* juristische Per-

⁹⁰ Statt vieler hierzu grundlegend SCHÖN, *StuW* 1988, 253 ff.; LANG, in: FS L. Schmidt, 291 ff.

⁹¹ Etwa im Rahmen der Verwirklichung eines gewerblichen Grundstückshandels, z. B. PINKERNELL, *Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften*, 172 ff.

⁹² Dazu SCHÖN, *Gewinnermittlung, Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung im Recht der Personengesellschaften und GmbH*, 51 ff.

⁹³ Dazu ausführlich REIß, *StuW* 2000, 399 ff. Insbesondere die fehlende Einbeziehung der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen personenidentischen Schwestergesellschaften ergibt wenig Sinn, wenn doch angeblich die Personengesellschaft transparent ist.

⁹⁴ Noch fragwürdiger, wenn diese Betrachtung zum Maßstab der Verlustnutzung bei Gesellschafterwechsel in der Gewerbesteuer genommen wird, vgl. BFH zur Verlustnutzung in der Gewerbesteuer, *BStBl. II* 1993, 616 (621).

⁹⁵ SCHÖN, *StuW* 1988, 253 (256).

⁹⁶ Ebenso CREZELIUS, *Steuerrecht II*, 9; RODERBURG, *Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuerrecht*, 160; ENGLISCH, *Dividendenbesteuerung*, 165; KOMAREK, *Verlustberücksichtigung im nationalen und internationalen Konzern*, 52; REINHARDT, *Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft*, 60 f.

⁹⁷ Hierzu HEY, *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa*, 245 ff. mit zahlreichen Nachweisen und aktuell ENGLISCH, *Dividendenbesteuerung*, 111 ff.

son, bei der der Leistungsfähigkeitszuwachs eingetreten ist. Hieran ändert auch die Zusammenfassung einzelner juristischer Personen in der Organschaft nichts,⁹⁸ weil dem Konzept der Organschaft keine Einheitsbesteuerung, sondern die Zusammenrechnung der Einzelergebnisse von Organgesellschaften und Organträger zugrundeliegt. Die Zusammenrechnung basiert auf einem Leistungsfähigkeitstransfer.

Mit der Entscheidung für das *Trennungsprinzip* ist verbunden, dass Körperschaft und Anteilseigner sich als jeweils selbständige Steuersubjekte gegenüberstehen. Die Tatbestandsverwirklichung erfolgt grundsätzlich *entweder* durch die Körperschaft *oder* durch den Anteilseigner. Zwar wirkt sich die Verwirklichung des Steuertatbestandes auf Körperschaftsebene mittelbar auf die Anteilseignerebene aus, weil sie über den verteilbaren Gewinn entscheidet. Vorgänge auf Anteilseignerebene können dagegen umgekehrt keinen Einfluss auf die Körperschaftsebene nehmen. Eine „Zusammenrechnung“ beider Ebenen kommt allenfalls im Rahmen der Missbrauchsvermeidung in Betracht.⁹⁹

Gegen diesen Grundsatz verstößt § 8c KStG. Dass es sich um eine durch schönen Gegenfinanzierungsfiskalismus motivierte systemwidrige Einschränkung des objektiven Nettoprinzips handelt, ist bereits im Gesetzgebungsverfahren angeprangert worden.¹⁰⁰ Hieran haben auch die verschiedentlichen Nachbesserungen nicht grundsätzlich etwas ändern können.¹⁰¹ Die Technik des § 8c KStG verletzt darüber hinaus in mehrfacher Weise Trennungs-¹⁰² und Individualsteuerprinzip. Der sich ausschließlich auf Gesellschafterebene abspielende Vorgang des schädlichen Anteilerwerbs wirkt sich auf die Steuerlast der Körperschaft aus. Gleichzeitig wird mittelbar die Position der verbleibenden Altgesellschafter beeinflusst, da der Untergang der Verlustvorträge den zukünftig ausschüttbaren Gewinn schmälert und den Wert ihrer Beteiligung mindert.¹⁰³ Weder die Körperschaft¹⁰⁴ noch die Mitgesellschafter können hierauf irgendeinen Einfluss nehmen. Die Gesellschafter beherrschen die Tatbestandsverwirklichung durch die Gesellschaft, aber nicht umgekehrt.¹⁰⁵ Da das Vermögen der Körperschaft weiterhin für die Verluste haftet und in der Vergangenheit erwirtschaftete stille Reserven – jedenfalls nach der Ursprungs-

⁹⁸ RÖDDER, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, Einführung Rn. 2.

⁹⁹ Zu Durchbrechungen der Abschirmwirkung der Körperschaft aktuell und krit. CARLÉ, KÖSDI 2009, 16769 (16775 ff.).

¹⁰⁰ HEY, BB 2007, 1303 (1306 f.).

¹⁰¹ Einfügung einer Sonderregel für Wagniskapitalgesellschaften in § 8c Abs. 2 KStG durch MoRaKG v. 12. August 2008, BGBl. I, 1672; Einfügung einer temporären Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG; sowie weitere Erleichterungen durch Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22. Dezember 2009 BGBl. I, 3950.

¹⁰² LENZ/RIBBROCK, BB 2007, 587; DÖRFLER/WITTKOWSKI, GmbHR 2007, 513 (517); WIESE, DStR 2007, 741 (744); FROTSCHER, in: FROTSCHER/MAAS, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rn. 5 ff.; ohne eigene Stellungnahme DÖTSCH, in: FS Schaumburg, 253 (257).

¹⁰³ THIEL, in: FS Schaumburg, 515 (534); EISGRUBER, DStZ 2007, 630 (633); WIESE, DStR 2007, 741 (744).

¹⁰⁴ THIEL, in: FS Schaumburg, 515 (519).

¹⁰⁵ THIEL, in: FS Schaumburg, 515 (532).

konzeption des UntRefG 2008¹⁰⁶ – bei Aufdeckung nicht mehr mit den Verlustvorträgen verrechnet werden konnten, fehlt es sowohl an Sachverhaltsbeherrschung als auch an einer Steigerung der Leistungsfähigkeit durch Wegfall einer wirtschaftlichen Belastung. Die fehlende Sachverhaltsbeherrschung wird noch deutlicher in den Fällen der mittelbaren Tatbestandsverwirklichung durch schädlichen Anteilerwerb auf einer weiter entfernten Beteiligungsstufe, bei dem die Beteiligungsgesellschaft möglicherweise noch nicht einmal Kenntnis von dem sie betreffenden mittelbaren Anteilerwerb haben wird.¹⁰⁷

Für die Beurteilung des aus dem Individualsteuerprinzip abzuleitenden Erfordernisses der Personengleichheit von verlusttragendem und verlustabziehenden Steuersubjekt ist nach dem zuvor Gesagten auf die Körperschaft abzustellen. Sie ist eigenständiges Steuersubjekt. Körperschaft und Anteilseigner stehen sich als jeweils selbständige Steuersubjekte gegenüber. Die Identität der Körperschaft wird durch einen Gesellschafterwechsel – gleich welchen Ausmaßes – nicht berührt.

Versteht man die Körperschaftsteuer als Personensteuer des Unternehmensträgers Körperschaft, darf grundsätzlich auch der Veränderung des Unternehmensgegenstandes keine Bedeutung beigemessen werden. Nun ermöglicht die juristische Person aber eben den Handel mit leeren Verlusthüllen, in die unter Ausnutzung der alten Verlustvorträge neue Unternehmen eingepflanzt werden können. Hier bleibt zwar die rechtliche Identität der Körperschaft erhalten, verändert wird aber die wirtschaftliche Identität. Derartige Praktiken zu unterbinden, ist zur Vermeidung unberechtigter Steuervorteile legitim. Voraussetzung muss aber neben dem Wechsel der Anteilseigner auch der Wechsel des Unternehmensgegenstandes der Körperschaft sein. Dieses Konzept war dem Grunde nach Basis des alten § 8 Abs. 4 KStG.¹⁰⁸ Zwar trifft in einem solchen Fall der Wegfall der Verlustvorträge auch die verbleibenden Altgesellschafter, die auf den Gesellschafterwechsel keinen Einfluss haben, immerhin können sie über ihre Gesellschafterrechte aber die Beibehaltung des Unternehmensgegenstandes und damit der wirtschaftlichen Identität beeinflussen.

In § 8c KStG fehlt dieses Element. Die Einordnungsversuche (Missbrauchsvorschrift, Vereinfachungsvorschrift¹⁰⁹ oder „wertneutrale allgemeine Voraussetzung für den Verlustvortrag“¹¹⁰) liefern keine weitergehende Rechtfertigung. Die Gesetzesbegründung, wonach sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch

¹⁰⁶ Insofern enthält das Wachstumsbeschleunigungsgesetz eine – wenngleich zu eng gefasste – sinnvolle Nachbesserung in § 8c Abs. 1 S. 6 f. KStG, wonach der Verlustabzug möglich bleibt, soweit er die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt.

¹⁰⁷ DÖTSCH, in: FS Schaumburg, 253 (261).

¹⁰⁸ Eingeführt durch Steuerreformgesetz 1990 v. 25. Juli 1988, BGBl. I, 1093; verschärft durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. Oktober 1997, BGBl. I, 2590, wobei allerdings nicht unmittelbar auf den Unternehmensgegenstand abgestellt wurde, vgl. die Kritik von SIEKER, Umgehungsgeschäfte, 164.

¹⁰⁹ MEHSEL/BOKELOH, BB 2008, 808.

¹¹⁰ RÖDDER/MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 595 (597), und mit Einschränkungen VAN LISHAUT, FR 2008, 789.

das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert,¹¹¹ enthält wie so oft eine bloße Behauptung. Auch bei typisierender Betrachtung führt der Erwerb von mehr als 25 Prozent der Anteile an einer Körperschaft weder zum Verlust der rechtlichen noch der wirtschaftlichen Identität.

Um Rechtsfolgen für die nicht am Übertragungsvorgang beteiligten Altgesellschafter ziehen zu können, fehlt es am Zurechnungsgrund. Wie JOCHEN THIEL zutreffend feststellt, darf „ein Verlustabzug, der der Gesellschaft und damit allen Gesellschaftern zusteht, ... nur durch einen Tatbestand beendet werden, der die Gesellschaft und damit alle Gesellschafter gleichermaßen betrifft.“¹¹² Spätestens an dieser Stelle hätte dem Gesetzgeber, wenn er schon keine Skrupel bezüglich des objektiven Nettoprinzips hatte, aufgehen müssen, dass er gegen das Gebot folgerichtiger Tatbestandsausgestaltung verstößt.

4.3.4. Gewerbesteuer als Unternehmenssteuer

4.3.4.1. Ermittlung der Leistungsfähigkeit des einzelnen Gewerbebetriebs

Schwierigkeiten bereitet in jeder Hinsicht die Gewerbesteuer. Das den Personensteuern innewohnende Subjektsteuerprinzip scheint zunächst auf Objektsteuern *per se* unanwendbar. Ist doch Wesensmerkmal der Objektsteuer, dass es auf die persönlichen Verhältnisse des hinter dem Unternehmen stehenden Unternehmers nicht ankommt.¹¹³

Indes muss das Individualsteuerprinzip, jedenfalls soweit es der Abgrenzung der Steuergegenstände sowie der individuellen Zuordnung von Tatbestand und Rechtsfolgen dient, sehr wohl auch in der Gewerbesteuer beachtet werden. Steuerobjekt ist der *einzelne* Gewerbebetrieb.¹¹⁴ Auch der Gewerbesteuer liegt richtigerweise das Leistungsfähigkeitsprinzip, und nur dieses,¹¹⁵ als tragendes Gestaltungsprinzip zugrunde. Dann aber muss die im Ertrag des *einzelnen* Betriebes ausgedrückte Leistungsfähigkeit ermittelt werden. Folglich müssen Ertrag und Aufwand dem Betrieb individuell zugerechnet werden; stille Reserven sind gewerbesteuerrechtlich in dem Betrieb zu erfassen, in dem sie erwirtschaftet wurden.¹¹⁶ Dem steht auch die Überwälzbarkeit der Gewerbesteuer als Kostenfaktor¹¹⁷ nicht entgegen. Zum einen ist nicht nachprüfbar, ob und in welchem Umfang es zur Überwälzung kommt. Zum anderen kann die Überwälzung nur dann gelingen, wenn die

¹¹¹ BT-Drucks. 16/4841, 76.

¹¹² THIEL, in: FS Schaumburg, 515 (535).

¹¹³ SELDER, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 2 Rn. 1; CONRADI, Die Legitimation der Gewerbesteuer, 197; ZITZELBERGER, Grundlagen der Gewerbesteuer, 100; SCHNÄDTER, Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, 109; STRNAD, Zur Vererbung des Verlustabzugs, 41.

¹¹⁴ Zur Frage der Aufspaltbarkeit in selbständige Teilbetriebe und den sich hieraus ergebenden Konsequenzen BFH, BFH/NV 2008, 1960 m. krit. Anm. KLEINHEISTERKAMP, FR 2009, 522 ff.

¹¹⁵ Zur Relevanz des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung der Gewerbesteuer s. HEY, StuW 2002, 314 (319-321); TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1148 ff.

¹¹⁶ S. auch BFH, BStBl. III 1962, 438 (439).

¹¹⁷ TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1141.

gewerbsteuerpflichtigen Unternehmen gleiche Wettbewerbsbedingungen vorfinden. Eine von der Leistungsfähigkeit des *einzelnen* Betriebs abweichende Besteuerung verzerrt die Wettbewerbsbedingungen und damit auch die Überwälzungsmöglichkeiten.

Auch im Rahmen der Gewerbesteuer als proportionaler Unternehmenssteuer, die an den Betrieb anknüpft, kann es nicht darum gehen, Gewinne bzw. Erträge unabhängig davon, welcher Gewerbebetrieb sie erwirtschaftet hat, zumindest einmal steuerlich zu erfassen. Steuersubjektübergreifende Gesamtbetrachtungen sind, auch wenn Mehrbelastungen vermieden werden, nicht mit dem Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar. Deshalb lassen sich mit einem vom Steuersubjekt abstrahierenden *Grundsatz der Einmalerfassung* die Betriebsausgabenabzugsverbote der Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG auch dann nicht rechtfertigen, wenn sie mit betragsgleichen Kürzungen beim Empfänger korrespondieren. Schuldner und Gläubiger betrieblicher Leistungen können auf diese Weise nicht zu Gesamtschuldern gemacht werden. In Anspruch genommen wird mit demjenigen, der den Aufwandstatbestand verwirklicht hat, der nicht leistungsfähige Schuldner, ohne dass er einen gesetzlichen Ausgleichsanspruch gegen den steuerlich verschonten Empfänger der Zahlung hat. Deshalb bedürfen die Hinzurechnungstatbestände der Gewerbesteuer auch dann noch einer besonderen Rechtfertigung, wenn sie mit betragsgleichen Kürzungstatbeständen korrespondieren.¹¹⁸

4.3.4.2. Unklares Verhältnis zwischen Unternehmen, Unternehmensträger und Unternehmer

Steuerobjekt ist, gleich ob es sich um Einzelunternehmen, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft handelt, gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG stets der Gewerbebetrieb, dessen Reichweite allerdings de lege lata rechtsformabhängig variiert. Zum Steuerschuldner macht § 5 GewStG den jeweiligen *Unternehmensträger*. Bei der Kapitalgesellschaft geht dies relativ glatt auf, denn aufgrund der Fiktion des § 2 Abs. 2 GewStG, wonach die gesamte Tätigkeit der Kapitalgesellschaft stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, stimmt die Reichweite der Gewerbesteuer weitgehend mit der der Körperschaftsteuer überein.

Die Probleme entstehen bei den Personenunternehmen durch den Verweis auf den Gewerbebetriebsbegriff des Einkommensteuerrechts in § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG und damit insbesondere auch auf das Transparenzprinzip. Vor allem die Konzeption der Gewerbesteuer der Personengesellschaft wird hierdurch in hohem Maße widersprüchlich. Einerseits entspricht es dem Wesen einer Objektsteuer, von den hinter dem Unternehmen stehenden Personen zu abstrahieren, andererseits zwingt § 2 Abs. 1 S. 2 EStG nach Auffassung des Bundesfinanzhofs zum Blick auf den Mitunternehmer. So soll der Mitunternehmer, und nicht etwa die Personengesellschaft, obwohl diese Unternehmensträgerin und Steuerschuldnerin ist, Inhaber des gewer-

¹¹⁸ Zur (notwendigen) Korrespondenz zwischen Hinzurechnung und Kürzung vgl. HEGER, Beihemer zu Heft 34, DStR 2009, 117 (121), gegen die st. Rspr., vgl. etwa BFH, BStBl. II 2005, 297 (299).

besteuerlichen Verlustabzugs sein.¹¹⁹ Auf seine Person wird abgestellt, wenn das aus dem Individualsteuerprinzip abgeleitete Erfordernis der Personengleichheit von verlusttragendem und verlustabzugsberechtigtem Steuersubjekt geprüft wird.

Systemkonform wäre es dagegen, wenn Sachverhalte, die sich allein auf Gesellschafterebene abspielen, keinen Einfluss auf die Gewerbesteuer hätten. Ein ausschließlich durch den Gesellschafter, d.h. nicht in gesamthänderischer Verbundenheit der Gesellschafter verwirklichter Sachverhalt darf grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Gewerbesteuer der Gesellschaft haben, weil es insofern sowohl der Gesellschaft als auch den Mitgesellschaftern an der Möglichkeit der Sachverhaltsbeherrschung fehlt. Zwar haben nach der Aufgabe der Geprägerrechtsprechung¹²⁰ allein auf Gesellschafterebene verwirklichte Tatbestandsmerkmale nicht mehr automatisch Rückwirkung auf Gesellschaftsebene. Die Figur der Zebra-gesellschaft verhindert die Begründung der Gewerbesteuerpflicht der gesamten Gesellschaft zulasten der Mitgesellschafter.¹²¹ Dennoch kommt es nach wie vor zu einer Vermischung der Ebenen, z. B. durch Vorschriften wie § 7 S. 2 GewStG oder die Ableitung des Tatbestandsmerkmals der Unternehmeridentität aus § 10a S. 3 a. F. i. V. m. § 2 Abs. 5 GewStG durch den Bundesfinanzhof,¹²² jetzt gesetzlich festgeschrieben in § 10a Sätze 4 und 5 GewStG.

Der durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz¹²³ eingeführte § 7 S. 2 GewStG knüpft an Vorgänge auf Gesellschafterebene Rechtsfolgen auf Gesellschaftsebene. § 7 S. 2 GewStG erklärt den Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe von Anteilen an Mitunternehmenschaften, soweit er nicht unmittelbar auf eine natürliche Person entfällt, zu Gewerbeertrag. Dies wäre unter Individualsteuergesichtspunkten unbedenklich, wenn der veräußernde Mitunternehmer Schuldner der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer wäre. Nach h.M.¹²⁴ soll aber die Mitunternehmenschaft Schuldnerin der Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn sein, obwohl nicht sie, sondern der ausscheidende Mitunternehmer den Gewinn realisiert. Da die Steuerschuld erst mit Ablauf des Erhebungszeitraums entsteht, in dem das wirtschaftliche Eigentum an dem Anteil übergegangen ist,¹²⁵

¹¹⁹ BFH, BStBl. II 1993, 616 (621 ff.).

¹²⁰ BFH, BStBl. III 1966, 171; aufgegeben von BFH, BStBl. II 1984, 751 (763).

¹²¹ Hiervon zu unterscheiden sind die Wirkungen von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, weil die Vorschrift nur eingreift, wenn der Gesellschafter die auch gewerbliche Tätigkeit im Namen der Gesellschaft erbracht hat.

¹²² BFH, BStBl. II 1993, 616 (619) m. zahlr. Nachw.; krit. MONTAG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 12 Rn. 36; GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 10a Rn. 90 m. zahlr. Nachw. des ganz überwiegend ablehnenden Schrifttums; dazu auch unten I.4.4.

¹²³ Eingefügt durch Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001, BGBl. I, 3858.

¹²⁴ BECHLER/SCHRÖDER, DB 2002, 2238 (2239); FÖRSTER, FR 2002, 649 (651); RÖDDER/SCHUMACHER, DSr 2001, 1685; BEHRENS/SCHMITT, BB 2002, 860 (861); RITZER/STANGL, INF 2002, 131 (133); BONERTZ, DSr 2002, 795 ff.; FÜGER/RIEGER, DSr 2002, 933 (935) auf der Grundlage der bisherigen Rspr. BFH, BFH/NV 2001, 1195 (1196); BStBl. II 1990, 699 (700 f.); zweifelnd dagegen GÜNKEL/LEVEDAG, FR 2004, 261 (265 ff.).

¹²⁵ WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 16 Rn. 214, 220.

werden nicht der Veräußerer, sondern paradoxerweise die verbleibenden Mitgesellschafter und der Erwerber mit der Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn belastet, soweit die Parteien keine abweichende Steuertragungsklausel vereinbart haben.¹²⁶ Zwar mögen die im Veräußerungsgewinn realisierten stillen Reserven Grundlage der objektivierten Ertragskraft des Gewerbetriebs der Mitunternehmerschaft sein, deren Anteile veräußert wurden. So hat der BFH zutreffend die Quelle für diese Einkünfte im Betrieb der Personengesellschaft gesehen.¹²⁷ Einen *Ertrag* erzielt jedoch nur der Veräußerer, nicht dagegen die veräußerte Mitunternehmerschaft¹²⁸ oder gar der Erwerber. Gerade unter dem Aspekt des nach der Gesetzesbegründung vordringlich mit § 7 S. 2 GewStG verfolgten Zwecks der Missbrauchsvermeidung ist eine Belastung der Mitunternehmerschaft und damit letztlich des Erwerbers in hohem Maße widersprüchlich.¹²⁹

4.4. Beginn und Ende der Zurechnungseinheit, insb. Bedeutung für die interperiodische Verlustverrechnung

Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung müssen auch Ende und Beginn der Zu- und Verrechnungseinheit bestimmt werden. Besondere Bedeutung kommt dieser Frage für die Geltendmachung von Verlustvorträgen zu. Die nur eingeschränkte Verlustrücktragungsmöglichkeit und sonstige Verlustverrechnungsrestriktionen wie die Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG sind unter dem Gesichtspunkt des objektiven Nettoprinzips eher hinnehmbar, solange der Verlust nicht verloren geht, sondern die zukünftige Steuerlast mindert. Jedoch ist die Totalperiode als leistungsfähigkeitsgerechte Überwindung des technischen Prinzips der Abschnittsbesteuerung auf die *Existenz* des Steuersubjekts bzw. der unternehmerischen Besteuerungseinheit begrenzt, die damit auch dem Verlustvortrag Grenzen setzt.

In der Einkommensteuer markieren Geburt und Tod Anfang und Ende des einkommensteuerrechtlichen Dauerschuldverhältnisses.¹³⁰ Auch ein über den Tod hinausgehendes Fortbestehen des Betriebs als objektives Besteuerungssubstrat soll nach Auffassung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs in der Einkommensteuer nicht kontinuierlich vermittelnd wirken, weshalb eine interpersonelle Nutzung von Verlustvorträgen im Erbfall ausgeschlossen sei.¹³¹ Aus Sicht des Individualsteuerprinzips ist dies konsequent, auch wenn sich dadurch das Problem des aus Sicht des

¹²⁶ Zu den Auswirkungen auf das Verhältnis der Gesellschafter untereinander und das Erfordernis eines zivilrechtlichen Ausgleichs im Gesellschaftsvertrag, BRINKMANN/SCHMIDTMANN, DStR 2003, 93 (94 ff.); BENZ, DB Beilage 1/2002, 23; FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 933 (936).

¹²⁷ BFH, BStBl. III 1962, 438 (439); ähnlich BFH, BStBl. II 1997, 224.

¹²⁸ BEUBER, FR 2001, 880 (884).

¹²⁹ Siehe dazu noch ausführlicher HEY, in: GS Trzaskalik, 219 (235 ff.).

¹³⁰ GOSCH, in: KIRCHHOF, EStG, § 1 Rn. 5; KIRCHHOF, in: KIRCHHOF, EStG, § 2 Rn. 83; GLEUMES, Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht, 98.

¹³¹ BFH, BStBl. II 2008, 608 (612).

objektiven Nettoprinzips unzureichenden Verlustrücktrags und der Mindestbesteuerung verschärft.¹³²

Die Körperschaft hat dagegen die aus fiskalischer Sicht unangenehme Eigenschaft ewigen Lebens,¹³³ das sich mit Hilfe des Umwandlungssteuerrechts sogar noch verlängern lässt.¹³⁴ Der Kontinuität der Körperschaft ist das Problem des Handels mit Verlustmänteln zu verdanken, weshalb der Gesetzgeber versucht, die formale Subjektidentität durch zusätzliche Anforderungen zu überwinden. § 8 Abs. 4 KStG a. F. verfolgte mit dem zusätzlichen Kriterium der „wirtschaftlichen Identität“ den Grundgedanken der Anknüpfung an die Tätigkeit der Körperschaft. § 8c KStG negiert dagegen Trennungsprinzip und eigene Steuersubjektivität der Körperschaft, indem die Verlustnutzung allein von Vorgängen auf Anteilseignerebene abhängig gemacht wird.¹³⁵

Im Rahmen der Gewerbesteuer müsste grundsätzlich rechtsformunabhängig an das Bestehen des jeweiligen Gewerbebetriebs als Zu- und Verrechnungseinheit angeknüpft werden. Dieser Bezug auf den einzelnen Gewerbebetrieb findet sich zunächst durchaus systemgerecht im Tatbestandsmerkmal der *Unternehmensidentität* als Voraussetzung für die Geltendmachung gewerbesteuerrechtlicher Fehlbeträge, das allerdings nicht mit dem Individualsteuerprinzip begründet, sondern unmittelbar aus dem Objektsteuerprinzip abgeleitet wird.¹³⁶ Die Rechtsform des Unternehmensträgers dürfte für die Beurteilung der Unternehmensidentität grundsätzlich keine Rolle spielen. Dennoch differenziert das Gesetz rechtsformabhängig. Bei einem durch eine Kapitalgesellschaft betriebenen Gewerbebetrieb wird grundsätzlich auf den Unternehmensträger Kapitalgesellschaft abgestellt.¹³⁷ Solange dieser fortexistiert, können Fehlbeträge vorgetragen werden. Erst der Verweis auf § 8c KStG in § 10a S. 10 GewStG begrenzt die Vortragsmöglichkeit, wobei die Tatbestandsvoraussetzungen für den Untergang von Verlustvorträgen in § 8c Abs. 1 KStG selbst bei typisierender Betrachtung keinerlei Aussagen darüber zulassen, ob der Gewerbebetrieb, der den Verlust erlitten hat, mit dem Gewerbebetrieb, der ihn nach dem Anteilseignerwechsel geltend machen will, identisch ist. Nur bei Einzelunter-

¹³² Zutreffend MÜLLER-FRANKEN, *StuW* 2004, 109 (119); WERNSMANN, Beihefter zu Heft 34, *DSr* 2009, 101 (104); GLEUMES, *Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht*, 111 (Vererbbarkeit des nicht ausgeglichenen Verlusts als Problem der Konkurrenz zwischen Individualitäts- und Totalitätsprinzip). Dementsprechend geteilt waren die Reaktionen auf die Entscheidung des Großen Senats, zustimmend z. B. WITT, *BB* 2008, 1199 (1203); DÖTSCH, *DSr* 2008, 641 ff.; krit. FISCHER, *DSr* 2008, 697 (701 f.).

¹³³ Gegenüber Familienstiftungen, deren Vermögen sich andernfalls erbschaftsteuerrechtlich nicht erfassen ließe, behilft sich der Gesetzgeber, indem er die Familienstiftung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG alle 30 Jahre sterben lässt, um sie der Ersatzerbschaftsteuer unterwerfen zu können.

¹³⁴ Verluste der übertragenden Gesellschaft sind hiervon allerdings seit dem SEStEG v. 7. Dezember 2006, *BGBI. I*, 2782, ausgenommen (§§ 12 Abs. 3; 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG).

¹³⁵ Siehe soeben 4.3.3.

¹³⁶ BFH, *BFH/NV* 2008, 1960; VON TWICKEL in: BLÜMICH, *EStG/KStG/GewStG*, § 10a GewStG Rn. 65; GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, *GewStG*, § 10a Rn. 6.

¹³⁷ BFH, *BStBl. II* 1987, 310 (312): Abzug des Gewerbeverlusts setzt bei Kapitalgesellschaft keine Unternehmensgleichheit voraus.

nehmen und Personengesellschaften erlangt das Kriterium der Unternehmensidentität eigenständige Bedeutung, indem zu prüfen ist, ob zwischen den jeweiligen Betätigungen nach Maßgabe des Gesamtbildes der Verhältnisse des Einzelfalls und unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung ein sachlicher, insbesondere wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Zusammenhang besteht.¹³⁸ Hier reicht die Identität des Unternehmensträgers folglich nicht aus.¹³⁹

Weder mit dem Individualsteuerprinzip noch mit dem Objektsteuerprinzip vereinbar ist das zusätzlich zur Bedingung des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags gemachte Erfordernis der *Unternehmeridentität*. Mit dem Objektsteuerprinzip ist es nicht vereinbar, weil der Fortbestand des Steuerobjekts Gewerbebetrieb grundsätzlich schon nicht von der Identität des Unternehmensträgers abhängt, erst recht aber nicht von den hinter dem Unternehmensträger stehenden Gesellschaftern.¹⁴⁰ Aber auch das Individualsteuerprinzip kann insoweit nicht fruchtbar gemacht werden. Denn Besteuerungseinheit der Gewerbebesteuerung ist eben nicht die natürliche Person, der Unternehmer, sondern der Gewerbebetrieb, mag auch der Unternehmer Schuldner der Gewerbebesteuerung sein.¹⁴¹ Deshalb stellt die Fiktion der Betriebseinstellung in § 2 Abs. 5 GewStG einen Fremdkörper dar, dem man auch nicht zugutehalten kann, dass im Fall des Einzelunternehmens die Identität der Gewerbebetriebs so maßgeblich durch die Person des Inhabers geprägt wird, dass es mit dem Unternehmerwechsel stets zu einer Veränderung des Unternehmensgegenstandes kommt.

Noch weniger überzeugend ist das Erfordernis der Unternehmeridentität bei der Personengesellschaft. Richtigerweise ist die Gewerbebesteuerung als Steuer der Personengesellschaft einzuordnen, nicht des einzelnen Gesellschafters. Sie wird aus dem Vermögen der Gesellschaft bezahlt.¹⁴² Der Gewerbeverlust belastet unabhängig davon, ob es sich um einen voll oder nur beschränkt haftenden Gesellschafter handelt, zunächst das Gesellschaftsvermögen und erst bei konkreter Inanspruchnahme den Gesellschafter.

Mit der Einfügung der Sätze 4 und 5 in § 10a GewStG hat der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 2007 die Sichtweise des BFH, der den gewerbsteuerlichen Verlustabzug seit der Entscheidung des Großen Senats vom 3. 5. 1993¹⁴³ als höchstpersönliches Recht des Mitunternehmers einordnet, zwar bestätigt. Mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung kann dieser singuläre Durchgriff auf die Gesellschafterebene jedoch nicht begründet werden. Träger des Gewerbebetriebs ist die Personengesellschaft. An der Feststellung BRIGITTE KNOBBE-KEUKS, dass die Anwendung des einkommensteuerrechtlichen Transparenzprinzip in der Gewerbebesteuerung zu Systembrüchen führt,¹⁴⁴ hat sich bis heute trotz der gesetzlichen Fest-

¹³⁸ BFH, BFH/NV 2008, 1960 (1962); BStBl. II 1983, 425 (426).

¹³⁹ Zu diesem Widerspruch KEINHEISTERKAMP, FR 2009, 522 (523).

¹⁴⁰ Ebenso KNOBBE-KEUK, JbFSt. 1975/1976, 175 (200).

¹⁴¹ Zu diesem Zusammenhang zwischen § 2 Abs. 5 S. 1 GewStG und § 5 S. 1 GewStG vgl. GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 2 Rn. 440.

¹⁴² KNOBBE-KEUK, JbFSt. 1975/1976, 175 (201).

¹⁴³ BFH, BStBl. II 1993, 616.

¹⁴⁴ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 758 ff.

schreibungen nichts geändert. Auch wenn man mit der h. M. für Zwecke der Einkommensteuer aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung ableitet, dass der einzelne Mitunternehmer den Einkünfteerzielungsstatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verwirklicht,¹⁴⁵ steht dies einer abweichenden Beurteilung für Zwecke der Gewerbesteuer nicht entgegen, da die Besteuerungseinheit steuerartspezifisch abweichen kann.

5. Zusammenfassung

Die Forderung nach individueller Zuordnung des Besteuerungstatbestandes als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips hat auch im Unternehmenssteuerrecht ihre Berechtigung. Auch im Unternehmenssteuerrecht bedarf es einer klaren Abgrenzung der Besteuerungseinheit. Der Gesetzgeber muss sich festlegen, ob er diese im Unternehmen, im Unternehmensträger oder in der hinter dem Unternehmensträger stehenden natürlichen Person sieht. Zweifelsfragen und systematische Brüche in der Besteuerung der Personengesellschaft beruhen in erster Linie auf dem unklaren Verhältnis zwischen Gewerbebetrieb (Unternehmen), Unternehmensträger (Personengesellschaft) und dahinter stehenden natürlichen Personen (Mitunternehmern).

Entscheidet sich der Gesetzgeber für eine Abschichtung der Unternehmensbesteuerung, so ist für die Tatbestandsverwirklichung auf das Unternehmen bzw. den Unternehmensträger abzustellen. Dem Individualsteuerprinzip ist auf beiden Ebenen Rechnung zu tragen. Ein Durchgriff auf die Gesellschafter bedarf besonderer Rechtfertigung.

Auch im Unternehmenssteuerrecht ist es *Aufgabe des Gesetzgebers*, eine entstehungsgerechte Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Der steuergesetzliche Eingriff muss bei demjenigen ansetzen, der über steuerliche Leistungsfähigkeit verfügt. Ein vager Grundsatz der Einmalerefassung kann den Grundsatz der Individualbesteuerung auch im Rahmen proportionaler Unternehmenssteuern nicht einschränken oder gar verdrängen, weil er den Anforderungen an einen gleichheitssatzkonformen Eingriff in verfassungsrechtlich geschützte individueller Eigentumspositionen nicht gerecht wird.

Eine Besteuerung ohne Sachverhaltsbeherrschung oder Verfügungsbefugnis über das zum Anknüpfungspunkt der Besteuerung genommene wirtschaftliche Ergebnis der Sachverhaltsverwirklichung ist mit dem Individualsteuerprinzip nicht vereinbar und grundsätzlich abzulehnen. Zwar kann im unternehmerischen Bereich davon ausgegangen werden kann, dass die steuerlichen Folgen zivilrechtlich ausgeglichen werden, die Sperrfristregeln des § 6 Abs. 5 EStG, die Verlustvernichtung des § 8c KStG oder die Besteuerung der Personengesellschaft für den Gewinn aus der Veräußerung ihrer eigenen Anteile durch § 7 S. 2 GewStG deren wirtschaftliches Ergebnis nur dann erträglich wird, wenn die Parteien sich intelligenter, im

¹⁴⁵ PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 50, gegen SCHÖN, StuW 1996, 275 (287).

Übrigen oft streitanfälliger *tax clauses* bedienen, sind jedoch auch Unternehmen nicht zumutbar.

Literaturverzeichnis

- ALBACH, HORST: Gewinnrealisierung im Ertragsteuerrecht, StbJb. 1970/71, S. 287 ff.
- BECHLER, CHRISTOPH/SCHRÖDER, KARL-WILHELM: Gewerbesteuer bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen – § 7 Satz 2 GewStG i.d.F. des UntStFG, DB 2002, S. 2238 ff.
- BECKER, JÜRGEN: Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht, Münster 1970.
- BEHRENS, STEFAN/SCHMITT, RAINER: § 7 S. 2 GewStG n.F. – Neue Gewerbesteuer-Tatbestände für Mitunternehmerschaften und KGaA, BB 2002, S. 860 ff.
- BEUßER, THOMAS: Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als künftiger Gegenstand der Gewerbesteuer, FR 2001, S. 880 ff.
- BLÜMICH, WALTER: EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, München, Stand: September 2009.
- BONERTZ, RAINER: Wer ist Schuldner der Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 GewStG n.F. bei gewerbesteuerpflichtigen Mitunternehmeranteilsveräußerungen?, DStR 2002, S. 795 ff.
- BRINKMANN, LARS/SCHMIDTMANN, DIRK: Gewerbesteuerliche Belastungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften, DStR 2003, S. 93 ff.
- CARLÉ, THOMAS: Steuerlicher „Durchgriff“ bei Mitunternehmerschaften und Körperschaften, KÖSDI 2009, S. 16769 ff.
- CONRADI, ANTJE: Die Legitimation der Gewerbesteuer, Weiden 2001.
- CREZELIUS, GEORG: Steuerrecht II, 2. Auflage, München 1994.
- CREZELIUS, GEORG: Besteuerung aus Drittverhalten?, FR 2002, S. 805 ff.
- DÖRFLER, HARALD/WITTKOWSKI, ANSAS: Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kinde mit dem Bade ausschüttet, GmbHR 2007, S. 513 ff.
- DÖTSCH, EWALD: Verlustnutzung bei Körperschaften, in: RÖDDER, THOMAS/SPINDLER, WOLFGANG/TIPKE, KLAUS (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, Köln 2009, S. 253 ff.
- DÖTSCH, FRANZ: Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, DStR 2008, S. 641 ff.
- EISGRUBER, THOMAS: Aktuelle Fragen der Verlustnutzung im Unternehmensbereich, DStZ 2007, S. 630 ff.
- ENGLISCH, JOACHIM: Dividendenbesteuerung, Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Köln 2005.
- ENGLISCH, JOACHIM: Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für die indirekten Steuern, Tübingen 2008.
- ENGLISCH, JOACHIM: Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, S. 92 ff.
- FASOLD, FRAUKE: Die einkommensteuerliche Problematik der Buchwertfortführung, Frankfurt a. M. 2005.
- FISCHER, MICHAEL: Rückwirkende Rechtsprechungsänderung im Steuerrecht, DStR 2008, S. 697 ff.
- FÖRSTER, URSULA: Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht, FR 2002, S. 649 ff.
- FROTSCHER, GERRIT/MAAS, ERNST: KStG/GewStG/UmwStG, Loseblatt, Freiburg November 2009.
- FÜGER, ROLF/RIEGER, NORBERT: Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer, DStR 2002, S. 933 ff.
- FUISTING, BERNHARD: Die Preußischen direkten Steuern, Vierter Band, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902.
- GLANEGGER, PETER/GÜROFF, GEORG: Gewerbesteuergesetz, 7. Auflage, München 2009.

- GLEUMES, THOMAS: Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht. Konkurrenz zwischen Individualitäts- und Totalitätsprinzip, Aachen 2005.
- GÜNKEL, MANFRED/LEVEDAG, CHRISTIAN: Die Gewerbesteuer bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften, FR 2004, S. 261 ff.
- HEGER, KARIN: Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, S. 117 ff.
- HERRMANN, CARL/HEUER, GERHARD/RAUPACH, ARNDT: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt, Köln November 2009.
- HEY, JOHANNA: Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997.
- HEY, JOHANNA: Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern, StuW 2002, S. 314 ff.
- HEY, JOHANNA: Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, in: SÖHN, HARTMUT/TIPKE, KLAUS (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, S. 219 ff.
- HEY, JOHANNA: Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, S. 1303 ff.
- HEY, JOHANNA: Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht – Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12.5.2009, DStR 2009, S. 2561 ff.
- HEY, JOHANNA: Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, S. 1044 ff.
- HEY, JOHANNA: Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung, in: KESSLER, WOLFGANG/FÖRSTER, GUIDO/WATRIN, CHRISTOPH (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München 2010, S. 7ff.
- HOMBURG, STEFAN: Allgemeine Steuerlehre, 5. Auflage, München 2007.
- HÜBSCHMANN, WALTER/HEPP, ERNST/SPITALER, JOACHIM: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Köln Oktober 2009.
- JACHMANN, MONIKA: Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, Stuttgart 2000.
- KIRCHHOF, PAUL: Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 ff.
- KIRCHHOF, PAUL: Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, München 1988.
- KIRCHHOF, PAUL: EStG Kommentar, 9. Auflage, Köln 2010.
- KIRCHHOF, PAUL/SÖHN, HARTMUT/MELLINGHOFF, RUDOLF: Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Heidelberg u. a. Oktober 2009.
- KLEINHEISTERKAMP, THOMAS: Gewerbeverlust und Zinsvortrag bei Übergabe und Aufgabe von Teilbetrieben, FR 2009, S. 522 ff.
- KNOBBE-KEUK, BRIGITTE: Personengesellschaft und Gewerbesteuer, JbFSt. 1975/1976, S. 175 ff.
- KNOBBE-KEUK, BRIGITTE: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993.
- KOMAREK, HERIBERT: Verlustberücksichtigung im nationalen und internationalen Konzern, Frankfurt a.M. u.a. 1998.
- KÖNEMANN, RAGNAR: Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, Frankfurt a.M. 2001.
- LANG, JOACHIM: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988.
- LANG, JOACHIM: Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in: RAUPACH, ARNDT/UELNER, ADALBERT (Hrsg.), Ertragsbesteuerung. Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung, Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993, S. 291 ff.
- LANG, JOACHIM: Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: EBLING, IRIS (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2001), S. 49 ff.

- LENSKI, EDGAR//STEINBERG, WILHELM: GewStG, Loseblatt, Köln September 2009.
- LENZ, MARTIN/RIBBROCK, MARTIN: Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, S. 587 ff.
- LUCKEY, GÜNTER: Gewinnrealisierung bei Unternehmensumwandlungen und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter. Zugleich ein Beitrag zu Prinzipienfragen der steuerlichen Gewinnermittlung, StuW 1979, S. 129 ff.
- MEIHEL, PATRICK/BOKELOH, BETTINA, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, BB 2008, S. 808 ff.
- MENNEL, ANEMARIE/FÖRSTER, JUTTA: Steuern in Europa, Amerika, Asien, Loseblatt, Herne/Berlin 2009.
- MÜLLER-FRANKEN, SEBASTIAN: Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, StuW 2004, S. 109 ff.
- MUSGRAVE, RICHARD/MUSGRAVE, PEGGY/KULLMER, LORE: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Band, 5. Auflage, Tübingen 1993.
- NAWRATH, AXEL: Entscheidungskompetenz des Gesetzgebers und gleichheitsgerechte Sicherung des Steueraufkommens, DStR 2009, S. 2 ff.
- NEUMARK, FRITZ: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947.
- PEZZER, HEINZ-JÜRGEN: Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, in: DORALT, WERNER (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts, DStJG Bd. 14 (1991), S. 3 ff.
- PINKERNELL, REIMAR: Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001.
- RAU, THOMAS: Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, Münster 2007.
- REINHARDT, ISABEL: Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, Frankfurt a.M. u.a. 1998.
- REIß, WOLFRAM: Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, StuW 2000, S. 399 ff.
- REIß, WOLFRAM: Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften, StbJb. 2001/02, S. 281 ff.
- REIß, WOLFRAM: Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, S. 1225 ff.
- RITZER, CLAUS/STANGL, INGO: Gesetzliche Neuerungen im Bereich der Gewerbesteuer, INF 2002, S. 131 ff.
- ROBERTZ, MICHAEL: Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinkünften, Münster 2004.
- RÖDDER, THOMAS/MÖHLENBROCK, ROLF: Die Neuregelung des § 8 c KStG betr. Verluste von Kapitalgesellschaften bei Beteiligungserwerben, Ubg. 2008, S. 595 ff.
- RÖDDER, THOMAS/SCHUMACHER, ANDREAS: Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DStR 2001, S. 1685 ff.
- RÖDDER, THOMAS/HERLINGHAUS, ANDREAS/ VAN LISHAUT, INGO: Umwandlungssteuergesetz, 1. Auflage, Köln 2008.
- RODERBURG, GEORG: Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuerrecht, Berlin 2005.
- RÖHNER, JÖRG: Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmern. Theoretische und rechtliche Grundlagen sowie ökonomische Analyse ausgewählter Problemfelder, Hamburg 2003.
- RUPPE, HANS GEORG: Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in: TIPKE, KLAUS (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, DStJG Bd. 1 (1979), S. 7 ff.
- SCHLOTTER, CARSTEN: Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, BB 2009, S. 1411 f.
- SCHMIDT, KARSTEN: Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln u.a. 2002.
- SCHMIDT, LUDWIG: EStG, 28. Auflage, München 2009.
- SCHMITT, JOACHIM: Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, Frankfurt u.a. 1993.
- SCHNÄDTER, HELMUT: Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, Frankfurt a. M. 1996.

- SCHNÄDTER, HELMUT: Ist der Freibetrag beim Gewerbeertrag für jeden Gewerbebetrieb oder nur einmal je Unternehmer anzusetzen?, FR 1985, S. 93 ff.
- SCHNEIDER, DIETER: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, Wiesbaden 1994.
- SCHNORR, RANDOLF: Die steuerliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, StuW 2003, S. 222 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Der Gewinnanteil des Personengesellschafters und das Einkommen der Personengesellschaft, StuW 1988, S. 253 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, StuW 1996, S. 275 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative im Lichte der Einkommenstheorien, in: BEERMANN, ALBERT/JAKOB, WOLFGANG, KRICHHOF, PAUL (Hrsg.), Steuerrechtsprechung – Steuergesetz – Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln 1999, S. 385 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Steuersystematische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform, StbJb. 2001/02, S. 53 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Gewinnermittlung, Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung im Recht der Personengesellschaften und GmbH, 5. Gedächtnisvorlesung für Max Hachenburg, Heidelberg 2003, S. 17 ff.
- SCHUHMAN, HELMUT: Realteilung von Personengesellschaften, StBp. 1983, S. 269 ff.
- SEER, ROMAN: Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, in: PELKA, JÜRGEN, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 23 (2000), S. 87 ff.
- SEITZ, GEORG: Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, S. 201 ff.
- SIEKER, SUSANNE: Umgehungsgeschäfte, Typische Strukturen und Mechanismen ihrer Bekämpfung, Tübingen 2001.
- SÖFFING, GÜNTER: Für die Anwendung der Subsidiaritätsthese in Fällen der Bilanzierungskonkurrenz, DB 2007, S. 1994 ff.
- STRNAD, OLIVER, Zur Vererbung des Verlustabzugs (§ 10d EStG 1997), Hamburg 1998.
- STOLL, GEROLD: Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Köln 1977.
- THIEL, JOCHEN: Die Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) – ein krasser Wertungswiderspruch im Körperschaftsteuerrecht, in: Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 515 ff.
- TIPKE, KLAUS: Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG Bd. 4 (1981), S. 1 ff.
- TIPKE, KLAUS: Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Auflage, Köln 2003.
- TIPKE, KLAUS/LANG, JOACHIM: Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010.
- TIPKE, KLAUS/KRUSE, HEINRICH WILHELM: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Köln Oktober 2009.
- TROOST, KLAUS: Die Buchwertfortführung im Steuerrecht auf dem Weg zu einem allgemeinen Rechtsprinzip, Aachen 1996.
- TRZASKALIK, CHRISTOPH, Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte – § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts, in: RUPPE, HANS GEORG (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG Bd. 4 (1981), S. 145 ff.
- VAN LISHAUT, INGO: Grenzfragen zum „Mantelkauf“ (§ 8c KStG), FR 2008, S. 789 ff.
- WEBER-GRELLET, HEINRICH: Steuern im modernen Verfassungsstaat, Köln 2001.
- WENDT, MICHAEL: Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer, FR 2002, S. 53 ff.
- WERNSMANN, RAINER: Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, S. 101 ff.
- WIESE, GÖTZ: Der Untergang des Verlust- und Zinsvortrages bei Körperschaften, DStR 2007, S. 741 ff.
- WITT, CARL-HEINZ: Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen – Der Beschluss des Großen Senats und seine Folgen, BB 2008, S. 1199 ff.
- WÖHE, GÜNTER: Die Steuern des Unternehmens, 6. Auflage, München 1991.
- ZITZELSBERGER, HERIBERT: Grundlagen der Gewerbesteuer, Köln 1990.

Die Besteuerung des unternehmerischen Einsatzes von Kapital und Arbeit in Deutschland – Systemfehler und Reformbedarf –

Karl-Georg Loritz*

Abstract

Alle Diskussionsansätze um eine Reform der Unternehmensbesteuerung haben bisher einseitig die Kapitalgesellschaften begünstigt, und dies, obwohl der weitaus größte Teil aller deutschen Unternehmen als Einzelunternehmen und Personengesellschaften organisiert ist. De lege ferenda sind die Ungleichbehandlungen zwischen diesen Rechtsformen zu beseitigen. Statt der vielen politisch gescheiterten theoretischen, fundamentalen Reformvorschläge sollte eine Fokussierung auf die wesentlichen Aspekte erfolgen. Mit wenigen gesetzlichen Neuregelungen könnten die heutige steuerliche Benachteiligung der unternehmerisch eingesetzten Arbeitskraft bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften beseitigt und ihre Besteuerung derjenigen der fremden Arbeitnehmer und mitarbeitenden Kapitalgesellschaftler gleichgestellt werden. Ein weiterer wichtiger Schritt ist, das unternehmerisch eingesetzte Kapital steuerlich besser zu stellen als das im Privatvermögen frei verfügbare, und dies ungeachtet der Rechtsform des Unternehmens.

| | |
|--|----|
| 1. Die tatsächliche Situation der Unternehmen und die Diskussion um eine Unternehmenssteuerreform in Deutschland | 32 |
| 1.1. Die tatsächliche Situation | |
| 1.2. Neuer Diskussionsbedarf auf dem Boden des geltenden Rechts | |
| 2. Die Besteuerung unternehmerischen Kapitaleinsatzes in Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften | 34 |
| 2.1 Die Besteuerung der Einzelunternehmer und Personengesellschafter | 34 |
| 2.1.1. Die Qualifizierung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb | |
| 2.1.2. Die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG), die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG) und die Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften (§ 32c EStG) | 57 |
| 2.1.3. Die Besteuerung selbständiger Arbeit | |
| 2.2. Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter | 37 |
| 2.2.1. Die Besteuerung der thesaurierten Gewinne der Kapitalgesellschaften | 37 |
| 2.2.2. Die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne | 38 |
| 2.2.3. Der Einsatz von Kapital außerhalb eines gesellschaftlichen Betriebsvermögens durch Gesellschafter und Nichtgesellschafter | 39 |
| 2.2.4. Ausnahmen von der Kapitalertragssteuer für Gesellschafter mit mindestens 25%-Beteiligung oder beruflicher Betätigung | 40 |

* Prof. Dr.; Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Arbeits-, Steuer- und Sozialrecht, Universität Bayreuth.

| | | |
|------|--|----|
| 3. | Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne | 40 |
| 3.1. | Die Besteuerung der Gewinne bei Veräußerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften | 40 |
| 3.2. | Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen | 40 |
| 3.3. | Zwischenergebnis | 41 |
| 4. | Gewerbsteuer | 42 |
| 5. | Die Besteuerung des unternehmerischen Einsatzes der Arbeitsleistung | 43 |
| 5.1. | Arbeitsleistung durch den Unternehmer | 43 |
| 5.2. | Zwischenergebnis und weiterführende Überlegungen | 46 |
| 6. | Würdigung der geltenden Unternehmensbesteuerung | 46 |
| 6.1. | Verfassungsrechtliche, europarechtliche und rechtspolitische Aspekte | 46 |
| 6.2. | Konkretisierung der wesentlichen Mängel der heutigen Unternehmensbesteuerung | 49 |
| 7. | Zielsetzung für eine Änderung und Reformvorschläge | 50 |
| 7.1. | Die Frage nach den Prioritäten | 50 |
| 7.2. | Absage an neue Differenzierungen, Abbau bestehender Unterschiede | 52 |
| 7.3. | Konkrete Forderungen bezüglich des unternehmerischen Einsatzes der Arbeitskraft und des Kapitals | 53 |
| 7.4. | Die Frage nach der Definition des unternehmerisch eingesetzten Kapitals | 55 |
| 7.5. | Abschaffung der Gewerbesteuer | 55 |
| 7.6. | Erbschaftsteuer | 56 |
| 8. | Fazit | 56 |

1. Die tatsächliche Situation der Unternehmen und die Diskussion um eine Unternehmenssteuerreform in Deutschland

1.1. Die tatsächliche Situation

Bei den Diskussionen der letzten ca. 10 Jahre über eine Unternehmenssteuerreform in Deutschland stand und steht die Kapitalgesellschaft im Vordergrund. Man diskutiert insbesondere über die Höhe der Steuersätze für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne der Kapitalgesellschaften. Als eher unvermeidbarer Annex einer solchen Reform wurde bei der Unternehmenssteuerreform des Jahres 2008 auch der Steuersatz für Personengesellschafter für nicht entnommene Gewinne gesenkt.¹

Die Wissenschaft erzeugt in weiten Teilen, nicht nur im Steuerrecht, sondern auch in anderen Rechtsgebieten, wie etwa im Arbeitsrecht, den Eindruck, als bestünde Deutschland durchweg aus großen, in Form der Kapitalgesellschaft bestehenden, wohl organisierten, steuerlich und rechtlich optimal beratenen Unternehmen, denen die Möglichkeiten legaler steueroptimaler Gestaltungen geläufig sind. Die Realität sieht völlig anders aus, wie schon ein Blick auf die tatsächlichen Größenordnungen und Rechtsformen der deutschen Unternehmen verdeutlicht. Von den ca. 3,55 Millionen deutschen Unternehmen haben mehr als 2,3 Millionen die Rechtsform des Einzelunternehmens, 413.000 Unternehmen die Rechtsform der Personengesellschaft und nur 586.000 und damit nur ca. 16 % die Rechtsform der GmbH oder AG. Ca. 3,25 Millionen Unternehmen beschäftigen lediglich zwischen 0 und 9 Arbeitnehmer, ca. 237.000 Unternehmen beschäftigen zwischen 10 und 50 Arbeitnehmer, nur ca. 51.000 zwischen 50 und 249 Arbeitnehmer und nur knapp mehr als 11.000 über 250 Arbeitnehmer. Nur ca. 4.000 der deutschen Unternehmen

¹ Siehe § 34a EStG.

erzielen einen Umsatz von über 100 Millionen € pro Jahr und von diesen wiederum lediglich knapp 1.700 einen Umsatz von über 250 Millionen € pro Jahr.²

Nicht weniger interessant als die reinen Größenmerkmale sind weitere Fakten. Die kleinen und mittleren Unternehmen und sogar manche Unternehmen mit über 500 Mitarbeitern werden überwiegend vom Inhaber geführt oder zumindest von einem Mitglied der Inhaberkategorie mitgeleitet. Derartiges kommt in den börsennotierten Aktiengesellschaften, die im DAX gelistet sind, kaum noch vor. In im M-Dax gelisteten Unternehmen ist derartiges durchaus manches Mal anzutreffen. Dies gilt auch für die Tech-Dax-Unternehmen, die häufig nur einige Dutzend Millionen € Umsatz pro Jahr aufweisen, also mittelständisch geprägt sind.

Vor allem bei diesen inhabergeführten Unternehmen spielt der Einsatz der Arbeitskraft des Unternehmers bzw. der Mitglieder der Unternehmerfamilie eine wichtige und häufig sogar die entscheidende Rolle. Dies zeigt sich besonders deutlich, sobald mittelständische Unternehmen an Großkonzerne verkauft werden. Es gibt Dutzende von Beispielen in den letzten Jahren dafür, dass mit dem Ausscheiden des Unternehmers das Unternehmen wirtschaftlich förmlich Schiffbruch erlitten hat.

Dies mag mehr als viele Theorien verdeutlichen, wie wichtig beim Großteil der deutschen Unternehmen das Zusammenwirken der unternehmerischen Arbeitskraft und des Kapitals ist. In Zeiten, in denen zwei Drittel aller Arbeitnehmer in Deutschland schon im Dienstleistungssektor und nur noch ein Drittel im produzierenden Sektor beschäftigt ist, erhält diese Aussage besonders Gewicht. Die Steuerpolitik freilich scheint dies weniger zu interessieren. Die Arbeitsleistung des Unternehmers steht nicht im Fokus der Diskussion.

1.2. Neuer Diskussionsbedarf auf dem Boden des geltenden Rechts

Es nützt wenig, sich über die Ursachen dieser einseitigen politischen und auch wissenschaftlichen Ausrichtung der steuerpolitischen Diskussion Gedanken zu machen. Wichtiger erscheint es, sich in der Wissenschaft bei der Diskussion in allen Rechtsgebieten und namentlich auch im Steuerrecht mehr an den Realitäten der deutschen Unternehmen zu orientieren. Bekanntlich sind ca. 90 % der 38 Millionen berufstätigen Menschen in Deutschland nichtselbständig beschäftigt, davon bereits ca. 20 % im Niedriglohnsektor, der relativ wenig zur volkswirtschaftlichen Wertschöpfung beiträgt. Nur ca. 10 % sind Unternehmer einschließlich der im steuerrechtlichen Sinn selbständig tätigen Personen. Diese Zahl ist deutlich zu niedrig und reicht bei weitem nicht aus, damit Deutschland seinen Spitzenplatz unter den Industrienationen behält. Es lohnt sich deshalb, bei einer Reform der Unternehmensbesteuerung und der Besteuerung generell auch darüber nachzudenken, wie die unternehmerische Arbeitsleistung sachgerecht besteuert werden sollte.

² Die Zahlen ergeben sich aus der Unternehmensgrößenstatistik des Instituts für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung der Bundesagentur für Arbeit sowie aus den Angaben des statistischen Bundesamts, Zahlen für das Jahr 2006, z. T. schon für 2008, abzurufen unter www.destatis.de.

2. Die Besteuerung unternehmerischen Kapitaleinsatzes in Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften

2.1. Die Besteuerung der Einzelunternehmer und Personengesellschafter

2.1.1. Die Qualifizierung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Das Gesetz qualifiziert die Einkünfte der Einzelunternehmer ebenso wie diejenigen der Personengesellschafter (Mitunternehmer) als solche aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG). Da die Personengesellschaft bekanntlich zwar in Bezug auf die Einkünfteermittlung als existent³ anerkannt wird, nicht aber bezüglich der Zurechnung der Einkünfte, die einkommensteuerrechtlich unmittelbar den Gesellschaftern zugeteilt werden, glaubte der Gesetzgeber darin seit jeher eine Legitimation zu finden, um abweichend vom Zivilrecht Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht anzuerkennen.⁴ Das Argument war und ist die Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer. Gleichgültig, ob der Mitunternehmer dem Unternehmen Kapital in Form von Geldmitteln, etwa Darlehen oder stillen Beteiligungen, zur Verfügung stellt, ob er seine Arbeitskraft als geschäftsführender Gesellschafter oder als Arbeitnehmer unterhalb der Topmanagementebene einbringt oder ob er dem Unternehmen Wirtschaftsgüter, wie etwa Mobilien oder Immobilien, überlässt, alle Erträge hieraus werden zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Dies gilt auch bei mittelbaren Beteiligungen.

Die Rechtsprechung geht sogar noch weiter und macht Wirtschaftsgüter von Mitunternehmern zu Betriebsvermögen.⁵ Selbst die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG sowie alle Darlehensforderungen gegen die GmbH, wenn diese nicht selbst ein Unternehmen von nicht ganz untergeordneter Bedeutung betreibt, sind als Sonderbetriebsvermögen zu behandeln.⁶ Jedenfalls in der Praxis gelingt es nicht, sich dieser geradezu „krakenhaften Auffangmethode“ den gewerblichen Einkünften zu entziehen.⁷

³ Der BFH spricht von der beschränkten Steuersubjektseigenschaft, BFH, BStBl. II 1984, 751 (761 ff.); ein wenig geglückter Ausdruck; gemeint ist, dass sie für die einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO als steuerlich existent behandelt wird.

⁴ Hierzu umfänglich bereits LORITZ, Die Mitarbeit Unternehmensbeteiligter – Arbeits-, Gesellschafts- und steuerrechtliche Probleme, 139 ff.

⁵ Die Rechtsprechung unterteilt in Sonderbetriebsvermögen 1 und Sonderbetriebsvermögen 2, BFH, BStBl. II 1999, 357 (358); BStBl. II 2001, 316 (319); BStBl. II 2001, 520 (522); BStBl. II 2002, 733 (734 f.).

⁶ BFH, BStBl. II 2001, 825.

⁷ Nur ausnahmsweise, wenn die Rechtsbeziehung rein zufällig ist, erkennt der BFH an, dass eine Vergütung nicht für Leistungen gewährt wird, die wirtschaftlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind (siehe BFH, BStBl. II 1979, 757 (763 und 767)), nämlich dann, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Leistungen und der Mitunternehmerschaft ausgeschlossen erscheint, diese also nur zufällig zusammentreffen (BFH, BStBl. II 1980, 271;

Die persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, die es bekanntlich nur noch selten und insbesondere bei einigen Privatbanken gibt, werden als Mitunternehmer mit gewerblichen Einkünften qualifiziert (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG). Hier liegt typischerweise ein unternehmerischer Einsatz der Arbeitskraft vor. Zwar sind bei den meisten Bankhäusern solche Gesellschafter auch gezwungen, eine (jedenfalls für den „Normalverdiener“) relativ hohe Einlage im siebenstelligen Bereich zu leisten. Entscheidend ist jedoch, dass sie mit ihrer Managementleistung und ihrer persönlichen Haftung zur Verfügung stehen. Dennoch müssen sie auch noch alle Nachteile der Mitunternehmerregelung in Kauf nehmen.

Vereinfacht ausgedrückt wird dem Einzelunternehmer und dem Mitunternehmer die Möglichkeit versperrt, die Steuervorteile zu nutzen, die andere Einkunftsarten den gewerblichen Einkünften voraus haben, namentlich die Gewerbesteuerfreiheit und seit 1. Januar 2009 die Möglichkeit der Besteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer.

2.1.2. Die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG), die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG) und die Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften (§ 32c EStG)

Um die Steuerbelastung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb zu verringern, wird die tarifliche Einkommensteuer bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen um das 3,8-fache des im jeweiligen Veranlagungszeitraum festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags reduziert (§ 35 EStG). Bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von bis ca. 400 wird die Gewerbesteuer dadurch im Wesentlichen also neutralisiert.

Um im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 die Spreizung der Steuersätze für thesaurierte Gewinne von Kapital- und Personengesellschaften nicht zu groß werden zu lassen, hat der Gesetzgeber für Gewinne aus allen Gewinneinkunftsarten im Falle der Thesaurierung einen Steuersatz von 28,25 % festgesetzt, der nur auf Antrag gewährt wird.⁸ Diese Begünstigung kommt allerdings nur Steuerpflichtigen zu Gute, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG ermitteln, also durch Buchführung und Bilanzierung, nicht aber den § 4 Abs. 3 EStG-Rechnern, womit der größte Teil der Freiberufler von der Begünstigung ausgenommen ist.⁹

Der Nachteil dieses oft nur vermeintlichen Privilegs der Thesaurierungsbegünstigung zeigt sich in den Fällen, in denen der begünstigte Gewinn entnommen wird

BStBl. II 2001, 520 (522); ähnlich BStBl. II 2003, 191 (193); solche Fälle sind etwa gegeben, wenn eine Publikumskommanditgesellschaft geringfügig beteiligte Gesellschafter beauftragt, wie etwa im Fall BFH, BStBl. II 1980, 269; siehe auch BFH BStBl. II 1980, 275; anders hingegen bei Fortführung eines Arbeitsverhältnisses nach geringfügigem Beteiligungserwerb, BFH, BStBl. II 2007, 942; dagegen KNOBBE-KEUK, Bilanz und Unternehmenssteuerrecht, § 11 IV 6 b.

⁸ § 34a Abs. 1 S. 1 und 2 EStG.

⁹ Bei Mitunternehmern muss der Anteil an dem ermittelten Gewinn mehr als 10 % oder 10.000 € im Veranlagungszeitraum übersteigen.

oder das Gesetz eine Nachversteuerung anordnet.¹⁰ Hier beträgt die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag 25 %, so dass eine Gesamtbelastung von 53,5 % eintritt. Es lässt sich unschwer nachrechnen, dass diese Regelung den Einzelunternehmer und Personengesellschafter deutlich schlechter stellt als den Kapitalgesellschaftler. Geht man nämlich davon aus, dass immer ein bestimmter Gewinn entnommen werden muss, um die Steuer in Höhe von 28,5 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer bezahlen zu können,¹¹ so wird deutlich, dass sich diese Thesaurierungsbegünstigung oftmals steuerlich erst rechnet, wenn die thesaurierten Gewinne deutlich länger als 10 Jahre im Unternehmen bleiben,¹² und dann auch nur für Spitzenverdiener.

Die sog. „Reichensteuer“ wird durch § 34a EStG in Form der Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne weithin für alle Gewinneinkünfte nicht zur Anwendung gebracht. Der Gesetzgeber gibt damit zum Ausdruck, dass er nur diejenigen mit der „Reichensteuer“ belasten will, die im „nicht unternehmerischen“ Bereich Einkünfte erzielen. Der Topmanager der AG, aber auch der Geschäftsführer der eigenen GmbH, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, werden damit schlechter gestellt als der Einzelunternehmer, Mitunternehmer, Land- und Forstwirt oder Freiberufler; eine schwer nachvollziehbare Differenzierung.

2.1.3. Die Besteuerung selbständiger Arbeit

Die Besteuerung von selbständig Tätigen, u. a. der großen Gruppe der Freiberufler, enthält bekanntlich im Wesentlichen zwei Privilegien. Zum einen haben sie keine Gewerbesteuer zu bezahlen und zum anderen können sie ihren Gewinn ohne Rücksicht auf dessen Höhe nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.¹³ Das Bundesverfassungsgericht hat in einer Reihe von Entscheidungen¹⁴ die Verfassungsmäßigkeit der Freistellung der freiberuflichen Tätigkeit von der Gewerbesteuer bejaht, wobei die Begründungen zunehmend absonderlicher werden. Nachdem im neuesten Beschluss vom 15. Januar 2008 die „über einen sehr langen Zeitraum tradierte Differenzierung zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen“ als Rechtfertigungsgrund genannt wurde,¹⁵ ist dies eine Legitimation für den Gesetzgeber, die Unterschiede nur möglichst beizubehalten, weil dann das Bundesverfassungsgericht die Gewerbesteuer nicht wegen Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz für verfassungswidrig erachten wird. Davon einmal abgesehen, trifft die Gewerbesteuer aus den dargelegten Gründen zwar die Gewerbebetriebe als solche, bis zu einem Hebesatz von ca. 400 % den Einzelunternehmer und den Mitunternehmer aber wegen der Anrechnung auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) grund-

¹⁰ Zu Einzelheiten siehe § 34a Abs. 3 ff. EStG; hierzu DÖRFLER/FELLINGER/REICHL, DStR 2009, Beihefter zu Heft 29, 69 ff.

¹¹ Darauf weist HOMBURG, DStR 2007, 686 (689), hin.

¹² Zu den Berechnungen siehe HOMBURG, DStR 2007, 686 (688).

¹³ Siehe § 141 AO, der sie von der Buchführungspflicht ausnimmt.

¹⁴ Zuletzt im Beschluss vom 15. Januar 2008, BVerfG, WM 2008, 1175 = NVwZ 2008, 1102 = WuB X § 15 EStG 109 mit Anmerkung LORITZ; diese Entscheidung enthält Hinweise auf die früheren grundlegenden Entscheidungen.

¹⁵ BVerfG, WM 2008, 11 = NVwZ 2008, 1102.

sätzlich nicht. Die Einbeziehung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit hat ebenso wie bei Einzelunternehmer und Mitunternehmer einkommensteuerrechtlich den Nachteil, dass auch für sie die Mitunternehmerregelung uneingeschränkt gilt und Drittbeziehungen nicht anerkannt werden. Auch sie können also steuerliche Begünstigungen, wie etwa die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen nach einer zehnjährigen Haltedauer für Immobilien, die sie für die freiberufliche Tätigkeit nutzen,¹⁶ und auch die Vorteile der Abgeltungsteuer nicht in Anspruch nehmen.

2.2. Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter

2.2.1. Die Besteuerung der thesaurierten Gewinne der Kapitalgesellschaften

Seit Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform zum 1. Januar 2008 werden die thesaurierten Gewinne von Kapitalgesellschaften mit einem Körperschaftsteuersatz von 15 % belastet.¹⁷ Die Gewerbesteuer tritt hinzu. Ziel des Gesetzgebers war es, bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 380 % eine Gesamtbelastung knapp unter 30 % zu erreichen und damit, wie es hieß, bezüglich der Höhe der Steuersätze in das Mittelfeld der EU-Länder aufzurücken.¹⁸

Allerdings zeigt sich, dass diese Besteuerung durchaus nicht so günstig ist, wie es auf den ersten Blick erscheinen mag. Die Tendenz des Gesetzgebers, vor allem seit 1998, die Bemessungsgrundlage zu verbreitern, zum Erreichen dieses Ziels aber nicht nur systemwidrige Ausnahmen abzuschaffen, sondern systemgerechte Abzüge zu Ausnahmen zu erklären und zu untersagen, führt je nach Art der betriebenen Tätigkeit, des Investments und der Finanzierungsform zu großen Unterschieden bei der Bemessungsgrundlage und damit bei der Steuerbelastung. Was nützt ein verminderter Steuersatz, wenn die Bemessungsgrundlage systemwidrig verbreitert ist? Eine wissenschaftliche gutachterliche Untersuchung des Verfassers hat ergeben, dass in der Zeit von 1998 bis 2005 die Belastung vor allem der mittelständischen produzierenden Unternehmen erheblich gestiegen ist.¹⁹

Es würde den Rahmen dieser Darstellung sprengen, Einzelheiten aufzugreifen. Hingewiesen sei beispielhaft auf die sog. Zinsschranke (§ 8a KStG), die ebenso für Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften gilt,²⁰ sich bei diesen aber rein tatsächlich wegen des Freibetrages und der häufig fehlenden Konzernzugehörigkeit²¹ nicht auswirkt.

¹⁶ Diese werden dann Sonderbetriebsvermögen.

¹⁷ § 23 Abs. 1 KStG.

¹⁸ Deutschland hatte bis dahin mit einer Gesamtbelastung von ca. 38 %, je nach Hebesatz, die höchsten Belastungen für thesaurierte Gewinne in der EU.

¹⁹ Zu Einzelheiten mit Zahlen LORITZ, Die steuerliche Belastung des Mittelstandes seit 1998, 6 ff., 33 ff. sowie die Zusammenfassung, 59 ff.

²⁰ § 4h EStG.

²¹ Zu den Ausnahmen siehe § 4h Abs. 2 S.1 EStG.

Zu erwähnen ist schließlich die Nichtabziehbarkeit der Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats oder an andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen bezahlt werden.²² In Zeiten, in denen die Überwachung besonders wichtig ist, ist diese Vorschrift geradezu grotesk, vor allem vor dem Hintergrund, dass die Aufsichtsratsvergütungen in deutschen Unternehmen – von den DAX-Unternehmen abgesehen – zum Teil eine gerade lächerliche Höhe von sogar unter 20.000 € pro Jahr haben.

2.2.2. Die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne

Nach jahrzehntelanger Überlegung kam der Gesetzgeber schließlich zur Einsicht, dass man allein durch eine Quellensteuer auf Zinseinkünfte die Steuerflucht nicht bekämpfen kann. Dabei bedeutet Steuerflucht nicht zwingend illegales Verhalten, ein solches wird nur gerade von Seiten vieler Politiker jeder auch legalen Steuervermeidung durch Nutzung des internationalen Steuergefälles stillschweigend zugrunde gelegt. Es ist nun einmal in einer freien Wirtschaftsordnung jedem erlaubt, selbst zu entscheiden, ob er sein Geld in Deutschland oder in einem anderen Land investiert, solange er in Deutschland anfallende Steuern entrichtet und die entsprechenden Einkünfte auch deklariert.

Ohne hier auf die Möglichkeiten auch steueroptimierter internationaler Kapitalallokation einzugehen, sei doch erwähnt, dass Steuerpflichtige mit größerem Vermögen und guter Beratung zu allen Zeiten hinreichende Möglichkeiten hatten, ihr Kapital im Ausland so anzulegen, dass daraus Einkünfte z. B. aus unbeweglichem Vermögen oder Unternehmensgewinne erzielt wurden, bei denen nach den meisten DBA Deutschland kein Besteuerungsrecht hat.²³

Dieser banalen Erkenntnis, ja man kann sagen Binsenweisheit, folgend hatte sich die aus CDU/CSU und SPD bestehende Regierungskoalition entschlossen, auf Kapitalerträge eine Abgeltungsteuer in Form einer Schedulessteuer einzuführen. Die seit 1. Januar 2009 geltende Abgeltungsteuer beträgt bekanntlich 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag auf die ausgeschütteten Kapitalerträge.²⁴

Was einfach sein könnte, hat der Gesetzgeber nunmehr aber sehr kompliziert ausgestaltet. Motiv ist wiederum die schon als geradezu paranoid anmutende Grundhaltung des deutschen Gesetzgebers, alles zu tun, um zu verhindern, dass irgendjemand tatsächlich oder auch nur vermeintlich zu wenig Steuern bezahlt oder eine unerwünschte Gestaltungsmöglichkeit ausnutzt. Deshalb hat man sich nicht auf die einfache Regelung beschränkt, dass alle Kapitaleinkünfte einschließlich der Veräußerungsgewinne mit 25 % besteuert werden, sondern ein kompliziertes Regel- und Ausnahmesystem geschaffen.

²² § 10 Nr. 4 KStG.

²³ Siehe Art. 6 und Art. 7 OECD-Musterabkommen; in Deutschland gilt dann lediglich der Progressionsvorbehalt (Art. 23 A Abs. 3 OECD-Musterabkommen).

²⁴ § 32d Abs. 1 EStG. Im Fall der Kirchensteuerpflicht ermäßigt sich die Steuer um 25 % der auf die Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer.

Der Abgeltungsteuer unterliegen Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen, namentlich solche aus GmbH-Anteilen und Aktien.²⁵ Allerdings gilt für diese das Teileinkünfteverfahren²⁶ nicht. Damit steigt die Gesamtsteuerbelastung je nach Gewerbesteuerhebesatz der Körperschaft auf über 40 % und, rechnet man nichtabzugsfähige Betriebsausgaben der Kapitalgesellschaft hinzu, mitunter sogar auf über 50 % an. Der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist bei Einkünften aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, systemwidriger Weise ausgeschlossen. Es gibt nur einen Sparerfreibetrag von 801 €/1.602 € bei Einzelveranlagung/zusammenveranlagten Ehegatten.²⁷ In Ausnahmefällen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kommt ein Abzug der Werbungskosten zu 60 % in Betracht. Zudem gibt es eine sog. Günstigerprüfung, wenn der individuelle Steuersatz des Gesellschafters günstiger als der Abgeltungsteuersatz ist.²⁸

Der Steuerpflichtige kommt aber, was ebenfalls systemwidrig ist, nicht in den Genuss bzw. in den Nachteil des Abzugs der Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind²⁹ oder wenn Kapitalerträge auf Gesellschafterdarlehen oder typisch stille Beteiligungen von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zumindest mit 10 % daran beteiligt ist. Das gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist.³⁰ Um Umgehungen zu verhindern, wird diese Regelung auf sog. *Back-to-Back*-Finanzierungen ausgedehnt.³¹

Schließlich gibt es die spezielle Besteuerung der REITs, bei denen auf Gesellschaftsebene keine Steuer erhoben wird.³²

2.2.3. Der Einsatz von Kapital außerhalb eines gesellschafterlichen Betriebsvermögens durch Gesellschafter und Nichtgesellschafter

Der Einsatz von Kapital in Unternehmen ist für die Volkswirtschaft von Bedeutung, ohne Rücksicht darauf, ob er als Eigenkapital oder als Fremdkapital erfolgt. Die zivilrechtliche Differenzierung, die vor allem für eine mögliche Rangfolge im Insolvenzverfahren von Bedeutung ist, berücksichtigt nicht, dass auch derjenige, der einer Gesellschaft in einer Situation ein Darlehen zur Verfügung stellt oder sich als typisch stiller Gesellschafter beteiligt, in der eine Bank keinen Kredit gewährt hätte, sein Kapital den typisch unternehmerischen Risiken aussetzt und damit für die

²⁵ § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

²⁶ Mit Wirkung ab 1. Januar 2009 endete das Halbeinkünfteverfahren, bei dem nur 50 % der Gewinnanteile besteuert werden, und wurde durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt mit der Folge, dass nunmehr 60 % der Besteuerung unterliegen, siehe § 3 Nr. 40 EStG.

²⁷ § 20 Abs. 9 EStG.

²⁸ § 32d Abs. 6 EStG.

²⁹ § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a EStG.

³⁰ § 32d Abs. 2 S. 1. Nr. 1 b EStG.

³¹ § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 c EStG.

³² §§ 19 ff. REITG; SCHÖN, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 10 (18), weist darauf hin, dass ausländische Grundstücksgesellschaften auf ausgeschüttete Gewinne lediglich eine Steuer von 15 % bezahlen. Siehe auch GEMMEL/KAISER, DStR 2009, 1346 ff.

Volkswirtschaft eine wichtigere Leistung erbringt als derjenige, der sein Geld „sicher“ bei einer Bank oder Sparkasse anlegt.³³ Bei der Besteuerung als atypisch stille Gesellschafter und Mitunternehmer werden hingegen Kapitalgesellschafter steuerlich zu Recht ebenso behandelt wie Nichtgesellschafter.

2.2.4. Ausnahmen von der Kapitalertragsteuer für Gesellschafter mit mindestens 25 %-Beteiligung oder beruflicher Betätigung

Auf Antrag werden Gesellschafter, die mit mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt sind oder mit mindestens 1 % hieran unmittelbar beteiligt sind und beruflich für diese tätig werden, nicht mit der Abgeltungsteuer besteuert.³⁴ Für sie gelten dann die Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz und das Teileinkünfteverfahren.³⁵ Die Werbungskosten können abgezogen werden.

3. Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne

3.1. Die Besteuerung der Gewinne bei der Veräußerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Bei Aufgabe der unternehmerischen Betätigung, die vor allem bei der Veräußerung des Unternehmens zu einer mitunter erheblichen Realisierung stiller Reserven führt, gibt es ebenfalls für Einzelunternehmer und Mitunternehmer einerseits und Kapitalgesellschafter andererseits unterschiedliche Regelungen.

In allen Fällen liegen gewerbliche Einkünfte vor, die unter besonderen Voraussetzungen als außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 EStG begünstigt sind. Nach § 34 Abs. 1 EStG gibt es die sog. Fünftelregelung. Sie nützt allerdings demjenigen, der durchgehend den Spitzensteuersatz bezahlt, steuerlich nichts. Ausnahmeweise unterliegen Veräußerungsgewinne dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG, aber nur bis zu einem Betrag von insgesamt 5 Millionen €. ³⁶ Der ermäßigte Steuersatz beträgt 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens jedoch 15 %.³⁷

3.2. Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sind bei einer Beteiligung unter 1 %, unabhängig von ihrer Haltedauer, Einkünfte aus Kapitalver-

³³ Nach wie vor ist bei den meisten Banken und Sparkassen Festgeld, jedenfalls so lange es dem Einlagensicherungsfonds unterliegt, als sichere Anlage zu bezeichnen; darüber sollte trotz der derzeitigen Turbulenzen in den Finanzmärkten kein Zweifel bestehen.

³⁴ § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG.

³⁵ Zu Einzelheiten TREIBER, in: BLÜMICH, EStG, § 32d Rn. 140.

³⁶ Der Steuerpflichtige muss das 55. Lebensjahr vollendet oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinn dauernd berufsunfähig sein (§ 34 Abs. 3 S. 1 EStG).

³⁷ § 34 Abs. 3 S. 3 EStG.

mögen. Sie werden zu 100 % erfasst³⁸ und unterliegen der Abgeltungsteuer von 25 %. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften dürften nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden³⁹ und auch den Verlustabzug nach § 10d EStG gibt es nicht.⁴⁰

Beträgt die Beteiligung mindestens 1 % und liegen die weiteren Voraussetzungen des § 17 EStG vor, dann sind Veräußerungsgewinne Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für sie gilt das Teileinkünfteverfahren, womit 40 % des Veräußerungsgewinns steuerfrei bleiben.⁴¹ Dafür dürfen auch nur 60 % der Veräußerungskosten angesetzt werden.⁴² Der Gesetzgeber gibt in solchen Fällen den geringen Freibetrag des § 17 Abs. 3 EStG.

Befinden sich Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen, so gehört der Veräußerungsgewinn zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Es gilt das Teileinkünfteverfahren.⁴³ Den Freibetrag des § 17 Abs. 3 EStG gibt es hier allerdings nicht.

Vereinfacht ausgedrückt ergibt sich für eine Beteiligung im Privatvermögen unter 1 % ein geringfügiger Vorteil, wenn die Grenzsteuerbelastung der Steuerpflichtigen sehr hoch ist, nämlich 41,67 % überschreitet.⁴⁴ Bei einer niedrigeren Grenzsteuerbelastung ist es zweckmäßiger, wenn die Beteiligung unter 1 % im Betriebsvermögen gehalten wird. Bei einer Beteiligung von mindestens 1 % gilt sowohl im Privatvermögen als auch im Betriebsvermögen das Teileinkünfteverfahren, wobei es für die Beteiligung im Privatvermögen wiederum den geringfügigen Freibetrag des § 17 Abs. 3 EStG gibt, der bei höheren Veräußerungsgewinnen dann aber infolge der Abschmelzung keine Wirkung mehr entfaltet. Letztlich kommt es aber darauf an, in welcher Höhe Werbungskosten anfallen, was die Rechtslage vollends unübersichtlich macht.

Nicht berücksichtigt wird, ob dieser Gewinn auch mit eigener Arbeitsleistung geschaffen wurde.

3.3. Zwischenergebnis

Die vielen Einzelheiten und systemwidrigen Ausnahmen erschweren es in Deutschland, die Besteuerung des Kapitaleinsatzes stichwortartig zusammenzufassen. Stark vereinfacht ausgedrückt kann man festhalten, dass bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz für alle Ein-

³⁸ § 20 Abs. 2 EStG.

³⁹ § 20 Abs. 6 S. 2 EStG.

⁴⁰ Es kommt nur zu einer Minderung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in den folgenden Veranlagungszeiträumen, § 20 Abs. 6 S. 3 EStG; für Aktien gilt die Sonderregelung, wonach sie nur mit Gewinnen aus den gleichen Geschäften, nicht jedoch mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen (§ 20 Abs. 6 S. 5 EStG).

⁴¹ § 3 Nr. 40 c EStG.

⁴² § 3c Abs. 2a EStG.

⁴³ § 3 Nr. 40 c EStG.

⁴⁴ Zur Berechnung im Einzelnen siehe ENDRISS, BBK Nr. 22 vom 21.11.2008, Fach 10, 845 (858), mit einer zusammenfassenden Übersicht.

künfte erfolgt. Die Gewerbesteuer belastet sie bis zu einem Hebesatz von 380 % nicht. Gerade in den großstädtischen Gemeinden, die durchweg deutlich höhere Hebesätze haben, entsteht also eine zusätzliche gewerbesteuerliche Belastung. Eine Thesaurierungsbegünstigung gibt es nur für buchführende und bilanzierende Steuerpflichtige, nicht aber für kleine Unternehmen und für Freiberufler, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

Die Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG kompensieren den Nachteil nicht, weil es hier im Falle der Nichtvornahme des Investments zu einer rückwirkenden Nachversteuerung kommt.

Veräußerungsgewinne werden nur in Ausnahmefällen wirksam steuerlich begünstigt. Der Tatsache, dass hier mitunter zusammengeballte Gewinne entstehen, wird durch die Fünftelregelung nur begrenzt Rechnung getragen.

Bei **Kapitalgesellschaften** ist die Besteuerung der thesaurierten Gewinne zwar nominal relativ günstig. Zu beachten ist allerdings auch hier die seit der Unternehmenssteuerreform 2008 nicht mehr anrechenbare Gewerbesteuerbelastung, die sehr unterschiedlich ausfallen kann. Dennoch liegt, weil die thesaurierten Gewinne im Falle der Ausschüttung keiner Nachversteuerung unterliegen, eine deutliche Begünstigung gegenüber der Thesaurierungsbegünstigung von Gewinnen in Personengesellschaften vor.

Die **Abgeltungsteuer** bringt demjenigen, der als Kapitalgesellschafter Kapital ins Unternehmen investiert, kaum einen Vorteil, weil der Gesetzgeber, wie dargelegt, das Teileinkünfteverfahren nicht zur Anwendung gelangen lässt. Wegen des Abzugsverbots von Werbungskosten kann es mitunter sogar günstiger sein, Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebsvermögen zu halten. Auch bei Veräußerungsgewinnen ist das System diffus, weil nach wie vor der Gesellschafter, der 1 % oder mehr Anteile hält, Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern hat.

4. Gewerbesteuer

Das Thema bliebe unvollständig, würde bei der Bestandsanalyse nicht auf einen gravierenden Fehler des deutschen Unternehmenssteuerrechts, nämlich auf die Gewerbesteuer, hingewiesen. Die Gewerbesteuer ist nicht nur deshalb verfehlt, weil das ihr zugrunde liegende Äquivalenzprinzip längst überholt ist, sondern auch, weil sie die Steuerbelastung mitunter erheblich verzerrt. Einige Hinweise mögen genügen.

Die Verzerrung durch die Gewerbesteuer beginnt bei der Bemessungsgrundlage. Bekanntlich werden nach §§ 8, 9 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zahlreiche Positionen, die Betriebsausgaben sind, teilweise hinzugerechnet. Zu erwähnen ist ein Viertel der Entgelte für Schulden, für Renten und dauernde Lasten, für Gewinnanteile des stillen Gesellschafters⁴⁵ sowie ein Viertel der Summe aus einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines

⁴⁵ § 8 Nr. 1 a, b und c GewStG.

anderen stehen, ein Viertel der Summe aus drei Zwanzigsteln der Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, sowie ein Viertel der Summe aus einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich unbefristete Überlassung von Rechten, insbesondere Konzessionen und Lizenzen (letztere mit gewissen Ausnahmen).⁴⁶ Weitere Hinzurechnungen, wie etwa Gewinnminderungen, die aus dem Ansatz niedriger Teilwerte in bestimmten Fällen stammen, kommen hinzu. Andererseits kommt es zu bestimmten Kürzungen. Eine der bekanntesten Kürzungen ist die sog. erweiterte Kürzung bei Unternehmern, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern.⁴⁷

Die größte Verzerrung bewirken hier freilich die Gewerbesteuerhebesätze. Man denke nur an die Unterschiede zwischen der Gemeinde Grünwald⁴⁸ und der Stadt München.⁴⁹ Anders als in der Schweiz, wo strukturschwache geographisch abgelegene Kantone wie etwa Zug, Appenzell Innerrhoden oder Obwalden Industriebetriebe und Dienstleistungsunternehmen, aber auch Finanzunternehmen wie Banken aus dem In- und Ausland förmlich „anziehen“, gelingt derartiges in Deutschland nicht. Ein Unternehmen wird nicht nach Deutschland kommen, weil eine Gemeinde eine sehr niedrige Gewerbesteuer erhebt.⁵⁰

5. Die Besteuerung des unternehmerischen Einsatzes der Arbeitsleistung

5.1. Arbeitsleistung durch den Unternehmer

Da der Gesetzgeber den unternehmerischen Einsatz der Arbeitsleistung steuerlich nicht begünstigt, lässt sich die Besteuerung einfach beschreiben. Bei Einzelunternehmern und Personengesellschaftern führen Erträge, auch wenn sie aus der eigenen Arbeitsleistung des Unternehmers bzw. Gesellschafter-Mitunternehmers stammen, zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Selbst dann, wenn etwa der Kommanditist im arbeitsrechtlichen Sinne Arbeitnehmer ist,⁵¹ werden seine Einkünfte als Mitunternehmereinkünfte umqualifiziert. Das ist steuerlich so ungünstig, dass sich Unternehmen dies schlichtweg nicht leisten können. Schließlich entfällt dann die Steuerfreiheit der Arbeitgeberanteile der Sozialversicherungsbeiträge.⁵² Pensionsrückstellungen

⁴⁶ § 8 Nr. 1 d, e und f GewStG.

⁴⁷ Zu Einzelheiten siehe § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.

⁴⁸ Der Gewerbesteuerhebesatz betrug im Jahr 2008 240 %.

⁴⁹ Der Gewerbesteuerhebesatz betrug im Jahr 2008 490 %.

⁵⁰ Die Nichterhebung einer Gewerbesteuer ist seit der Unternehmenssteuerreform 2008 verboten, siehe § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG. Danach beträgt der Hebesatz 200 %, wenn die Gemeinde nicht einen höheren Hebesatz bestimmt hat.

⁵¹ Hierzu statt aller ZÖLLNER/LORITZ/HERGENRÖDER, Arbeitsrecht, 40.

⁵² Siehe § 3 Nr. 62 EStG.

gen⁵³ können nicht gebildet werden. Generell sind alle Aufwendungen für die Zukunftssicherungen des Gesellschafter-Arbeitnehmers, die den handelsrechtlichen Gewinn gemindert haben, für die Besteuerung diesem Gewinn hinzuzurechnen und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Sogar die Gehälter der Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH sind, wenn erstere zugleich Kommanditisten der GmbH & Co. KG sind, als gewerbliche Einkünfte dem Gewinn der Kommanditgesellschaft hinzuzurechnen.⁵⁴

Der Kapitalgesellschafter hat, wenn er seine Arbeitskraft in die Gesellschaft einbringt, hingegen mehrere Gestaltungsmöglichkeiten. Er kann sich steuerrechtlich als selbständiger oder nichtselbständiger Geschäftsführer betätigen bzw. anstellen lassen.⁵⁵

Arbeitsrechtlich ist er, wenn er unterhalb der Geschäftsführungsebene beschäftigt ist, Arbeitnehmer. Als GmbH-Geschäftsführer ist er arbeitsrechtlich nicht Arbeitnehmer, sondern freier Dienstnehmer. Sozialversicherungsrechtlich ist er, gleichgültig ob er Arbeitnehmer oder Geschäftsführer ist, hingegen abhängig beschäftigt, es sei denn, dass er jede ihm nicht genehme Weisung verhindern kann.⁵⁶ Der Geschäftsführer kann aber auch seine Leistung auf gesellschafterlicher Basis und ohne Tätigkeitsvergütung erbringen. Erbringt er sie auf der Grundlage eines (zivilrechtlich) selbständigen Dienstvertrages, dann erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und zwar auch dann, wenn die Tätigkeit ihrer Art nach eine freiberufliche ist.⁵⁷

Ist der Gesellschafter-Geschäftsführer mit Anstellungsvertrag tätig,⁵⁸ so erhält er den Arbeitnehmerfreibetrag. Die Gesellschaft kann für ihn Pensionsrückstellungen bilden und Aufwendungen für die Altersvorsorge als Betriebsausgaben geltend machen. Er wird also steuerlich wie ein Fremdgeschäftsführer behandelt.

Erfolgsabhängige Vergütungen sind sowohl bei Geschäftsführern als auch bei Arbeitnehmern zulässig, wenngleich bei Gesellschafter-Geschäftsführern hier von der Rechtsprechung bestimmte engere Maßstäbe entwickelt wurden.⁵⁹

Die Arbeitsleistung eines Geschäftsführers einer GmbH oder eines Vorstands einer AG wird also steuerlich auch dann nicht begünstigt, wenn der sie Leistende sich unternehmerischen Risiken aussetzt.

⁵³ Siehe § 6a EStG.

⁵⁴ Diese wird sie in der Praxis der GmbH vertraglich zu erstatten haben, weil die Komplementär-GmbH selbstverständlich für die Geschäftsführung Aufwendersersatz und eine geringe Vergütung, die in der Regel in Form eines Festbetrags gewährt wird, erhält.

⁵⁵ Zu Einzelheiten statt aller FRECKMANN, BB 2006, 2077 ff.; REISERER, BB 2009, 718 ff.

⁵⁶ Hierzu statt aller SEEWALD, in: Kasseler Kommentar, SGB IV, § 7 Rn. 5 ff.

⁵⁷ FG Saarbrücken, EFG 1992, 70; diese Rechtsprechung ist falsch, weil ein Rechtsanwalt, der z. B. eine rechtsberatende Tätigkeit erbringt, oder ein Steuerberater, der eine steuerberatende Tätigkeit erbringt, hier nur wegen seiner Gesellschafterstellung ohne sachlichen Grund schlechter gestellt wird, als wenn ein Fremder sie erbrächte.

⁵⁸ Er ist in diesem Fall, wenn er jede ihm nicht genehme Weisung verhindern kann, weil er etwa Mehrheitsgesellschafter ist oder eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag enthalten ist, nicht sozialversicherungspflichtig; der Vorstand einer AG ist nach § 27 Abs. 1 Nr. 5 SGB III nicht sozialversicherungspflichtig.

⁵⁹ Hierzu die Darstellung von WEBER-GRELLET, in: SCHMIDT, EStG, § 20 Rn. 70 ff.

Sofern man die niedrigere Besteuerung thesaurierter Gewinne der Kapitalgesellschaft als steuerliche Begünstigung erachtet, kann man eine mittelbare Begünstigung allenfalls darin sehen, dass es dem Gesellschafter-Geschäftsführer freisteht, mit seiner GmbH nur eine geringe Vergütung zu vereinbaren, damit möglichst hohe Gewinne thesauriert werden können. Zahlt der Gesellschafter-Geschäftsführer den Spitzensteuersatz, dann ist es ohnehin relativ gleichgültig, ob er Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit oder bei Ausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht.

Auch Fremdgeschäftsführer und Vorstände der AG, die bei größeren Aktiengesellschaften im Regelfall keinen nennenswerten Anteil am Aktienkapital halten, können erfolgsabhängig vergütet werden. Sie tragen dann, wenn sie ihre Arbeitsleistung erbringen, insoweit diese vom Erfolg des Unternehmens abhängig ist, etwa vom Gewinn, vom Umsatz, von der Umsatzrendite oder weiteren Faktoren, auch das unternehmerische Risiko mit. Das vor kurzem in Kraft getretene Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG) zieht hier gewisse Grenzen.⁶⁰

Die politische Tendenz besteht allerdings keineswegs darin, den unternehmerischen Einsatz der Arbeitskraft, verbunden mit den Chancen auf Gewinne und dem Risiko der schlechten Ertragslage des Unternehmens, wie sie Unternehmer treffen, steuerlich zu „belohnen“. Vielmehr ist das Gegenteil der Fall. So mancher Politiker wollte, wenn er es durchsetzen könnte, schon eher dem Beispiel der USA folgen, wo seit kurzem die Vorstandsvergütungen schlichtweg, soweit sie wegen Zahlungsschwäche der Unternehmen unangemessen erschienen, größtenteils „wegbesteuert“ werden. Auch in Deutschland und in der EU wird über eine Beschränkung der variablen Anteile der Vorstandsvergütungen diskutiert, um namentlich bei Banken die vermeintliche Lust der Topmanager auf hochriskante Geschäfte zu bremsen. Die erwähnte sog. „Reichensteuer“, die u. a. gerade auch Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit erfasst, wohingegen Gewinneinkünfte generell ausgenommen werden, beweist ebenfalls die Tendenz, Leistungen in Form der unternehmerischen Verwertung der Arbeitskraft nicht als steuerlich begünstigungswert anzuerkennen. Selbstverständlich mag man über variable Vorstandsvergütungen in Millionenhöhe streiten. Doch diese Angemessenheit zu beurteilen, ist nicht Sache der Politik, sondern in einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung Sache der Aktionäre. Vor allem dann sind hohe Vorstandsvergütungen gerechtfertigt, wenn ein Vorstand eine gut bezahlte Position aufgibt, um ein Unternehmen zu sanieren, oder wenn er gar darauf verzichtet, das eigene erfolgreiche Unternehmen zu führen, und das Wagnis eingeht, als Vorstandsvorsitzender eines fremden Unternehmens vielleicht sogar zu scheitern oder in die persönliche Haftung zu geraten, was heutzutage durchaus nicht ausgeschlossen ist.

⁶⁰ Siehe im Einzelnen § 87 AktG in der Fassung des Gesetzes zur Angemessenheit der Vorstandsvergütungen (VorstAG) vom 31. Juli 2009, BGBl. I, 2509.

5.2. Zwischenergebnis und weiterführende Überlegungen

Der unternehmerische Einsatz der Arbeitsleistung wird im deutschen Steuerrecht nicht begünstigt. Beim Einzelunternehmer und Mitunternehmer werden die durch die Arbeitsleistung erzielten Erträge schlichtweg dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zugeschlagen. Eine Differenzierung wird von vorneherein verhindert. Im Falle der Mitunternehmerschaft geschieht dies seit jeher mit dem falschen Argument, der Mitunternehmer sei nicht dem Kapitalgesellschafter, sondern dem Einzelunternehmer gleichzustellen, was schon zivilrechtlich sowie vom rechtstatsächlichen und wirtschaftlichen Sachverhalt her falsch ist. Bei der Kapitalgesellschaft bestehen für den mitarbeitenden Gesellschafter, der zugleich seine Arbeitsleistung unternehmerisch einsetzt, wie dies im Mittelstand üblich ist, bestimmte Gestaltungsmöglichkeiten. Eine steuerlich sachgerechte Behandlung dafür, dass er nicht nur das Kapital, sondern auch seine Arbeitsleistung in das Unternehmen einbringt und damit gewissermaßen alles auf eine Karte setzt, gibt es aber auch hier nicht. Man kann also feststellen, dass im deutschen Steuerrecht der Wert der unternehmerischen Arbeitsleistung schlichtweg bislang unerkannt geblieben ist, jedenfalls nicht positiv gewürdigt wird. Die seit langem bestehende marginale und ineffektive steuerliche Förderung der Mitarbeiterbeteiligung⁶¹ begünstigt nicht den unternehmerischen Einsatz der Arbeitskraft, sondern die Zuwendung der Vermögensbeteiligungen von Arbeitgebern an Arbeitnehmer.

6. Würdigung der geltenden Unternehmensbesteuerung

6.1. Verfassungsrechtliche, europarechtliche und rechtspolitische Aspekte

Die Würdigung des geltenden Rechts erfolgt bekanntlich unter zwei Aspekten. Der eine ist der Blickwinkel der rechtspolitischen Zweckmäßigkeit, der sich im Steuerrecht insbesondere auf die Attraktivität Deutschlands als Standort für unternehmerische Aktivitäten richtet. Der zweite ist der Aspekt der Verfassungsmäßigkeit. Diesen möchte ich hier bewusst außen vor lassen. Selbstverständlich ist er wichtig. Nur wäre die Untersuchung all der angesprochenen Regelungen auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin vom Umfang her nur noch in einer umfassenden Monographie zu leisten.⁶² Zudem stößt man auf das fundamentale Problem, dass die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Bereich des Steuerrechts überall da, wo das Gericht den Bereich der Familienbesteuerung und einige Randgebiete verlassen hat, vielfach kaum nachvollziehbar ist. Das Gericht war über die Jahrzehnte mit dem Steuergesetzgeber ausgesprochen „milde“. Die angelegten Maßstäbe passten überhaupt nicht zu denen, die im Bereich der Familienbesteuerung zur Anwendung gebracht wurden und die etwa bei den Beschlüssen zur Vermögens- und zur Erbschaft-

⁶¹ Seit 1. Januar 2009 durch § 3 Nr. 39 EStG, bis dahin durch § 19a EStG.

⁶² Zu einer Übersicht der aktuellen Fragen WERNSMANN, in SCHÖN/BECK, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 161 ff.

steuer der Jahre 1995 und 2006⁶³ herangezogen bzw. entwickelt wurden. Würde man den Gleichheitssatz in Form der Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit⁶⁴ sowie die im Laufe seiner Rechtsprechung zu Freiheitsgrundrechten entwickelnden Maßstäbe des Bundesverfassungsgerichts⁶⁵ im Bereich der Unternehmensbesteuerung heranziehen, so hielte ein Großteil der geltenden Vorschriften, ja das System insgesamt, diesen Maßstäben nicht stand.

Wer also Vorschriften des Unternehmenssteuerrechts am Maßstab der Verfassung misst, muss im Prinzip zwei unterschiedliche Prüfungen vornehmen, zum einen die Prüfung unter dem prognostischen Aspekt, wie das Bundesverfassungsgericht entscheiden würde, und zum anderen die Prüfung, wie denn die Entscheidung ausfallen müsste, wenn die ansonsten vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Maßstäbe auch im Unternehmenssteuerrecht zur Anwendung gelangen. Derartiges ist aus wissenschaftlicher Sicht, aber auch für die Praxis und für den Gesetzgeber, äußerst unbefriedigend.

Noch unbefriedigender ist, dass die wenigsten verfassungsrechtlichen Kollegen dieses Phänomen in aller Deutlichkeit ansprechen und deutliche Kritik daran üben. Erfreulicherweise geht der Bundesfinanzhof zunehmend dazu über, steuerrechtliche Vorschriften auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand zu stellen. Wir dürfen also die Hoffnung nicht aufgeben, dass im Bundesverfassungsgericht ein Umdenken einsetzt, und sei es auch erst, wenn dort eine neue Richtergeneration einzieht. Solange allerdings die im Bundestag vertretenen Parteien bei der Richterstellenbesetzung im Bundesverfassungsgericht nicht endlich trotz des Parteienproporz die Qualifikation und den fachlichen Bedarf im jeweiligen Senat als oberstes Kriterium heranziehen, besteht hier wenig Hoffnung. Ein Verfassungsrichter, der sich bis zur Übernahme seines Amtes nicht beruflich über lange Jahre mit dem Steuerrecht beschäftigt hat, wird schwerlich in der Lage sein, dort den unsteten Kurs auf eine gerade Linie zu bringen. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH seinen zunehmend kritischen Blick unter dem Aspekt der Verfassungsmäßigkeit einzelner Steuernormen beibehält und von daher deutliche Zeichen setzt, dass der Gesetzgeber im Steuerrecht nicht weiterhin Freiheiten in Anspruch nehmen kann, die es in anderen Rechtsgebieten nicht gibt.

Eine nicht unerhebliche Erschwernis für den deutschen Steuergesetzgeber sind die vom EuGH entwickelten, inzwischen doch recht zahlreichen und gewichtigen europarechtlichen Vorgaben.⁶⁶ Dieser Bereich kann hier aus Raumgründen nicht behandelt werden, so wichtig er ist. Aus deutscher Sicht ist zunächst allerdings entscheidend, dass Deutschland sich darüber klar wird, wie es ein zukunftsfähiges

⁶³ BVerfGE 93, 165; 93, 121; 117, 1.

⁶⁴ Statt aller BVerfGE 81, 236; 82, 87; 93, 135; 112, 279.

⁶⁵ Statt aller z. B. BVerfGE 115, 111.

⁶⁶ Zu einem Überblick statt aller EVERETT, DSIZ 2006, 357 ff.; HEY, StuW 2004, 193 ff.; WEBER-GRELLET, NJW 2004, 1617 ff.; s. ferner die Beiträge anlässlich der 20. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in LEHNER, Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt; zur tatsächlichen Seite des europäischen Steuerwettbewerbs die Beiträge in SCHÖN, Tax Competition in Europe.

Steuerrecht auch unter dem hier angesprochenen Aspekt der Besteuerung unternehmerisch eingesetzter Arbeitskraft und unternehmerisch eingesetzten Kapitals gestalten soll und will. Deutschland muss, weil es auf die besten Köpfe, auch aus anderen Ländern der Welt, angewiesen ist und ebenso auf die internationalen Kapitalströme, ein besonderes Augenmerk darauf legen, gerade für nach Deutschland zuziehende, aber auch für hier tätige, aber im Ausland ansässige Personen das internationale Steuerrecht attraktiv zu gestalten. Derzeit vermittelt die Politik den Eindruck, sie habe das im Steuerrecht noch gar nicht verstanden. Man wartet nämlich immer erst zu, bis der EuGH eine Regelung für europarechtswidrig erklärt, und wenn das geschehen ist, wird die einschlägige Regelung nicht etwa grundlegend neu durchdacht und auf den Prüfstand gestellt. Vielmehr wird eine Neuregelung primär unter dem Aspekt gestaltet, dass möglichst keine Steuerausfälle drohen. Die europarechtswidrige Regelung wird dann nicht selten so umgestaltet, dass auch in Deutschland Ansässige, also Steuerinländer, davon erfasst werden. Damit ist zwar mitunter die Diskriminierung beseitigt, aber zugleich das Problem auf noch viel mehr Steuerpflichtige ausgedehnt. Man begreift Europa nicht als Chance, sondern als Last, derer man sich auf die genannte, rechtspolitisch verfehlte Weise entledigt. Auch hier ist dringend eine grundlegende Umkehr erforderlich.

Unter rechtspolitischen Aspekten wurden zahlreiche Einzelheiten, die nicht zu befriedigen vermögen, bereits genannt. Einige wichtige seien (nochmals) hervorgehoben: Vor dem Hintergrund der umfänglichen Diskussion um eine Unternehmenssteuerreform und der zahlreichen Einzelansätze wurde in den letzten Jahren eine Fülle von Argumenten und rechtstechnischen Einzelvorschlägen entwickelt. Ein Bedarf, sich nicht dieses Instrumentariums zu bedienen, sondern zu „Neuerfindungen“ zu schreiten, vermag ich deshalb nicht zu erkennen. Trotz aller Unterschiede bei den Einzelansätzen und Lösungsvorschlägen wird man sich auf allgemeine Ziele, die jüngst von Schön komprimiert dargestellt wurden,⁶⁷ verständigen können. Dazu gehören die Steuervereinfachung, die Beseitigung von Ausnahmenvorschriften und Lenkungsstatbeständen, die Herabsetzung der Steuersätze und die gleichmäßige Behandlung von Einkommensgruppen und Vermögensarten. Auch die Abschaffung Substanz verzehrender Steuern wie der Gewerbesteuer, die Entlastung der Bürger und Finanzbehörden von Verwaltungsaufwand, eine klare Zuordnung der Zuständigkeiten zwischen Bundes- und Landesebene sind zu nennen. Das alles sollte idealerweise unabhängig von der Diskussion um die Höhe der angemessenen Steuersätze und die Höhe des staatlichen Steueraufkommens erfolgen. Doch schon bei der Konkretisierung der Einzelforderungen beginnt der Streit. Wo besteht z. B. heute wirklich noch „Nachholbedarf“, die Bemessungsgrundlage zu verbreitern, nachdem in den letzten Jahren, vor allem seit 1998, immer mehr Betriebsausgaben und Werbungskosten systemwidrig vom Abzug ausgeschlossen oder dieser zumindest eingeschränkt wurde?

Nachdem alle grundlegenden Steuerreformbemühungen gescheitert sind und, gleichgültig wie sich die Bundesregierung in der nächsten oder übernächsten Legis-

⁶⁷ SCHÖN, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 10 ff.

laturperiode zusammensetzen wird, vermutlich auch scheitern werden, weil schon in den einzelnen Parteien kein Konsens herrscht, sollte man auf einem bescheideneren Niveau diskutieren. Schön hat dies als einer der ganz wenigen präzise auf einen Nenner gebracht: Es könne wohl nur noch um die „*Second-Best-Lösung*“ gehen. Von daher erspare ich es mir, zu den umfangreichen Reformpaketen im Einzelnen Stellung zu nehmen oder sie auch nur aufzuzählen.⁶⁸

Interessant sind die steuerpolitischen Diskussionsvorschläge selbstverständlich nach wie vor wegen der darin entwickelten Ideen und der Vorschläge zu deren Umsetzungen. So manche, wie insbesondere der Vorschlag KIRCHHOFS, leiden m. E. aber daran, dass sie von Haus aus zu sehr das theoretische Ideal in den Vordergrund gestellt haben, statt zu erkennen, dass wir uns in Deutschland auf Erden nicht den steuerpolitischen Himmel wünschen sollten, sondern auch für den Wissenschaftler im Steuerrecht an erster Stelle die Frage der Zielsetzung stehen muss. Eine *Flat-Tax*, die ja schon im Bereich des Eingangsteuersatzes nicht durchzuhalten ist – der Steuersatz kann schließlich nie so niedrig sein, dass man ihn sofort nach Auslaufen des Grundfreibetrags erheben könnte –, klingt gut, wird aber ehrlicherweise selbst von denen nicht gefordert, die heute unter den enorm hohen Steuersätzen von 42 oder gar 45 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer leiden. In einem Staat, der den Bürgern so viel zu bieten hat wie die Bundesrepublik Deutschland, z. B. in Bezug auf Infrastruktur, auf Schulen, Kindergärten und Hochschulen, wird ein gewissenhafter Bürger, gerade wenn er zu den sog. Besserverdienenden – dazu kann man allerdings nur Bürger ab einem zu versteuerndem Einkommen von einigen Hunderttausend € aufwärts und nicht schon ab einem Einkommen von 50.000 bzw. 100.000 € rechnen – ernstlich verlangen, dass er in der Spitze nur 25 % Steuern bezahlt.

Bräuchte er in der oberen Proportionalzone nur ein Drittel oder vielleicht 35 % (kein Solidaritätszuschlag) zuzüglich Kirchensteuer „abzugeben“, dann wäre Deutschland auch für gut verdienende Privatpersonen ein hochattraktives Land. Ich behaupte, niemand würde sich von Düsseldorf, Hamburg oder München in einen der vom Umfeld wohl wenig interessanten Landstriche wie die Schweizer Kantone Zug, Appenzell-Innerrhoden, Appenzell-Ausserrhoden oder Obwalden begeben. Selbstverständlich bedürfte auch das in Deutschland einer gewissen Mentalitätsänderung. Sicher gäbe es auch dann noch Menschen, die selbst bei einer *Flat-Tax* von 25 % weiterhin ein „Hobby“ darin sähen, ihre Steuern zu optimieren. Aber dieses „Hobby“ würde dann zur anachronistischen Ausnahme und nicht zur Regel, wie es heute bei vielen der Fall ist.

6.2. Konkretisierung der wesentlichen Mängel der heutigen Unternehmensbesteuerung

Realistischerweise sollte man sich heute im Jahr 2010 in erster Linie damit befassen, welche Mängel gravierend sind und deshalb dringend der Beseitigung bedürfen.

⁶⁸ Umfassend hierzu SCHÖN, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 10 ff.

(1) Die unterschiedliche Besteuerung von Einzelunternehmern und Personengesellschaftern einerseits und Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschaftern andererseits führt dazu, dass den Einzelunternehmern und Mitunternehmern, anders als den Kapitalgesellschaften, alle steuerlichen Vorteile des unternehmerischen Einsatzes der Arbeitskraft, die Nichtselbständige erhalten, versagt werden. Das wirkt sich vor allem bei sozialversicherungspflichtigen Gesellschaftern aus, die es bei Einzelunternehmen aus der Natur der Sache heraus und bei Personengesellschaften wegen der Besteuerung nicht gibt. Da der Großteil der deutschen Unternehmer aber Einzelunternehmer und Mitunternehmer sind, wird dieser Großteil steuerlich schlechter gestellt als die 90 % der Erwerbstätigen, die die Arbeitnehmereigenschaft haben, und die zahlenmäßig relativ wenigen mitarbeitenden GmbH-Gesellschafter.

(2) Dies wirkt umso gravierender, als es keine spezielle ertragsteuerliche Begünstigung des unternehmerischen Einsatzes der Arbeitskraft gibt.

(3) Seit Inkrafttreten der Abgeltungsteuer gibt es weitere sachlich nicht gerechtfertigte Unterschiede. Dem Einzelunternehmer ist es schon aus zivilrechtlichen Gründen, dem Personengesellschafter infolge der Geltung der Mitunternehmerregelung versagt, Kapital dergestalt in seinem Unternehmen zu investieren, dass die Erträge daraus der Abgeltungsteuer von nur 25 % unterliegen. Bei Kapitalgesellschaften ist die Optionsmöglichkeit des § 32d Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht flächendeckend, so dass ein m. E. vollkommen „verqueres“ System entsteht. Der Kapitalgesellschafter, der sein Kapital als Eigenkapital im Unternehmen investiert, wird, wenn für ihn das Teileinkünfteverfahren nicht gilt, gegenüber dem Fremdkapitalgeber diskriminiert. Investiert er sein Kapital als Darlehen, stille Beteiligung oder sonstiges Fremdkapital, dann greift die Abgeltungsteuer nicht ein.

(4) Damit wird deutlich, dass generell die Abgeltungsteuer den Systemfehler enthält, dem Gesellschafter und damit dem Eigenkapitalgeber, also dem GmbH-Gesellschafter und dem Aktionär, das Teileinkünfteverfahren zu versagen und ihn deutlich stärker als den Fremdkapitalgeber zu belasten. GmbH-Anteile und Aktien sind deshalb unter dem Aspekt der Kapitalanlage im Unternehmen mit der Zielsetzung, von den ausgeschütteten Erträgen zu leben, steuerlich relativ uninteressant.

7. Zielsetzungen für eine Änderung und Reformvorschläge

7.1. Die Frage nach den Prioritäten

Das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 hat zwar in der Praxis gewisse Vorteile für diejenigen Unternehmer gebracht, die die steuerlichen Gestaltungsfreiheiten nützen und ihr Kapital und ihre Arbeitskraft steuerlich optimal einsetzen können. Aus wissenschaftlicher Sicht sind nun allerdings noch mehr Systembrüche enthalten; das gesamte deutsche Unternehmenssteuerrecht ist noch mehr zum Flickwerk geworden als es vorher war. Das erschwert, auf diesem System aufzubauen. Es ist wie im Leben: Bekanntlich ist es häufig einfacher und kostengünstiger, ein altes Gebäude abzureißen und ein neues von Grund auf zu erstellen, als das alte Gebäude zeitgerecht zu renovieren. Dennoch ist eine Renovierung bis zum Neubauniveau sogar in kleineren Schritten möglich, wenn man nur das Endziel festlegt. Sonst wird es ein ewiges Flickwerk bleiben.

Vor diesem Hintergrund ist es unverzichtbar, Prioritäten zu setzen, auch im Hinblick auf die Ziele.

(1) Wir brauchen in Deutschland mehr Unternehmer, vor allem im Mittelstand, weil es nur so gelingen kann, die beschäftigungspolitischen Probleme zu lösen und kurzfristig die Produkte und Dienstleistungen zu entwickeln und herzustellen, die im Weltmarkt die besten Chancen versprechen. Dies gilt ebenso im Produktionsbereich und im Bereich der Dienstleistungen.

(2) Vor allem kleine und mittlere Unternehmer sind in Zukunft noch stärker darauf angewiesen, Kapital, soweit sie entsprechende Gewinne haben, im Unternehmen zu thesaurieren und ohne Bankkredite auszukommen. Die Banken werden gerade bei Neugründungen, aber auch bei gut laufenden mittelständischen Unternehmen zusehends restriktiver, und dieser Trend dürfte sich schwerlich umkehren.

(3) Die Unterscheidung von Eigenkapital und Fremdkapital ist m. E. so, wie sie heute im Steuerrecht getroffen wird, vielfach überholt. Entscheidend ist, dass Kapital zur Verfügung steht und vom Unternehmer eingesetzt werden kann, und zwar auch dann, wenn er nicht in der Lage ist, es für den *worst case*, also für den Insolvenzfall, zu besichern. Volkswirtschaftlich wertvoll ist vor allem das Kapital, das der Kapitalgeber – gleichgültig, ob es der Unternehmer selbst, ob es nahe Angehörige oder Dritte sind – dem Unternehmen zur Verfügung stellt und auch in schwierigen Zeiten und vor allem in Krisenzeiten nicht abzieht. Wer als Kreditgeber einem bonitätsstarken Gläubiger ein Darlehen gibt, um es mit einer erstrangigen Hypothek in Höhe von 30 % des Wertes einer Immobilie in 1 a-Lage in München, Düsseldorf oder Hamburg abzusichern, geht ebenso wenig ein Risiko ein, wie wenn er das Geld auf eine erstklassig geratete Bank bringt oder in Staatsanleihen investiert. Es sollte keinen Unterschied ausmachen, ob Geld als unternehmerisch haftendes Kapital als partiarisches Darlehen, als typische oder atypisch stille Beteiligung oder in welcher Rechtsform auch immer investiert wird.

(4) Eine sicher mit hoher rechtspolitischer Brisanz behaftete Frage besteht darin, ob die Arbeitskraft des Unternehmers und des Nichtselbständigen steuerlich unterschiedlich behandelt werden sollte. Falsch ist es m. E. in jedem Fall, wenn der Einsatz der Arbeitskraft des Nichtselbständigen, und zwar sogar dann, wenn er wie ein Beamter kein Arbeitsplatzrisiko und nicht einmal ein Risiko der partiellen Zahlungsunfähigkeit seines Arbeitgebers bzw. Dienstherrn hat, steuerlich besser behandelt wird als der Unternehmer, der die Arbeitskraft im eigenen Unternehmen einsetzt und damit gleichsam sein Geld und seine Arbeit auf eine einzige „Karte“ setzt. M. E. darf der unternehmerische Einsatz der Arbeitskraft, gleichgültig in welcher Gesellschafts- bzw. Rechtsform dies geschieht, nicht schlechter behandelt werden als der Einsatz der nichtselbständigen Arbeitskraft, idealerweise sollte das damit verbundene unternehmerische Risiko belohnt werden. Dabei plädiere ich nicht dafür, eine steuerliche Sonderbehandlung des unternehmerischen Einsatzes der Arbeitskraft als neue Ausnahme in das Gesetz einzufügen. Das Steuerrecht besteuert Ergebnisse. Auch Einnahmen aus unternehmerischer Arbeitskraft sollen nur begünstigt werden, wenn der Unternehmer positive Erfolge, nicht auch, wenn er Misserfolge erzielt.

(5) Zu überdenken ist auch, dass derzeit bei steuerlichen Begünstigungen von Betriebsveräußerungen nicht beachtet wird, ob der Unternehmer die dadurch erzielten Veräußerungsgewinne auch durch den Einsatz seiner eigenen Arbeitskraft geschaffen hat oder lediglich durch den Einsatz des Kapitals. Wer einen von vorneherein auf Sicherheit hin konzipierten geschlossenen Fonds gezeichnet hat und aus diesem nach Vollendung des 55. Lebensjahres ausscheidet, erhält die gleichen Privilegien auf den Veräußerungsgewinn wie der Unternehmer, der Zeit seines Lebens die Veräußerungsgewinne in seinem Unternehmen mit Hilfe auch seiner Arbeitskraft geschaffen hat.

7.2. Absage an neue Differenzierungen, Abbau bestehender Unterschiede

Da wir im Steuerrecht ohnehin viel zu viele Differenzierungen haben, ist es m. E. kein erstrebenswertes Ziel, neue zum Zwecke der Begünstigung des unternehmerischen Einsatzes der Arbeitskraft zu fordern. Es bringt aber auch nichts, flächendeckend alle heute bestehenden Differenzierungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und bei den Steuersätzen abschaffen zu wollen. Vielmehr müssen wir weiterhin damit leben, dass thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne unterschiedlich behandelt werden, was m. E. auch eine sachliche Rechtfertigung hat, über die weitgehend Konsens besteht. Wer Geld in Unternehmen belässt und dem unternehmerischen Risiko aussetzt, erbringt eine von der Gesellschaft anzuerkennende Leistung; denn durch unternehmerische Aktivitäten werden nahezu „zwangsläufig“ Arbeitsplätze geschaffen und volkswirtschaftlich erwünschte Aktivitäten entfaltet. Wer Geld im Privatvermögen hält und jederzeit darüber verfügen kann, hat u. a. den Vorteil, auch in krisenhaften Zeiten jederzeit darüber disponieren zu können.

Zudem hat man sehr deutlich an den Forderungen KIRCHHOFS gesehen, dass sie wenig realistisch sind. Wer einen Steuersatz von 25 % auf alle Einkünfte verlangt, muss Betriebsausgaben und Werbungskosten mit der „Rasenmähermethode“ zurückschneiden. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Ausschluss der Werbungskosten für Fahrten zum Arbeitsplatz hat deutlich gemacht, dass dies schon an verfassungsrechtlichen Grenzen scheitert⁶⁹ und zudem höchst ungerecht ist. Auch der internationale Steuerwettbewerb verlangt zweifellos einen tendenziell eher niedrigen Steuersatz auf thesaurierte Gewinne. Als ideal betrachte ich 20 % Gesamtbelastung, aber auch 25 % würde Deutschland durchaus deutlich attraktiver als die derzeit knapp 30 % machen.

Selbstverständlich kann man theoretisch auch diskutieren, ob es angebracht wäre, die Investition von Privatkapital in ein Unternehmen, gleichgültig, ob es das eigene oder ein fremdes ist, steuerlich zu fördern. Allerdings käme man hier zu neuerlichen Ausnahmen und vermutlich zu erheblichen Fehlallokationen. Man stelle sich vor, es gäbe die Möglichkeit, dass aus dem Privatvermögen in Unternehmen investiertes Kapital (nur) in Höhe von 10 oder 20 % zu einem Abzug von der Bemessungsgrundlage oder gar von der Steuer führte. Eine neue „Abschreibungs-

⁶⁹ BVerfG, DStR 2008, 2460 ff = NJW 2009, 48 ff.

branche“ würde ins Leben gerufen. Angesichts der Mentalität vieler Deutscher bin ich überzeugt, dass es sie bis zum Jahresende förmlich drängte, auch noch so dubiosen Unternehmern Kapital zur Verfügung zu stellen, nur weil dies zu einer Minderung der eigenen Steuerlast führte.

7.3. Konkrete Forderungen bezüglich des unternehmerischen Einsatzes der Arbeitskraft und des Kapitals

Vor dem Hintergrund, dass es bei der Unternehmensbesteuerung ohnehin kaum noch ein erkennbares System gibt, sollte man sich vom Dogma lösen, das da lautet: Kapitalgesellschaften einerseits und Einzelunternehmen und Personengesellschaften andererseits seien etwas grundlegend Verschiedenes und müssten steuerlich auch verschieden behandelt werden. Vielmehr sollte man das geltende Steuerrecht als deutsche Realität zugrunde legen und fragen, wie man zumindest die größten bestehenden Ungleichbehandlungen im Bereich der Besteuerung der Arbeitskraft und des zusätzlich eingesetzten Kapitals auf möglichst einfache Weise beseitigen kann. Dazu sind vorrangig vier Aspekte zu betrachten bzw. zu verwirklichen.

(1) Die unternehmerisch eingesetzte Arbeitskraft darf, ungeachtet der Rechtsform, nicht schlechter gestellt werden als die Arbeitskraft der Nichtselbständigen.

(2) Das unternehmerisch eingesetzte Kapital sollte steuerlich besser gestellt werden als das im Privatvermögen frei verfügbare, ungeachtet der Rechtsform des Unternehmens. Die heutige Differenzierung zwischen Einzelunternehmer und Mitunternehmer/Personengesellschafter einerseits und Kapitalgesellschaftler andererseits muss grundlegend geändert werden.

(3) Wer als Unternehmer sein Kapital im eigenen Unternehmen einsetzt, dem dürfen, ungeachtet der Rechtsform, nicht steuerlich günstigere Anlagemöglichkeiten mit Nutzung der Abgeltungsteuer versagt werden.

(4) Der Verlust tatsächlich eingesetzten Kapitals im Unternehmen und diesem gleichgestellt die Zahlungen auf Verbindlichkeiten, die aus unternehmerischen Aktivitäten herrühren, wie etwa aus Nachschusspflichten der Gesellschafter, Konzernhaftungstatbeständen, unternehmerisch verursachten Schadensersatzansprüchen und weiterem mehr, müssen steuerlich berücksichtigt werden.

All das zu verwirklichen, ist selbstverständlich wie alle Änderungen im deutschen Steuerrecht nicht einfach, ja häufig ausgesprochen kompliziert. Man läuft Gefahr, neue Systemwidrigkeiten zu propagieren.

Dennoch bin ich überzeugt, dass sich diese Ziele deutlich problemloser verwirklichen lassen als eine große Steuerreform, die etwa aus sieben Einkünften drei oder vier machen will. So etwas kann man machen. Es ist aber mehr Kosmetik und Optik, als dass es Nutzen brächte.

Zu (1):

Der Gesetzgeber hat sich seit jeher dazu entschlossen, Arbeitsleistungen Dritter in Gestalt nichtselbständiger Arbeit in bestimmter Weise steuerlich zu behandeln, ja zu begünstigen. Dies geschieht etwa in der Form, dass Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers steuerfrei sind (§ 3 Nr. 62 EStG) und Alterseinkünfte (nach einer langen Übergangsfrist) nachgelagert besteuert werden sollen.

Die gleiche steuerliche Behandlung muss auch Einzelunternehmern und Mitunternehmern zuteil werden. Bei Mitunternehmern ist dies viel einfacher zu erreichen, als in den letzten Jahrzehnten oft behauptet wurde, jedenfalls dann, wenn der Unternehmer Bücher führt und Jahresabschlüsse macht. Das Steuerrecht braucht nur dem Handelsrecht zu folgen. Selbstverständlich hat man dann wie heute bei der GmbH das Problem der verdeckten Gewinnausschüttungen. Dann sollte man sich aber auf dieses konzentrieren, statt wie die Mitunternehmerregelung entgegen dem Zivilrecht Rechtsbeziehungen nicht anzuerkennen und damit das Kind mit dem Bade auszuschütten. Eine Sonderregelung wäre für Einzelunternehmer erforderlich. Hier könnte man aber durchaus mit pauschalen Abzügen, etwa einem vom Umsatz und Gewinn abhängigen Unternehmerlohn arbeiten.

Zu (2):

Schon heute ist bei Kapitalgesellschaften das unternehmerisch eingesetzte Kapital, soweit es aus thesaurierten Gewinnen stammt, steuerlich besser gestellt, indem es den Steuersatz von 15 % auf thesaurierte Gewinne gibt. Ein gleich hoher Steuersatz muss für in Personengesellschaften thesaurierte Gewinne gelten. Dafür braucht man weder wie die Stiftung Marktwirtschaft ein einheitliches Unternehmenssteuerrecht noch ein Optionsmodell. Beides kann man selbstverständlich machen. Doch handelt es sich m. E. vor allem um eine Frage der Praktikabilität und nicht um eine Prinzipienfrage. Das Optionsmodell kann sich u. a. im Hinblick auf die DBAs ergeben, um insbesondere die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft zu erreichen, falls gewollt.

Bei § 4 Abs. 3-Rechnern lassen sich mit Hilfe weniger Einzelregelungen dieselben Ergebnisse erreichen. Bei ihnen kann man ebenso wie bei Einzelunternehmern z. B. verlangen, dass thesaurierte Gewinne auf einem betrieblichen Bankkonto bzw. Depot geführt werden. Investiert der Unternehmer, wie es häufig der Fall sein wird, die Gewinne sofort, dann lässt sich unschwer erkennen, dass in Höhe der getätigten Investitionen der Gewinn gar nicht entnommen werden konnte. Es ist nicht zu verkennen, dass es hier viele Abgrenzungsfragen geben wird. Nur sollten es die modernen EDV-Buchhaltungssysteme im dritten Jahrtausend möglich machen, sie zu lösen.

Zu (3):

Die Abgeltungsteuer ist m. E. aus steuerpolitischen Gründen unverzichtbar. Ohne sie würde noch mehr Geld ins Ausland gebracht. Die Abgeltungsteuer muss deshalb auch dem Unternehmer bezüglich der Erträge seines im Unternehmen eingesetzten Eigen- und Fremdkapitals offen stehen. Sie muss so ausgestaltet werden, dass die Besteuerung dieses Kapitals im Falle der Ausschüttung nicht höher ausfällt, als wenn ein Dritter Fremdkapital zur Verfügung stellt, das auf Unternehmensebene dann zum Betriebsausgabenabzug führt und insgesamt nur mit der Abgeltungsteuer von heute 25 % belastet wird. Die gerechteste Lösung wäre es, wenn die Steuerbelastung auf thesaurierte Gewinne im Falle ihrer Ausschüttung an die Gesellschafter rückgängig gemacht und nur die Kapitalertragsteuer darauf erhoben würde. Das liefe in vielen Fällen auf eine Wiedereinführung des Anrechnungsverfahrens hinaus. Die deutschen Kapitalgesellschaften würden dann auch für ausländische Investoren

unter dem Aspekt des dauerhaften Investments mit einer kontinuierlichen Dividendenausschüttung interessant.

Zu (4):

Die Gleichstellung von Einzelunternehmern, Personen- und Kapitalgesellschaftern in den Fällen, in denen sie ihr unternehmerisch eingesetztes Kapital verlieren, also Verluste entstehen, erfordert nach heutigem Verständnis bei den Kapitalgesellschaften eine Systemdurchbrechung. Warum sollte ein Kapitalgesellschafter, der etwa in der Insolvenz sein Kapital endgültig verliert, die dadurch hervorgetretene Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht geltend machen können? Das muss nicht „eins zu eins“ geschehen und auch nicht in allen Fällen. Diskussionswürdig erscheint es mir jedenfalls. Es ist nun einmal ein Unterschied, ob ein Unternehmer, also ein Kapitalgesellschafter, der im Unternehmen mitarbeitet und damit, wie erwähnt, alles auf eine Karte setzt, im Falle der Insolvenz des Unternehmens alles verliert oder ob ein Kapitalanleger über die Börse zu Spekulationszwecken Aktien zeichnet und Geld verliert.

7.4. Die Frage nach der Definition des unternehmerisch eingesetzten Kapitals

Eine bisher in der Diskussion vernachlässigte Frage ist die, ob es außerhalb der land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen und freiberuflichen Einkünfte einen (quasi-)unternehmerischen Einsatz von Kapital und von Arbeit gibt. Da die Deutschen ca. die Hälfte ihres Privatvermögens in Immobilien angelegt haben,⁷⁰ stellt sich diese Frage bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit besonderer Brisanz. Aus meiner Sicht ist unternehmerischer Einsatz von Kapital alles, was im Markt in solche *Assets* investiert wird, die ihrer Natur nach mit unternehmerischen Risiken behaftet sind. Gerade in den letzten eineinhalb Jahrzehnten haben wir gesehen, dass auch Immobilieninvestments mit gleichen Risiken wie so manche unternehmerische Investments behaftet sind. Das kann selbstverständlich nicht für die eigengenutzte Immobilie, sondern nur für vermietete Immobilien gelten. Vor dem Hintergrund, dass in Ballungsgebieten wegen rapide zurückgegangenen Investitionen im Mietwohnungsbau schon in Kürze wieder Wohnungsnot herrschen wird, sollte man Investments in Immobilien m. E. steuerlich nicht von vorneherein anders behandeln als solche in Unternehmen.

7.5. Abschaffung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer muss abgeschafft werden, am besten ersatzlos. Weil dies aus fiskalischen Gründen nicht möglich ist und jeder Politiker, der so etwas ernstlich fordern würde, gleichgültig in welcher Partei, beim nächsten Parteitag nicht mehr in den Parteivorstand gewählt würde, kommt man bei realistischer Betrachtung nicht umhin, über Vorschläge eines Ersatzes der Gewerbesteuer zu diskutieren.⁷¹ Jeden-

⁷⁰ Man spricht von über 4 Billionen € Anlagen in Immobilien bei ca. 8,3 Billionen € Privatvermögen.

falls für eine Übergangszeit mag dies auch sinnvoll sein, weil nun einmal die Gemeinden ein steuerliches „Spielmaterial“ benötigen. So wie die Gewerbesteuer jetzt ausgestaltet ist, gehört sie in ein „steuerliches Museum“. Als übergangsweisen Ersatz spricht einiges dafür, den Gemeinden im gewissen Rahmen ein Zuschlagsrecht auf die Einkommensteuer zu bewilligen. Dieser Zuschlag sollte, um eine möglichst hohe „Erziehungsfunktion“ für die Gemeindepolitiker zu bekommen, allen Bürgern auf alle Einkünfte auferlegt werden. Dann hätte die Gemeinde jedes Jahr Rechtfertigungsbedarf, warum der Zuschlag bei ihr höher als in anderen Gemeinden ist. Dass man niedrige Einkommen nahe am Existenzminimum davon aussparen müsste, erscheint selbstverständlich.

7.6. Erbschaftsteuer

Ich habe schon vor Jahren für die Abschaffung der Erbschaftsteuer plädiert und dies auch *expressis verbis* in einem wissenschaftlichen Werk geschrieben.⁷² Es würde sicher den Rahmen der Darstellung sprengen, hier neue Vorschläge zu unterbreiten. Es kann aber kein Zweifel bestehen, dass die zum 1. Januar 2009 in Kraft getretene Erbschaftsteuer höchst reformbedürftig ist. Neben vielen anderen Fehlern enthält auch sie den Fehler, dass die Verschonungsregelungen in keiner Weise berücksichtigen, ob es sich um Vermögen handelt, das der Unternehmer mit dem Einsatz auch seiner Arbeitskraft geschaffen hat oder etwa durch bloße Kapitalanlage. Das Investment in gewerbliche geschlossene Fonds kann, weil sie in der Regel keine Arbeitnehmer beschäftigen, bei entsprechender Konzeption zum Genuss einer 100%-igen Verschonung für den Schenkungs- oder Erbfall führen. Beim Vermögen eines Freiberuflers oder eines GmbH-Minderheitsgesellschafters, die dieses durch Einsatz von Kapital und Arbeitskraft über ein Leben hinweg geschaffen haben, ist dies nicht möglich. Das ist rechtspolitisch schlichtweg skandalös.

8. Fazit

Wie nicht anders zu erwarten, zeigt auch diese Abhandlung, dass man unschwer im heute geltenden Steuerrecht auf eine Vielzahl altbekannter und neuer Systemwidrigkeiten stößt, die bei fast allen Gesetzesänderungen hinzukommen. Es war ein besonderes Anliegen, darzustellen, dass die unternehmerisch eingesetzte Arbeitskraft bei den meisten Unternehmen, schon weil diese die Rechtsform der Einzelunternehmen und Personengesellschaften haben, deutlich schlechter behandelt wird als bei Nichtselbständigen und Kapitalgesellschaftern. Das können wir uns in einem Land, in dem wir immer stärker auf die Bereitschaft junger Menschen, Unternehmer zu werden und ihre Arbeitskraft und das damit verdiente Geld unternehmerisch einzusetzen, angewiesen sind, nicht leisten.

Vor dem Hintergrund, dass alle noch so gut gemeinten und noch so feinsinnig ausgearbeiteten fundamentalen Unternehmenssteuerreformkonzepte politisch nicht

⁷¹ Hierzu statt aller: HOFMEISTER, in: BLÜMICH, GewStG, § 1 Rn. 23 ff.

⁷² LORITZ, in: FS Schmitt Glaeser, 537 (553 ff.).

durchsetzbar waren oder auf absehbare Zeit nicht sein werden, sollten wir auf einem „bescheideneren Niveau“ diskutieren. Auch und besonders die Steuerrechtswissenschaft sollte sich diesen Realitäten stellen und erkennen, dass es besser ist, auf der Grundlage des geltenden, höchst unsystematischen und vielfach fehlerhaften Systems darüber zu diskutieren, was am dringlichsten zu reformieren ist, statt sich in einem Wettbewerb um immer neue spektakulär klingende Vorschläge über Fundamentalreformen zu ergehen. Besser wir bekommen ein besseres und (system-)gerechteres Steuerrecht in vielen kleinen Schritten, als dass wir mit großen Illusionen auch weiterhin real nichts bewirken.

Vielleicht sollten wir auch in einer weiteren Hinsicht mehr Realismus wagen: Die meisten Steuerpflichtigen verstehen das Steuerrecht bis heute nicht und werden es künftig nicht verstehen. Sie interessiert es deshalb nicht, ob das Steuerrecht einfach oder kompliziert, systemkonform oder systemwidrig ist. Sie wollen Klarheit in der entscheidenden Frage: Besteht in Deutschland die realistische Chance, dass künftig derjenige, der für die Gesellschaft die besonders wichtige Leistung, Unternehmer zu werden, erbringt, steuerlich angemessen behandelt wird? Da am Anfang bei jedem Unternehmen eine unternehmerische Idee steht, die im allgemeinen nur durch die Arbeitskraft des Unternehmers verwirklicht werden kann, müssen wir auf deren steuerliche Behandlung ein deutlich stärkeres Augenmerk legen, als dies bisher geschehen ist.

Literaturverzeichnis

- BLÜMICH, WALTER: EStG, KStG, GewStG, Kommentar, Loseblatt, München April 2009.
- DÖRFLER, HARALD/ FELLINGER, ANTJE/ REICHL, ALEXANDER: Vorschläge zur Fortentwicklung des § 34a EStG, DStR 2009, Beihefter zu Heft 29, S. 69 ff.
- ENDRISS, HORST WALTER: Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Rechtslage vor und nach der Unternehmensteuerreform 2008 und daraus abzuleitende Gestaltungsempfehlungen, BBK Fach 10, S. 845 ff.
- EVERETT, MARY: Der Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die direkten Steuern, DStZ 2006, S. 357 ff.
- FRECKMANN, ANKE: Neues zur Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern, BB 2006, S. 2077 ff.
- GEMMEL, HEIKE/ KAISER, SASCHA: Aktuelles zum deutschen REIT – Chancen und Risiken der Finanzkrise, DStR 2009, S. 1346 ff.
- HEY, JOHANNA: Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, StuW 2004, S. 193 ff.
- HOMBURG, STEFAN: Die Abgeltungsteuer als Instrument der Unternehmensfinanzierung, DStR 2007, S. 686 ff.
- KNOBBE-KEUK, BRIGITTE: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993.
- LEITHERER, STEPHAN (Hrsg.): Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht, Loseblatt, Januar 2010.
- LEHNER, MORIS (Hrsg.): Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, Köln 1996.
- LORITZ, KARL-GEORG: Die Mitarbeit Unternehmensbeteiligter, Konstanz 1984.
- LORITZ, KARL-GEORG: Gedanken zu steuerlichen Bewertungsfragen, in: HORN, HANS-DETLEF (Hrsg.): Recht im Pluralismus, Festschrift für Schmitt Glaeser, Berlin 2003, S. 537 ff.
- LORITZ, KARL-GEORG: Die steuerliche Belastung des Mittelstandes seit 1998, Gutachten für die Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft vom August 2005.

- REISERER, KERSTIN: GmbH-Geschäftsführer ohne Gesellschaftsanteile in der Sozialversicherung: frei oder pflichtig?, BB 2009, S. 718 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG (HRSG.): Tax Competition in Europe, Amsterdam 2003.
- SCHÖN, WOLFGANG: Steuerpolitik 2008 – Das Ende der Illusionen?, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, S. 10 ff.
- SCHMIDT, LUDWIG: EStG Kommentar, 28. Auflage, München 2009.

Überlegungen zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland

Christoph Spengel*

Abstract

Der Beitrag analysiert zunächst die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008 auf die Wettbewerbsfähigkeit multinationaler Unternehmen sowie die steuerliche Standortattraktivität in- und ausländischer Unternehmen. Anschließend werden die Konsequenzen für Rechtsform- und Finanzierungsentscheidungen bei national tätigen Unternehmen erörtert. Vor dem Hintergrund der anhaltenden Finanz- und Wirtschaftskrise wird zudem untersucht, inwieweit das geltende Unternehmenssteuerrecht krisenverschärfend wirkt. Abschließend werden die Ergebnisse zusammengefasst und Reformüberlegungen angestellt. Dabei werden auch die steuerpolitischen Pläne der neuen Bundesregierung und die im Wachstumsbeschleunigungsgesetz ergriffenen Maßnahmen gewürdigt. Diese greifen in mittel- und langfristiger Sicht deutlich zu kurz. Insbesondere erscheint eine weitere Absenkung der einkommensteuerlichen Tarifbelastung nicht notwendig.

| | |
|---|----|
| 1. Zielsetzungen der Unternehmenssteuerreform 2008 und vorangegangener Reformen | 59 |
| 2. Internationale Wettbewerbsfähigkeit und Standortattraktivität | 60 |
| 2.1. Steuerliche Rahmenbedingungen | 60 |
| 2.2. Effektive Steuerbelastungen | 66 |
| 2.2.1. Vorbemerkung zur Methodik | 66 |
| 2.2.2. Nationale Investitionen | 67 |
| 2.2.3. Grenzüberschreitende Investitionen | 73 |
| 2.3. Maßnahmen gegen die Verlagerung von Steuersubstrat | 77 |
| 3. Besteuerung mittelständischer Unternehmen in Deutschland | 80 |
| 3.1. Rechtsform- und Finanzierungsentscheidungen | 80 |
| 3.2. Abgeltungsteuer und Investitionsbedingungen | 85 |
| 4. Krisenverschärfende Regelungen | 86 |
| 5. Ergebnisse | 88 |
| 5.1. Zusammenfassung der Untersuchung | 88 |
| 5.2. Reformüberlegungen | 89 |

1. Zielsetzungen der Unternehmenssteuerreform 2008 und vorangegangener Reformen

Die Überlegungen zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland basieren auf einem Vergleich des vorherrschenden Unternehmenssteuerrechts

* Prof. Dr.; Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II, Universität Mannheim.

in Deutschland mit den wesentlichen Zielsetzungen der im Jahr 2008 vollzogenen Steuerreform. In Übereinstimmung mit den seit dem Jahr 1990 erfolgten Steuerreformen¹ sind die für die Unternehmensbesteuerung bedeutsamsten Ziele die Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Standortattraktivität sowie die Stärkung von Rechtsform- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung.² Neu hinzugekommen sind die Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte sowie die nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis (u.a. durch die Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten). Außerdem sollte eine Grundsatzentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommensteuer getroffen und die Besteuerung von Kapitalerträgen sowie privaten Veräußerungsgewinnen neu geregelt werden. Nebenbedingungen der Unternehmenssteuerreform 2008 waren die Minimierung der Steuerausfälle (Mindereinnahmen von rund 5 Mrd. € bei voller Jahreswirkung), geringe Abweichungen vom geltenden Recht sowie – selbstredend – die Beachtung EU-rechtlicher Vorgaben.

Im Folgenden wird zunächst analysiert, welche Auswirkungen die Unternehmenssteuerreform 2008 auf die Wettbewerbsfähigkeit multinationaler Unternehmen sowie die steuerliche Standortattraktivität in- und ausländischer Unternehmen hat (Punkt 2). Anschließend werden die Konsequenzen für Rechtsform- und Finanzierungsentscheidungen bei national tätigen Unternehmen erörtert (Punkt 3). Vor dem Hintergrund der anhaltenden Finanz- und Wirtschaftskrise wird zudem untersucht, inwieweit das geltende Unternehmenssteuerrecht krisenverschärfend wirkt (Punkt 4). Abschließend werden die Ergebnisse zusammengefasst und Reformüberlegungen angestellt. Dabei werden auch die steuerpolitischen Pläne der neuen Bundesregierung und die im Wachstumsbeschleunigungsgesetz ergriffenen Maßnahmen gewürdigt (Punkt 5).

2. Internationale Wettbewerbsfähigkeit und Standortattraktivität

2.1. Steuerliche Rahmenbedingungen

Im Blickfeld von Investoren sind häufig die Tarifbelastungen der Unternehmensgewinne. Diese ergeben sich aus den Spitzensätzen der Ertragsteuern unter Berücksichtigung ihrer Interdependenzen. Für Gewinne von Kapitalgesellschaften bewegen sie sich innerhalb der EU-Mitgliedstaaten zwischen 10 % in Bulgarien und

¹ JACOBS/SPENGL, in: DICHTL, Standort Bundesrepublik Deutschland. Die Wettbewerbsbedingungen auf dem Prüfstand, 220; JACOBS ET AL., Stellungnahme zur Steuerreform 1999/2000/2002, ZEW-Dokumentation 98-10, 1998, 1; JACOBS ET AL., Stellungnahme zum Steuersenkungsgesetz, ZEW-Dokumentation 00-04, 2000, 1; JACOBS ET AL., Stellungnahme zum Steuervergünstigungsabbaugesetz und zu weiteren steuerlichen Maßnahmen, ZEW-Dokumentation 03-01, 2003, 1; SPENGL/REISTER, Schriftliche Stellungnahme des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) für die öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf 16/4841 und weiteren Anträgen am Mittwoch, 25. April 2007.

² Gemeinsam für Deutschland. Mit Mut und Menschlichkeit. Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD vom 11. November 2005.

Zypern sowie 35,38 % in Spanien, im EU-Durchschnitt ergibt sich für das Jahr 2008/09 ein Wert von 23,50 % (Tabelle 1). Durch die Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer von 25 % auf 15 % und der Messzahl der Gewerbesteuer von 5 % auf 3,5 % sowie den Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer hat sich die Tarifbelastung deutscher Kapitalgesellschaften unter Einbezug des Solidaritätszuschlags bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % von vormals rund 38,65 % auf 29,83 % reduziert.³

Tabelle 1: Tarifliche Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften (Unternehmensebene, Rechtsstand 2008/09)

| Sitz der Kapitalgesellschaft | Tarifliche Steuerbelastung (in %) | Rang |
|--|--|-------------|
| Bulgarien | 10,00 | 1 |
| Zypern | 10,00 | 1 |
| Irland | 12,50 | 3 |
| Lettland | 15,00 | 4 |
| Rumänien | 16,00 | 5 |
| Slowakei | 19,00 | 6 |
| Polen | 19,00 | 6 |
| Litauen | 20,00 | 8 |
| Tschechien | 20,00 | 8 |
| Estland | 21,00 | 10 |
| Slowenien | 21,00 | 10 |
| Ungarn | 21,84 | 12 |
| Österreich | 25,00 | 13 |
| Griechenland | 25,00 | 13 |
| Dänemark | 25,00 | 13 |
| Niederlande | 25,50 | 16 |
| Finnland | 26,00 | 17 |
| Portugal | 26,13 | 18 |
| Schweden | 26,30 | 19 |
| Vereinigtes Königreich | 28,00 | 20 |
| Luxemburg | 28,59 | 21 |
| Deutschland 2008/09 | 29,83 | 22 |
| Italien | 31,40 | 23 |
| Belgien | 33,99 | 24 |
| Frankreich | 34,43 | 25 |
| Malta | 35,00 | 26 |
| Spanien | 35,38 | 27 |
| <i>Deutschland 2007</i> | 38,65 | -- |
| Durchschnitt EU-27 (ohne Deutschland) | 23,50 | |
| Durchschnitt EU-15 (ohne Deutschland) | 27,37 | |
| Durchschnitt EU-12 (Beitrittsstaaten) | 18,99 | |

³ Bis 2007: 38,65% = 16,67% (Gewerbesteuer) + 20,83% (Körperschaftsteuer 25% auf Gewinn von 83,33%) + 1,15% (Solidaritätszuschlag 5,5% auf Körperschaftsteuer von 20,83%). Seit 2008: 29,83% = 14,00% (Gewerbesteuer) + 15,00% (Körperschaftsteuer 15% auf Gewinn von 100,00%) + 0,83% (Solidaritätszuschlag 5,5% auf Körperschaftsteuer von 15,00%).

Die deutliche Reduktion der Tarifbelastung mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer verbessert die steuerliche Attraktivität des Standorts Deutschland für in- und ausländische Investoren.⁴ Innerhalb der Gruppe der (ehemaligen) EU-15 Mitgliedstaaten reiht sich Deutschland damit im Mittelfeld ein, allerdings rangiert die Tarifbelastung weiterhin über dem EU-Durchschnitt von 23,50 %. Ein wesentlicher Einfluss auf diesen Durchschnittswert geht von den 12 Beitrittsstaaten aus. Dort beträgt die durchschnittliche Tarifbelastung lediglich 18,99 % gegenüber 27,37 % in den Altmitgliedstaaten.

Aufgrund des finanziellen Vorbehalts der Unternehmenssteuerreform 2008 hat der Gesetzgeber eine Reihe von Maßnahmen beschlossen, von denen Mehreinnahmen erwartet werden, um die Steuerausfälle durch die Tarifreduktion zu kompensieren. Die für rein national tätige Unternehmen bedeutsamsten Maßnahmen sind Begrenzungen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung, Einschränkungen beim Verlustabzug sowie Änderungen bei der Gewerbesteuer.

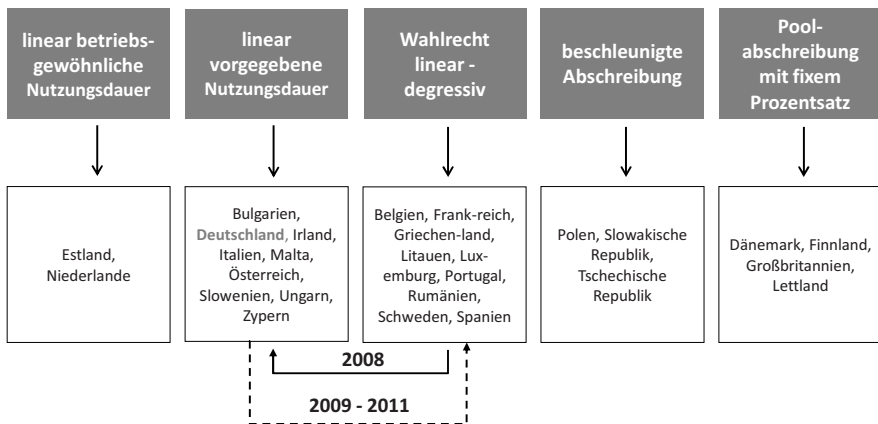


Abbildung 1: Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter

Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung wurde zum einen das Wahlrecht der degressiven Abschreibung in Höhe von 30 % von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens durch die verbindlich anzuwendende lineare Methode ersetzt. Die Versagung der degressiven Abschreibung wird die Investitionstätigkeit negativ beeinflussen;⁵ zahlreiche Länder sehen großzügigere Abschreibungsmethoden vor (Abbildung 1). Hieran ändert auch die im Rahmen des sog. Konjunkturpakets 1⁶ beschlossene Wiedereinführung der degressiven Abschreibung in Höhe

⁴ SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG, Das Erreichte nicht verspielen, 270 f.

⁵ OESTREICHER/SPENGLER, Steuerliche Abschreibung und Standortattraktivität, 89.

⁶ Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ vom 21. Dezember 2008, BGBl. I, 2896.

von 25 % für in den Jahren 2009 bis 2010 angeschaffte Wirtschaftsgüter nichts. Aufgrund des knappen Zeitfensters sind in erster Linie Mitnahmeeffekte zu erwarten.⁷

Für geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die selbständig nutzungsfähig sind und deren Anschaffungskosten abzüglich Vorsteuerbetrag 410 € nicht übersteigen, bestand bis 2007 im Jahr der Anschaffung ein Wahlrecht zur Sofortabschreibung. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde einerseits das Wahlrecht durch eine Absetzungspflicht ersetzt und andererseits die Höchstgrenze auf 150 € verringert. Für Nettoanschaffungskosten zwischen 150 und 1.000 € wurde eine Sammelpostenabschreibung in Höhe von 20 % eingeführt. Im Hinblick auf die Investitionstätigkeit und Standortattraktivität dürften diese Maßnahmen keine gravierenden Hemmnisse darstellen. Allerdings führen die umfangreicheren Aufzeichnungsverpflichtungen zu höheren steuerlichen Befolgungskosten. Im internationalen Vergleich sind die deutschen Regelungen für geringwertige Wirtschaftsgüter mittlerweile äußerst restriktiv (Abbildung 2).

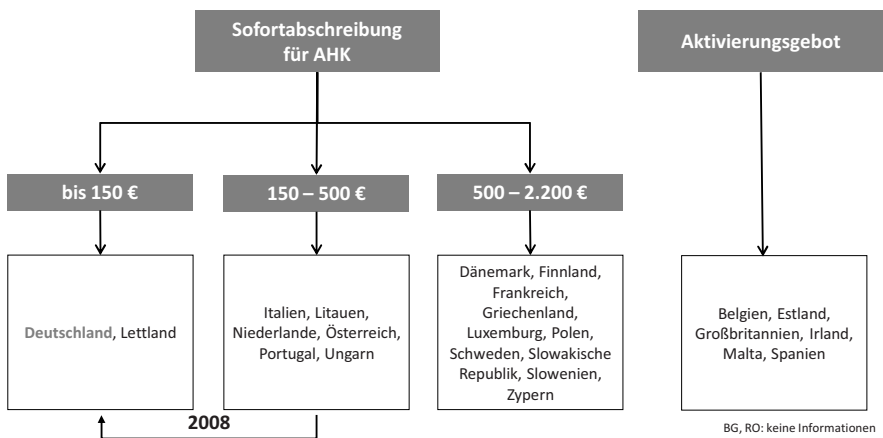


Abbildung 2: Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Die Einschränkungen beim Verlustabzug betreffen in erster Linie den Fortfall eines steuerlichen Verlustvortrags von Kapitalgesellschaften bei einem Wechsel der Gesellschafter. Mit den sogenannten Mantelkaufregelungen möchte der Gesetzgeber einen missbräuchlichen Handel mit solchen Verlustvorträgen begrenzen. Voraussetzung für den Verlustabzug bei einer Kapitalgesellschaft war daher bisher, dass diese nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Kapitalgesellschaft identisch ist, bei der der Verlust entstanden ist. An der wirtschaftlichen Identität fehlte es, wenn bezogen auf das gezeichnete Kapital mehr als 50 % der Anteile übertragen wurden, überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt und der Geschäftsbetrieb wieder aufgenommen wurde. Aufgrund von Sanierungsklauseln galt die Zuführung

⁷ WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Besteht in Deutschland weiterer fiskalpolitischer Handlungsbedarf zur Stabilisierung der Konjunktur?.

von neuem Betriebsvermögens als unschädlich, falls sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs diene und dieser fünf Jahre in vergleichbarem Umfang fortgeführt wurde. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde die bisherige Regelung abgeschafft und – zunächst ohne Sanierungsklausel – das Recht zum Verlustvortrag bereits in den Fällen eines qualifizierten Anteilseignerwechsels innerhalb von fünf Jahren begrenzt. Danach geht der Verlustvortrag vollständig verloren, falls mehr als 50 % der Anteile übertragen werden. Bei Anteilsübertragungen zwischen mehr als 25 % und 50 % geht der Verlustvortrag quotal im Umfang der übertragenen Anteile unter.⁸ Durch diese abermaligen Einschränkungen der Mantelkaufregelungen hat sich Deutschland einer Minderheit von Ländern angeschlossen (Abbildung 3). Es kann zu vermehrten Beeinträchtigungen der Effizienz des Kapitaleinsatzes kommen, indem ein aus wirtschaftlicher Sicht vorteilhafter Gesellschafterswechsel unterbleibt.⁹ Zudem kommt es zu weiteren Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips.¹⁰ Daran ändert auch die im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung¹¹ im Jahr 2009 eingeführte Sanierungsklausel nichts.

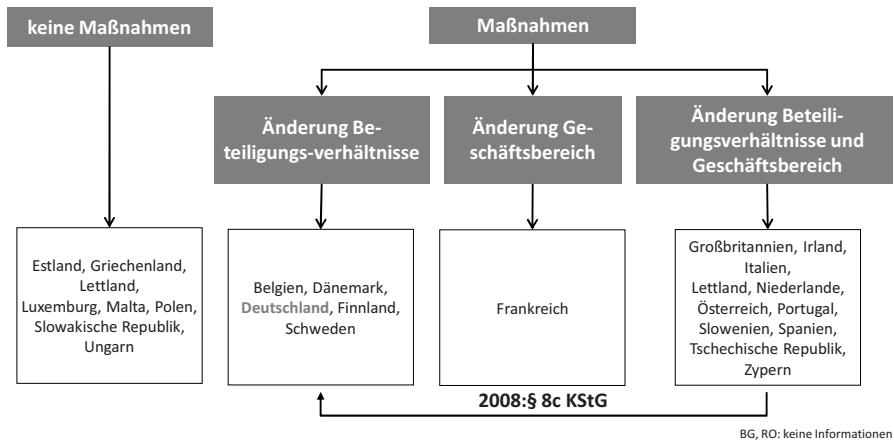


Abbildung 3: Verlustabzugsbeschränkungen beim Gesellschafterwechsel („Mantelkauf“)

Diese skizzierten Einschränkungen beim Verlustabzug setzen einen Trend des vergangenen Jahrzehnts fort. Bis zum Jahr 1999 war ein zweijähriger, auf 10 Mio. DM (rund 5,11 Mio. €) begrenzter Verlustrücktrag sowie ein zeitlich und betragsmäßig unbeschränkter Verlustvortrag möglich. Heutzutage ist der Verlustrücktrag auf ein Jahr und maximal 511.500 € begrenzt; im Rahmen des Verlustvortrags ist die seit dem Jahr 2004 geltende Mindestbesteuerung zu beachten. Auch diesbezüglich

⁸ Siehe zu Einzelheiten JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 184.

⁹ SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG, Das Erreichte nicht verspielen, 283.

¹⁰ TIPKE/LANG, Steuerrecht, 452.

¹¹ Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16. Juli 2009, BGBl. I, 1959.

kommt es zu zunehmenden Verletzungen des objektiven Nettoprinzips.¹² Hinzu kommen gravierende Einschnitte bei der bilanziellen Verlustvorsorge.¹³ Angesprochen sind das seit 1997¹⁴ bestehende Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen, das seit 1999¹⁵ geltende Verbot der Vornahme von Teilwertabschreibungen im Fall vorübergehender Wertminderungen, die im gleichen Jahr erfolgte Reduzierung der Ansatz- und Bewertungsspielräume bei Rückstellungen einschließlich der Pflicht zur Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten und Rückstellungen sowie die im Jahr 2001¹⁶ vollzogene Verminderung der steuerlichen Regelabschreibungen für Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter einschließlich der Verlängerung der steuerlichen Nutzungsdauern.

Einschränkungen beim Verlustabzug und der bilanziellen Verlustvorsorge drängen das Vorsichtsprinzip beziehungsweise das Imparitätsprinzip für steuerliche Zwecke zunehmend in den Hintergrund. Dadurch kommt es zu Liquiditätsnachteilen und zu einer systematischen Benachteiligung riskanter Investitionen. Beide Maßnahmen stehen in diametralem Gegensatz zueinander. Nur für den Fall, dass ein zeitlich und betragsmäßig unbeschränkter sowie verzinslicher Verlustabzug besteht, kann auf das Imparitätsprinzip für steuerliche Zwecke verzichtet werden.¹⁷ Versagt der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen, künftige Verluste im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen und somit eine bilanzielle Verlustvorsorge zu treffen, muss zunehmend gewährleistet sein, dass tatsächlich realisierte Verluste durch einen großzügigen Verlustabzug geltend gemacht werden können.

Die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 vollzogenen Änderungen bei der Gewerbesteuer betreffen drei Bereiche. Entlastend wirkt die Senkung der Steuermesszahl von 5 % auf 3,5 %, belastend hingegen das Abzugsverbot der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Im Ergebnis steigt die Effektivbelastung der Gewerbesteuer und es kommt aufgrund der Hebesatzautonomie der Gemeinden zu einem zunehmenden kommunalen Steuerwettbewerb in Deutschland.¹⁸ Hinzugekommen sind drittens Modifikationen bei den Hinzurechnungen und Kürzungen. Bei den Kürzungsvorschriften für Dividenden wurde die Mindestbeteiligung bei in- und ausländischen Schachtelbeteiligungen von 10 % auf 15 % erhöht. Eine besondere Rolle spielen die Hinzurechnungstatbestände für Leistungsentgelte: Einerseits wird dem Leistungsempfänger der Betriebsausgabenabzug für bestimmte Zahlungen untersagt, andererseits fehlt es beim Leistungserbringer an einer korrespondierenden Kürzung, so dass es häufig zu einer doppelten Besteuerung dieser Zahlungen kommt. Die Unternehmenssteuerreform 2008 hat die bisherigen Hinzurechnungstatbestände bei Finanzierungskosten (insbesondere 50 % der Dauerschuldent-

¹² LANG/ENGLISCH, *StuW* 2005, 3.

¹³ Zum Begriff SCHNEIDER, *DB* 1995, 1421.

¹⁴ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform 1997 vom 29. Oktober 1997, *BGBI. I*, 2590.

¹⁵ Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, *BGBI. I*, 402.

¹⁶ Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000, *BGBI. I*, 1433.

¹⁷ JACOBS, in: BERTL/EGGER/GASSNER/LANG, *Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht*, 94 f.; SCHREIBER, *StuW* 2002, 109.

¹⁸ HERZIG, *DB* 2007, 1541 ff.

gelte) erweitert und durch eine weitgefaste Zinshinzurechnung ersetzt. Hinzuzurechnen sind 25 % von allen Zinsen (einschließlich Kontokorrentzinsen, Skonti), 6,25 % von Lizenzen (außer sogenannte „Vertriebslizenzen“) und 5 % (bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) bzw. 18,75 % (immobile Wirtschaftsgüter) von Mieten, Pachten und Leasingraten. Dabei wird ein Freibetrag von 100.000 € angesetzt, der insbesondere zur Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen dienen soll. Diese Änderungen führen zu einem weiteren Auseinanderklaffen der Bemessungsgrundlage von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Durch den Einbezug ertragsunabhängiger Elemente kommt es zudem zu einer Ausweitung der Quellen- bzw. Substanzbesteuerung. Es ist auch nicht auszuschließen, dass die Hinzurechnung der Finanzierungsentgelte in bestimmten Fällen mit dem EU-Recht, namentlich der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie, kollidiert. Hier bleibt das Urteil des EuGH auf den Vorlagebeschluss des BFH abzuwarten.¹⁹

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass es einzig durch die tarifliche Entlastung von Kapitalgesellschaften insoweit zu einer Stärkung der steuerlichen Standortattraktivität Deutschlands und einer Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen kommt. Dagegen beeinträchtigen die skizzierten Gegenfinanzierungsmaßnahmen die Standortattraktivität sowie die Wettbewerbsfähigkeit und stärken – insbesondere mit Blick auf die Verlustbehandlung und die Gewerbesteuer – die Quellen- bzw. Substanzbesteuerung in Deutschland. Für den internationalen Steuerwettbewerb ist dies schädlich, da in Deutschland anfallende Steuern vermehrt definitiv werden.²⁰

2.2. Effektive Steuerbelastungen

2.2.1. Vorbemerkungen zur Methodik

Im Folgenden wird untersucht, wie sich die im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 erfolgten Steuerrechtsänderungen auf effektive Steuerbelastungen deutscher Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich auswirken. Folgende Maßnahmen werden berücksichtigt:

- Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 %;
- Senkung der Gewerbesteuermesszahl von 5 % auf 3,5 %;
- Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer;
- Ersatz der 50%igen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen durch eine 25%ige Hinzurechnung aller Zinsen sowie Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen bei der Gewerbesteuer, soweit der Freibetrag von 100.000 € überschritten ist;
- Ersatz von § 8a KStG durch eine Zinsschranke in Höhe von 30 % des steuerpflichtigen EBITDA mit einer Freigrenze von 1 Mio. €,²¹
- Abschaffung der degressiven Abschreibung.

¹⁹ BFH, IStR 2009, 780.

²⁰ WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, 69 ff.

²¹ Siehe zur Zinsschranke ausführlich Punkt 2.3.

Als Vergleichsländer dienen die 26 weiteren EU-Mitgliedstaaten. Zur Gewinnung möglichst aussagekräftiger Ergebnisse müssen die Berechnungsmethoden bestimmte Mindestanforderungen erfüllen.²² In den Vergleich sind zum einen sämtliche entscheidungsrelevanten Steuerarten einzubeziehen, was jeweils die Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und der Steuertarife sowie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Gewinnausschüttungen einschließt. Zum anderen sind bedeutsame unternehmerische Parameter zur Beeinflussung der Steuerbelastung, wie etwa die Finanzierungsform oder die Gewinnverwendungspolitik, zu berücksichtigen. Schließlich ist zur Erfassung ausschließlich temporärer Wirkungen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung und -verwendung zwingend eine Mehrperiodenbetrachtung anzustellen.

Zur Messung effektiver Steuerbelastungen steht ein umfangreiches methodisches Instrumentarium zur Verfügung, das diese Anforderungen erfüllt. Im Zentrum der folgenden Analysen sollen die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008 auf die (internationale) Wettbewerbsfähigkeit deutscher Kapitalgesellschaften sowie die Standortattraktivität Deutschlands für in- und ausländische Investoren aus rein steuerlicher Sicht stehen. Aus diesem Grund wird ausschließlich auf die Änderungen der effektiven Durchschnittssteuerbelastungen auf Unternehmensebene abgestellt. Unberücksichtigt bleiben effektive Grenzsteuerbelastungen sowie die sich auf Ebene der Anteilseigner ergebenden Steuerbelastungen.²³

Die Berechnungen werden zum einen für nationale Investitionen durchgeführt, bei denen ausschließlich Kapitalgesellschaften mit Sitz in den verschiedenen EU-Mitgliedstaaten betrachtet werden. Als Berechnungsmodelle kommen die am Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) in Kooperation mit der Universität Mannheim entwickelten Modelle „European Tax Analyzer“ und ergänzend „ZEW TaxCoMM“ zur Anwendung. Zum anderen werden die Belastungsänderungen bei grenzüberschreitenden Investitionen quantifiziert, bei denen Deutschland einerseits Sitzstaat der Muttergesellschaft für (Outbound-)Investitionen im Ausland und andererseits Sitzstaat einer Tochtergesellschaft für (Inbound-)Investitionen ausländischer Muttergesellschaften sein kann. Dies geschieht auf der Grundlage des Modells von Devereux und Griffith.

2.2.2. Nationale Investitionen

Die Konsequenzen der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 vollzogenen Maßnahmen für die Unternehmenssteuerbelastung bei nationalen Investitionen werden zunächst mit Hilfe des „European Tax Analyzer“ berechnet.²⁴ Dessen Kern

²² JACOBS/SPENGL, Intertax 2000, 336 ff.

²³ Siehe zur Relevanz der effektiven Durchschnittssteuerbelastung auf Unternehmensebene für die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit sowie die Standortattraktivität z.B. SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG, Für Stetigkeit – gegen Aktionismus, 296 ff.

²⁴ JACOBS/SPENGL, European Tax Analyzer, sowie zuletzt OESTREICHER/SPENGL/REISTER, WTJ 2009, 48 ff.

bildet ein Unternehmensmodell, das die effektive Steuerbelastung von Unternehmen mit Sitz in verschiedenen Ländern unter Berücksichtigung aller relevanten Steuersysteme, Steuerarten, Tarife und Bemessungsgrundlagen über einen Zeitraum von zehn Jahren berechnet. Die Steuerbelastungen im internationalen Vergleich beziehungsweise deren Veränderung in Deutschland werden im Wege einer Veranlagungssimulation ermittelt, indem Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft in allen Mitgliedstaaten nach dem im Jahr 2008 geltenden Steuerrecht veranlagt werden. Für Deutschland erfolgt zusätzlich eine Veranlagung gemäß dem Rechtsstand des Jahres 2007. Maßgröße der Steuerbelastung ist die steuerbedingte Minderung des Endvermögens, welche das Unternehmen nach zehn Perioden aufweist. Diese Kennzahl zeichnet sich dadurch aus, dass neben den liquiditätswirksamen periodischen Steuerzahlungen auch die damit verbundenen Zinswirkungen vollständig erfasst werden. Da das Unternehmen als Kapitalgesellschaft firmiert, kann bei der Analyse der Steuerbelastungen systematisch zwischen der Ebene des Unternehmens und der Gesamtebene unter Einbezug der Anteilseigner unterschieden werden. Betrachtet wird im Folgenden ausschließlich die Unternehmensebene.

Zugrunde gelegt wird ein Musterunternehmen mit typischen Bilanz- und Erfolgsrelationen für ein großes, durchschnittliches Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes in den EU-27 Mitgliedstaaten. Als Datenbasis dient die AMADEUS Datenbank. Tabelle 2 zeigt die Unternehmenskennzahlen in der Mitte des Betrachtungszeitraums.

Tabelle 2: Bilanz- und Erfolgskennzahlen des Musterunternehmens

| Bilanzsumme (€) | Umsatzerlöse (€) | Jahresüberschuss (€) | Eigenkapitalquote | Eigenkapitalrentabilität (nach Steuern) | Umsatzrentabilität (nach Steuern) | Anlagenintensität | Vorratsintensität | Personalintensität |
|--------------------|---------------------|-------------------------|-------------------|--|--------------------------------------|-------------------|-------------------|--------------------|
| 126.434.049 | 159.457.817 | 4.059.290 | 34,34 % | 9,50 % | 2,59 % | 6,11 % | 18,14 % | 20,97 % |

In Deutschland verringert sich die effektive Steuerbelastung des Musterunternehmens durch die berücksichtigten Maßnahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 über den 10-jährigen Berechnungszeitraum um 7,18 Mio. € (entspricht 18,60 %) von 38,60 auf 31,42 Mio. € (Tabelle 3). Ausschlaggebend für diese Entlastung ist der auf 15 % reduzierte Körperschaftsteuersatz, woraus unter Berücksichtigung der Maßnahmen bei der Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 400 % inklusive Solidaritätszuschlag die Tarifbelastung einbehaltener Gewinne von 38,65 % auf knapp unter 30 % (29,83 %) gesunken ist.²⁵ Für die Berechnungen an dieser Stelle wurde ein bundesdurchschnittlicher Hebesatz von 432 % zugrunde gelegt, wie er in Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern im Jahr 2008 vorherrschte.²⁶ Dadurch ergab sich im Jahr 2007 eine Tarifbelastung von 39,46 %, die nach der Reform auf

²⁵ Vgl. Fn. 3.

30,95 % gesunken ist. Die Gegenfinanzierungsmaßnahmen fallen im Modell weniger stark ins Gewicht. Einerseits bewirken die Änderungen im Bereich der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsaufwendungen zwar Mehrbelastungen für das Musterunternehmen, andererseits greift aufgrund der guten Ertragslage die Zinsschranke nicht. Zudem fallen die Mehrbelastungen infolge der Abschaffung der degressiven Abschreibung moderat aus.

Tabelle 3: Effektive Steuerbelastungen auf Unternehmensebene (Kapitalgesellschaft, 10 Perioden, Rechtsstand 2008, für Deutschland zusätzlich 2007)

| Sitz der Kapitalgesellschaft | Effektive Steuerbelastung (in Mio. €) | Rang 2007 | Rang 2008 |
|--|--|--------------|--------------|
| Bulgarien | 10,01 | 1 | 1 |
| Irland | 13,89 | 2 | 2 |
| Litauen | 15,41 | 7 | 3 |
| Rumänien | 16,26 | 3 | 4 |
| Lettland | 17,00 | 4 | 5 |
| Zypern | 17,85 | 5 | 6 |
| Slowakei | 19,39 | 6 | 7 |
| Polen | 19,57 | 8 | 8 |
| Estland | 19,96 | 9 | 9 |
| Tschechien | 20,62 | 10 | 10 |
| Griechenland | 24,27 | 11 | 11 |
| Slowenien | 25,08 | 14 | 12 |
| Niederlande | 25,23 | 12 | 13 |
| Portugal | 25,81 | 13 | 14 |
| Finnland | 26,23 | 15 | 15 |
| Dänemark | 26,70 | 16 | 16 |
| Schweden | 27,19 | 17 | 17 |
| Luxemburg | 28,80 | 18 | 18 |
| Belgien | 30,29 | 19 | 19 |
| Vereinigtes Königreich | 30,81 | 20 | 20 |
| Deutschland 2008 | 31,42 | -- | 21 |
| Österreich | 33,05 | 21 | 22 |
| Malta | 33,63 | 22 | 23 |
| Spanien | 33,90 | 23 | 24 |
| Ungarn | 35,18 | 24 | 25 |
| Italien | 36,51 | 25 | 26 |
| Deutschland 2007 | 38,60 | 26 | -- |
| Frankreich | 55,12 | 27 | 27 |
| Durchschnitt EU-27 (ohne Deutschland) | 25,62 | | |
| Durchschnitt EU-15 (ohne Deutschland) | 29,76 | | |
| Durchschnitt EU-12 (Beitrittsstaaten) | 20,90 | | |

²⁶ INSTITUT „FINANZEN UND STEUERN“ E.V., Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern im Jahr 2008 gegenüber 2007.

Die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen und die Stärkung der steuerlichen Attraktivität des Standorts Deutschland im internationalen Vergleich bilden wesentliche Ziele der Reform. Zur Überprüfung dieser Reformziele wird ein internationaler Steuerbelastungsvergleich durchgeführt, wozu das Musterunternehmen nach den konkreten steuerlichen Vorschriften in sämtlichen EU-27 Mitgliedstaaten über den Zeitraum von zehn Perioden veranlagt wird. Zugrunde gelegt ist der im Jahr 2008 gültige Steuerrechtsstand.

Auf Unternehmensebene (Tabelle 3) nimmt Deutschland im Länderranking nach dem Rechtsstand 2007 den vorletzten (26.) Platz ein. Nur französische Kapitalgesellschaften weisen eine höhere Steuerbelastung auf. Durch die Maßnahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 verbessert sich Deutschland um fünf Positionen auf den 21. Rang. Damit rangiert Deutschland nunmehr deutlich vor Österreich, Malta, Spanien, Ungarn und Italien und nähert sich Großbritannien an. Allerdings liegt die effektive Steuerbelastung weiterhin um 5,8 Mio. € bzw. 22,63 % über dem Durchschnittswert der 26 übrigen EU-Mitgliedstaaten von 25,62 Mio. €. Von einer spürbaren Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen in Deutschland kann also nicht die Rede sein. Dafür fallen die Tarifentlastungen zu gering aus.

Die für die Verhältnisse in Deutschland vor und nach der Unternehmenssteuerreform 2008 abgeleiteten Ergebnisse beziehen sich auf eine Kapitalgesellschaft mit einer für große Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes innerhalb der EU repräsentativen Struktur. Die Ergebnisse gelten somit für einen konkreten Einzelfall und dürfen nicht verallgemeinert werden. Je nach Ausprägung der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen, an welche die geänderten steuerlichen Vorschriften anknüpfen, und somit je nach Branche und Größenklasse, der ein konkretes Unternehmen angehört, fallen die Belastungsänderungen unterschiedlich aus. Zur Gewinnung genauerer und repräsentativer Erkenntnisse über die Belastungswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008 für national tätige deutsche Kapitalgesellschaften werden zusätzliche Berechnungen mit dem Modell ZEW TaxCoMM durchgeführt.

Beim ZEW TaxCoMM handelt es sich um ein Mikrosimulationsmodell, das zur Ermittlung der steuerlichen Verteilungs- und Aufkommenswirkungen der Unternehmenssteuern in Deutschland entwickelt wird.²⁷ Als Datenbasis dient die DAFNE-Datenbank, welche für die Jahre 1999 bis 2008 tatsächliche Jahresabschlüsse (Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen) von rund 86.000 deutschen Kapitalgesellschaften enthält. Für die folgende Analyse konnten davon rund 13.000 Kapitalgesellschaften isoliert werden, deren Jahresabschlussinformationen vollständig für eine Zeitreihe von drei Jahren vorliegen. Die dabei ausgewählten Unternehmen gehören den sechs Wirtschaftsbereichen „Bergbau und Verarbeiten des Gewerbe“, „Energie- und Wasserversorgung“, „Baugewerbe“, „Handel und Gastgewerbe“, „Verkehr und Nachrichtenübermittlung“ sowie „Sonstige Dienst-

²⁷ REISTER, Steuerwirkungsanalysen unter Verwendung von unternehmensbezogenen Mikrosimulationsmodellen; REISTER/SPENGL/HECKEMEYER/FINKE, ZEW Corporate Taxation Microsimulation Model (ZEW TaxCoMM). ZEW TaxCoMM umfasst bislang nur so genannte Erstrundeneffekte von Steueränderungen. Daran anknüpfende Verhaltensänderungen von Investoren, so genannte Zweitrundeneffekte, sind noch nicht in das Modell implementiert.

leistungen“ an. Des Weiteren erfolgt eine Verteilung auf die Größenklassen „klein“, „mittelgroß“ und „groß“.²⁸ Die Datengrundlage wird auf Basis der Körperschaftsteuerstatistik hochgerechnet, so dass die tatsächliche Struktur der Grundgesamtheit aller Kapitalgesellschaften in Deutschland approximiert wird.²⁹ Die Ermittlung effektiver Unternehmenssteuerbelastungen erfolgt in zwei Schritten. Zunächst wird durch mehrere Algorithmen die steuerliche Bemessungsgrundlage aus den handelsrechtlichen Ausgangsdaten abgeleitet. Anschließend werden auf dieser Basis Steuerrechtsänderungen verschiedener Jahre im Rahmen einer Mehrperiodenbetrachtung simuliert und effektive Steuerbelastungen als prozentuale Veränderungen des unternehmensspezifischen Cashflow nach Steuern während des Simulationszeitraums berechnet.³⁰ Im Folgenden werden die Steuerrechtsstände 2007 und 2008 miteinander verglichen.³¹

Tabelle 4: Effektive Steuerbelastungen auf Unternehmensebene in Deutschland (Kapitalgesellschaften, 3 Perioden, Rechtsstände 2007 und 2008, ZEW TaxCoMM)

| Wirtschaftsbereich | Kleine Kapitalgesellschaft | | | Mittelgroße Kapitalgesellschaft | | | Große Kapitalgesellschaft | | |
|--|----------------------------|---------|-------|---------------------------------|---------|-------|---------------------------|---------|-------|
| | 2007 | 2008 | Δ | 2007 | 2008 | Δ | 2007 | 2008 | Δ |
| Bergbau, Verarbeitendes Gewerbe | 22,23 % | 17,22 % | -5,01 | 19,08 % | 14,70 % | -4,39 | 18,33 % | 14,78 % | -3,55 |
| Energieversorgung, Wasserversorgung | 12,13 % | 9,96 % | -2,17 | 9,56 % | 7,86 % | -1,70 | 7,78 % | 6,64 % | -1,15 |
| Baugewerbe | 23,80 % | 18,53 % | -5,27 | 21,60 % | 16,51 % | -5,09 | 15,43 % | 12,53 % | -2,91 |
| Handel, Gastgewerbe | 22,85 % | 17,44 % | -5,41 | 17,97 % | 13,95 % | -4,01 | 20,14 % | 16,60 % | -3,54 |
| Verkehr, Nachrichtenübermittlung | 23,54 % | 18,61 % | -4,93 | 14,91 % | 12,63 % | -2,28 | 15,03 % | 12,19 % | -2,84 |
| Sonstige Dienstleistungen und Wirtschaftsbereiche | 29,87 % | 23,15 % | -6,73 | 20,79 % | 15,56 % | -5,23 | 20,74 % | 18,29 % | -2,45 |
| Sämtliche Wirtschaftszweige | 26,38 % | 20,41 % | -5,97 | 19,41 % | 14,83 % | -4,59 | 19,21 % | 16,42 % | -2,80 |

Die in Tabelle 4 nach Wirtschaftsbereichen und Größenklassen wiedergegebenen Ergebnisse zeigen wie auch die zuvor mittels des European Tax Analyzer durchgeführten Berechnungen durchweg eine Reduktion der effektiven Steuerbelastung auf Unternehmensebene infolge der durch die Unternehmenssteuerreform 2008 umgesetzten Steuerrechtsänderungen. Allerdings ist zwischen den Wirtschaftsbereichen und Größenklassen eine beachtliche Variation der Effektivbelastungen zu erkennen.

²⁸ Die Einteilung erfolgt entsprechend der Bilanzsumme. Diese liegt bei kleinen Kapitalgesellschaften unter 4.015.000 €, bei großen Kapitalgesellschaften über 16.060.000 € und bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften dazwischen.

²⁹ Zur genauen Vorgehensweise FINKE/HECKEMEYER/REISTER/SPENGLER, Impact of Tax Rate Cut Cum Base Broadening Reforms on Heterogeneous Firms – Learning From the German Tax Reform 2008, 7-8.

³⁰ Der bisherige Simulationszeitraum umfasst drei Perioden. REISTER/SPENGLER/HECKEMEYER/FINKE, ZEW Corporate Taxation Microsimulation Model (ZEW TaxCoMM), geben einen ausführlichen Überblick über die einbezogenen steuerlichen Vorschriften.

³¹ Ausführlich hierzu FINKE/HECKEMEYER/REISTER/SPENGLER Impact of Tax Rate Cut Cum Base Broadening Reforms on Heterogeneous Firms – Learning From the German Tax Reform 2008.

Tendenziell werden kleine Kapitalgesellschaften am stärksten und große Kapitalgesellschaften am wenigsten entlastet. Ausschlaggebend hierfür sind die geänderten Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsentgelte im Rahmen der Gewerbesteuer einschließlich des Freibetrags von 100.000 € sowie die Freigrenze von 1 Mio. € im Rahmen der Zinsschranke. Von beiden Maßnahmen profitieren kleine Unternehmen überproportional.

Neben der Darstellung der durchschnittlichen Entlastung je Branche und Wirtschaftszweig kann ZEW TaxCoMM zudem bestimmen, wie sich die Steuerentlastung der Reform über alle Unternehmen verteilt. So zeigt Tabelle 5, dass für 50 % der Unternehmen die Entlastung zwischen 1,13 und 8,40 Prozentpunkten liegt. Zudem wird deutlich, dass 5 % der Unternehmen nicht von der Reform profitieren bzw. sogar eine Mehrbelastung erfahren.

Tabelle 5: Verteilung der Steuerentlastungen auf Unternehmensebene in Deutschland (Kapitalgesellschaften, 3 Perioden, Rechtsstände 2007 und 2008, ZEW TaxCoMM)

| Perzentil | 1 % | 5 % | 10 % | 25 % | 50 % | 75 % | 90 % | 95 % | 99 % |
|---|-------|------|------|------|------|------|------|-------|-------|
| Reforminduzierte Entlastung in Prozentpunkten | -3,31 | 0,04 | 0,30 | 1,13 | 5,28 | 8,40 | 9,86 | 13,37 | 32,17 |

Die unterschiedlich starke Entlastung ist auf die heterogenen betriebswirtschaftlichen Strukturen der untersuchten Unternehmen zurückzuführen. Dieser Zusammenhang wird in Tabelle 6 genauer dargestellt, indem die Unternehmen durch drei wichtige Finanzkennzahlen (Profitabilität, Verschuldungsgrad, Anlagenintensität) charakterisiert und entsprechend der Höhe ihrer Steuerentlastung klassifiziert werden.

Tabelle 6: Zusammenhang zwischen Entlastung und wichtigen Finanzkennzahlen der Unternehmen

| Entlastung in Prozentpunkten | Finanzkennzahl | Median der Finanzkennzahl | Standardabweichung der Finanzkennzahl |
|------------------------------|-------------------|---------------------------|---------------------------------------|
| bis 1,13 | Profitabilität | -1,29 % | 30,78 % |
| 1,13-5,28 | | 1,66 % | 12,68 % |
| 5,28-8,40 | | 5,86 % | 23,79 % |
| über 8,40 | | 5,41 % | 29,70 % |
| bis 1,13 | Verschuldungsgrad | 48,26 % | 28,20 % |
| 1,13-5,28 | | 41,11 % | 24,35 % |
| 5,28-8,40 | | 34,59 % | 24,63 % |
| über 8,40 | | 28,98 % | 28,85 % |
| bis 1,13 | Kapitalintensität | 20,59 % | 28,34 % |
| 1,13-5,28 | | 16,93 % | 23,84 % |
| 5,28-8,40 | | 11,16 % | 18,84 % |
| über 8,40 | | 7,08 % | 18,37 % |

Diese Analyse macht deutlich, dass die Unternehmen mit der geringsten Entlastung (bis 1,13 Prozentpunkte) im Median eine sehr geringe Profitabilität bei gleichzeitig hohem Verschuldungsgrad und hoher Anlagenintensität aufweisen. Auf Grund der geringen Profitabilität können sie nur geringfügig von der tariflichen Entlastung profitieren. Gleichzeitig sind diese Unternehmen durch ihren hohen Verschuldungsgrad besonders stark von der Zinsschranke und den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen betroffen und die Abschaffung der degressiven Abschreibung fällt auf Grund der hohen Anlagenintensität stärker ins Gewicht. Im Umkehrschluss weisen die „Gewinner“ der Unternehmenssteuerreform 2008 eine hohe Profitabilität bei gleichzeitig geringem Verschuldungsgrad und geringer Anlagenintensität auf.

2.2.3. Grenzüberschreitende Investitionen

Ein isolierter Vergleich der effektiven Steuerbelastungen von Unternehmen mit Sitz in verschiedenen Ländern lässt keine Rückschlüsse auf die Attraktivität des Standorts Deutschland für multinationale Investoren zu. Um zu prüfen, ob die Zielsetzungen des deutschen Gesetzgebers eintreten, dass attraktivere Bedingungen für Investitionen im Inland sowie aus dem Ausland geboten und die deutsche Steuerbasis nachhaltig gesichert werden, sind jeweils effektive Steuerbelastungen von nationalen Investitionen mit denjenigen von alternativen Direktinvestitionen zu vergleichen. Dieser Vergleich hat zwingend den Einfluss unterschiedlicher Finanzierungsformen (insbesondere Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung) auf die Steuerbelastung einzubeziehen, damit die Wirkungen auf das Steueraufkommen in den einzelnen Ländern sichtbar werden.

Die effektiven Steuerbelastungen bei grenzüberschreitenden Investitionen werden mit dem Modell von Devereux und Griffith³² quantifiziert. Unterstellt werden hierbei grenzüberschreitende Investitionen in einer Tochterkapitalgesellschaft, die von ihrer Mutterkapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Land finanziert werden. Im Modell von Devereux und Griffith werden Investitionen auf Ebene der Tochterkapitalgesellschaft in „Immaterielle Wirtschaftsgüter“, „Gebäude“, „Maschinen“, „Finanzanlagen“ sowie „Vorräte“ betrachtet. Zur Finanzierung dieser Investitionen durch die Mutterkapitalgesellschaft kommen die Fremd-, Beteiligungs- und Selbstfinanzierung in Frage. Die Mutterkapitalgesellschaft kann sich analog durch diese drei Finanzierungsformen refinanzieren. Bei insgesamt fünf Investitionsarten, drei Finanzierungsformen und drei Refinanzierungsformen ergeben sich somit 45 Einzelkombinationen für Investitionen. Werden die drei Finanzierungsformen der Tochter- durch die Mutterkapitalgesellschaft jeweils über die fünf Investitionen der Tochterkapitalgesellschaft und die drei Refinanzierungsformen der Mutterkapitalgesellschaft gewichtet, ergeben sich durchschnittliche effektive Steuersätze über die betrachteten Finanzierungsformen der Tochterkapitalgesellschaften. Werden schließlich alle 45 Einzelkombinationen aggregiert, so ergibt sich ein gewogener effektiver Durchschnittssteuersatz für sämtliche Einzelkombinationen. Dazu werden nachfolgend jeweils proportionale Gewichte verwendet, d. h.

³² DEVEREUX/GRIFFITH, *The Taxation of Discrete Investment Choices – Revision 2*; SPENGLER, *Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union*, 68 ff.

20 % für die Investitionsarten und 33,33 % für die Finanzierungs- und Refinanzierungsformen.

Tabelle 7: Effektive Steuerbelastungen auf Unternehmensebene in Deutschland sowie für deutsche Outbound-Investitionen in den EU-26 Mitgliedstaaten (Kapitalgesellschaften, Rechtsstände 2007 und 2008, Modell von Devereux und Griffith)

| Finanzierung der Tochter: | 2007 | | | | 2008 | | | |
|--|--------|-------------------------|-------------------------------|------------------------|--------|-------------------------|-------------------------------|------------------------|
| | gesamt | Selbst- finanzierung | Beteiligungs- finanzierung | Fremd- finanzierung | gesamt | Selbst- finanzierung | Beteiligungs- finanzierung | Fremd- finanzierung |
| Deutschland national | 35,5 | 39,5 | 39,5 | 28,1 | 28,2 | 31,5 | 31,5 | 22,1 |
| Muttergesellschaft in D, Tochter in... | | | | | | | | |
| Bulgarien | 11,0 | 7,3 | 8,0 | 17,6 | 10,4 | 7,8 | 8,3 | 15,2 |
| Zypern | 12,7 | 9,2 | 9,8 | 19,1 | 12,1 | 9,6 | 10,1 | 16,6 |
| Litauen | 17,2 | 14,5 | 15,2 | 22,1 | 14,2 | 12,2 | 12,7 | 17,8 |
| Lettland | 16,3 | 13,2 | 13,9 | 21,8 | 15,3 | 13,3 | 13,8 | 18,9 |
| Irland | 16,4 | 13,4 | 14,0 | 21,9 | 15,8 | 13,8 | 14,3 | 19,4 |
| Rumänien | 16,9 | 13,9 | 14,6 | 22,2 | 16,3 | 14,4 | 14,9 | 19,7 |
| Slowakei | 18,9 | 16,2 | 16,9 | 23,4 | 18,3 | 16,7 | 17,2 | 21,0 |
| Polen | 19,5 | 16,8 | 17,5 | 24,1 | 18,9 | 17,3 | 17,8 | 21,6 |
| Estland | 20,9 | 13,6 | 21,8 | 27,3 | 19,5 | 13,4 | 21,1 | 24,1 |
| Tschechien | 23,0 | 20,9 | 21,6 | 26,4 | 19,8 | 18,5 | 19,0 | 22,1 |
| Ungarn | 21,5 | 18,9 | 19,6 | 25,8 | 20,9 | 19,4 | 20,0 | 23,3 |
| Slowenien | 22,9 | 20,7 | 21,4 | 26,6 | 21,5 | 20,2 | 20,7 | 23,4 |
| Griechenland | 23,7 | 21,8 | 22,4 | 26,9 | 23,3 | 22,3 | 22,9 | 24,5 |
| Dänemark | 24,5 | 22,5 | 23,2 | 27,7 | 23,9 | 23,0 | 23,5 | 25,2 |
| Österreich | 24,9 | 23,0 | 23,7 | 28,2 | 24,4 | 23,5 | 24,0 | 25,7 |
| Niederlande | 25,6 | 23,7 | 24,4 | 28,7 | 25,1 | 24,2 | 24,8 | 26,3 |
| Portugal | 25,6 | 23,8 | 24,5 | 28,5 | 25,1 | 24,3 | 24,9 | 26,0 |
| Finnland | 26,4 | 24,6 | 25,3 | 29,4 | 25,9 | 25,1 | 25,6 | 26,9 |
| Schweden | 26,6 | 24,9 | 25,6 | 29,3 | 26,0 | 25,4 | 25,9 | 26,8 |
| Belgien | 27,2 | 24,2 | 24,8 | 32,6 | 26,2 | 23,9 | 24,4 | 30,2 |
| Luxemburg | 27,8 | 26,4 | 27,1 | 30,0 | 27,3 | 26,9 | 27,4 | 27,5 |
| Italien | 33,6 | 32,6 | 33,3 | 35,0 | 28,5 | 27,9 | 28,4 | 29,2 |
| Großbritannien | 31,1 | 29,8 | 30,4 | 33,2 | 29,3 | 28,8 | 29,3 | 29,9 |
| Malta | 34,1 | 33,3 | 33,9 | 35,0 | 33,6 | 33,8 | 34,3 | 32,6 |
| Spanien | 36,2 | 35,2 | 35,9 | 37,6 | 34,1 | 33,8 | 34,4 | 34,1 |
| Frankreich | 36,4 | 35,5 | 36,2 | 37,4 | 35,9 | 36,1 | 36,6 | 35,0 |
| Durchschnitt | 23,9 | 21,5 | 22,5 | 27,6 | 22,8 | 21,4 | 22,2 | 24,7 |

Eine zunehmende steuerliche Attraktivität des Standorts Deutschland für deutsche Unternehmen kommt darin zum Ausdruck, dass die Steuerbelastung einer in Deutschland durchgeführten Investition relativ zu einer in einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft durchgeführten (Outbound-)Investition nach der Unternehmenssteuerreform 2008 abnimmt. Gleichzeitig sind positive Effekte für das deutsche Steueraufkommen zu erwarten, falls die Fremd- im Vergleich zur Eigenkapitalfinanzierung von Outbound-Investitionen niedriger besteuert wird.³³ Mit Blick auf die in Tabelle 7 wiedergegebenen effektiven Steuerbelastungen in Deutschland (erste Zeile) sowie für deutsche Outbound-Investitionen in den EU-26 Mitgliedstaaten zeigen die Belastungsänderungen zwar in die erwartete Richtung. So werden nationale Investitionen in Deutschland anstatt mit 35,5 % nach der Reform nur noch mit 28,2 % belastet. Der Standort Deutschland verbessert sich im EU-Länderranking allerdings nur um zwei Positionen von Rang 25 auf Rang 23. Die Anreize für deutsche Investoren, im Inland anstatt im EU-Ausland zu investieren, steigen also nur geringfügig an. Außerdem verspüren deutsche Investoren auch nach der Unternehmenssteuerreform 2008 vergleichsweise schwache Anreize, Gewinne aus Outbound-Investitionen vermehrt in Deutschland zu versteuern. Zwar verringert sich bei einer durchschnittlichen Betrachtung über alle 26 Standorte im EU-Ausland die Effektivbelastung der Fremdfinanzierung von 27,6 % auf 24,7 %, während die Effektivbelastung der Eigenkapitalfinanzierung nahezu unverändert bleibt.³⁴ Allerdings bestehen nach der Unternehmenssteuerreform 2008 nur in Bezug auf Tochtergesellschaften in Malta, Spanien und Frankreich steuerliche Vorteile der Fremd- gegenüber der Eigenkapitalfinanzierung; vor der Reform verzeichnete die Eigenkapitalfinanzierung durchweg die geringste Effektivbelastung.

³³ Während Dividenden im Fall der Eigenkapitalfinanzierung (Selbst- und Beteiligungsfinanzierung) der Tochtergesellschaft in Deutschland zu 95% steuerbefreit sind, sind Zinsen im Fall der Fremdfinanzierung in Deutschland steuerpflichtig.

³⁴ Die geringfügige Verringerung der Effektivbelastung der Eigenkapitalfinanzierung resultiert daraus, dass der in Deutschland steuerpflichtige Teil der Dividenden in Höhe von 5% nach der Unternehmenssteuerreform 2008 einer niedrigeren Tarifbelastung unterliegt.

Tabelle 8: Effektive Steuerbelastungen auf Unternehmensebene in den EU-26 Mitgliedstaaten sowie für Inbound-Investitionen in Deutschland aus diesen Staaten (Kapitalgesellschaften, Rechtsstände 2007 und 2008, Modell von Devereux und Griffith)

| | 2007 | | | | 2008 | | | | 2007 | 2008 |
|--|--------|---------------------|--------------------------|--------------------|--------|---------------------|--------------------------|--------------------|----------|----------|
| | gesamt | Selbst-finanzierung | Beteiligungsfinanzierung | Fremd-finanzierung | gesamt | Selbst-finanzierung | Beteiligungsfinanzierung | Fremd-finanzierung | national | national |
| Tochtergesellschaft in D, Muttergesellschaft in... | | | | | | | | | | |
| Belgien | 33,4 | 33,1 | 33,6 | 33,6 | 25,7 | 24,7 | 25,2 | 27,2 | 25,4 | 24,9 |
| Malta | 35,5 | 35,2 | 35,2 | 36,0 | 28,2 | 27,3 | 27,3 | 30,0 | 32,2 | 32,2 |
| Luxemburg | 35,5 | 35,9 | 35,9 | 34,8 | 28,2 | 27,9 | 27,9 | 28,8 | 25,9 | 25,9 |
| Großbritannien | 35,5 | 35,8 | 35,8 | 34,8 | 28,2 | 28,1 | 28,1 | 28,4 | 29,3 | 28,0 |
| Schweden | 35,5 | 36,2 | 36,2 | 34,2 | 28,2 | 28,2 | 28,2 | 28,3 | 24,6 | 24,6 |
| Portugal | 35,5 | 36,3 | 36,3 | 34,1 | 28,2 | 28,3 | 28,3 | 28,1 | 23,7 | 23,7 |
| Finnland | 35,5 | 36,3 | 36,3 | 33,9 | 28,2 | 28,4 | 28,4 | 28,0 | 24,5 | 24,5 |
| Dänemark | 35,5 | 36,5 | 36,5 | 33,7 | 28,2 | 28,5 | 28,5 | 27,7 | 22,5 | 22,5 |
| Griechenland | 35,5 | 36,5 | 36,5 | 33,7 | 28,2 | 28,5 | 28,5 | 27,7 | 21,7 | 21,8 |
| Österreich | 35,5 | 36,5 | 36,5 | 33,7 | 28,2 | 28,5 | 28,5 | 27,7 | 23,0 | 23,0 |
| Polen | 35,6 | 37,2 | 37,2 | 32,4 | 28,3 | 29,2 | 29,2 | 26,4 | 17,4 | 17,4 |
| Rumänien | 35,6 | 37,6 | 37,6 | 31,7 | 28,3 | 29,6 | 29,6 | 25,7 | 14,8 | 14,8 |
| Lettland | 35,6 | 37,7 | 37,7 | 31,5 | 28,3 | 29,7 | 29,7 | 25,5 | 14,3 | 13,8 |
| Litauen | 35,6 | 37,3 | 37,3 | 32,1 | 28,3 | 29,7 | 29,7 | 25,5 | 15,2 | 12,7 |
| Bulgarien | 35,9 | 38,5 | 38,6 | 30,6 | 28,3 | 30,3 | 30,3 | 24,3 | 8,8 | 8,9 |
| Ungarn | 35,8 | 37,1 | 37,1 | 33,1 | 28,5 | 29,1 | 29,1 | 27,1 | 19,5 | 19,5 |
| Spanien | 36,1 | 35,5 | 35,5 | 37,3 | 28,8 | 27,8 | 27,8 | 30,8 | 39,5 | 38,1 |
| Zypern | 36,4 | 39,5 | 39,5 | 30,2 | 29,1 | 31,5 | 31,5 | 24,2 | 10,6 | 10,6 |
| Frankreich | 36,4 | 35,9 | 36,5 | 36,7 | 29,2 | 28,1 | 28,7 | 30,8 | 34,6 | 34,6 |
| Irland | 36,8 | 37,7 | 37,7 | 34,9 | 29,5 | 29,7 | 29,7 | 28,9 | 14,4 | 14,4 |
| Italien | 37,0 | 36,2 | 36,9 | 38,0 | 29,6 | 28,9 | 29,5 | 30,5 | 31,8 | 27,2 |
| Slowakei | 37,1 | 39,5 | 39,5 | 32,4 | 29,8 | 31,5 | 31,5 | 26,4 | 16,8 | 16,8 |
| Tschechien | 37,5 | 39,5 | 39,5 | 33,5 | 30,0 | 31,5 | 31,5 | 26,8 | 21,0 | 18,4 |
| Niederlande | 37,6 | 39,5 | 39,5 | 33,8 | 30,3 | 31,5 | 31,5 | 27,8 | 23,7 | 23,7 |
| Slowenien | 38,0 | 39,9 | 40,3 | 33,8 | 30,7 | 32,0 | 32,4 | 27,6 | 20,9 | 20,0 |
| Estland | 45,1 | 48,1 | 48,1 | 39,2 | 38,9 | 41,4 | 41,4 | 33,9 | 17,3 | 16,5 |
| Durchschnitt | 36,4 | 37,5 | 37,6 | 34,0 | 29,1 | 29,6 | 29,7 | 27,8 | 22,1 | 21,5 |

Eine zunehmende steuerliche Attraktivität des Standorts Deutschland für ausländische Unternehmen kommt darin zum Ausdruck, dass die Steuerbelastung einer in einer deutschen Tochterkapitalgesellschaft durchgeführten (Inbound-)Investition relativ zu einer im Sitzstaat der ausländischen Mutterkapitalgesellschaft durchgeführten Investition nach der Unternehmenssteuerreform 2008 abnimmt. Gleichzei-

tig sind positive Effekte für das deutsche Steueraufkommen zu erwarten, falls die Eigen- im Vergleich zur Fremdkapitalfinanzierung von Inbound-Investitionen niedriger besteuert wird.³⁵ Mit Blick auf die in Tabelle 8 wiedergegebenen effektiven Steuerbelastungen im EU-Ausland (letzte beiden Spalten) sowie für Inbound-Investitionen aus den EU-26 Mitgliedstaaten zeigen die Belastungsänderungen zwar in die erwartete Richtung, die Effekte sind allerdings wiederum gering. Während vor der Unternehmenssteuerreform 2008 lediglich aus der Sicht von Spanien Inbound-Investitionen in Deutschland eine geringere Effektivbelastung aufwiesen, kommen nach der Reform mit Belgien, Frankreich und Malta nur drei weitere Länder hinzu. Schließlich ist aus der Sicht der meisten Länder nach wie vor die Fremd- der Eigenkapitalfinanzierung von Inbound-Investitionen in Deutschland aus steuerlicher Sicht überlegen, weshalb die erhofften positiven Auswirkungen auf das deutsche Steueraufkommen eher gering ausfallen dürften. Lediglich aus der Sicht von Luxemburg, Großbritannien, Schweden und Irland ergeben sich nach der Unternehmenssteuerreform 2008 steuerliche Anreize, von der Fremd- auf die Eigenkapitalfinanzierung zu wechseln.

Festzuhalten ist, dass die Unternehmenssteuerreform 2008 die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands erhöht und davon positive Impulse für das deutsche Steueraufkommen ausgehen. Allerdings sind die Effekte vergleichsweise gering, da zahlreiche Länder weiterhin zum Teil deutlich niedrigere Effektivbelastungen aufweisen.

2.3. Maßnahmen gegen die Verlagerung von Steuersubstrat

Aus der Sicht multinationaler Unternehmen ist die Senkung der tariflichen Steuerbelastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 in Deutschland notwendig gewesen und verbessert die Standortattraktivität. Trotzdem bestehen weiterhin, wenn auch geringere, Anreize zur Verlagerung von Gewinnen ins niedriger besteuerte Ausland. Das diesbezügliche Ausmaß wird von der Bundesregierung mit Blick auf eine Untersuchung des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW),³⁶ die auf das Jahr 2001 abstellt, mit einem Volumen von rund 100 Mrd. € beziffert. Diese Zahl basiert auf methodisch unhaltbaren Schätzergebnissen und fällt eigenen Untersuchungen³⁷ zu Folge zwar deutlich zu hoch aus. Dennoch hat die Bundesregierung³⁸ unter anderem damit die

³⁵ Während Gewinne im Fall der Eigenkapitalfinanzierung (Selbst- und Beteiligungsfinanzierung) der Tochtergesellschaft in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, sind Zinsen im Fall der Fremdfinanzierung in Deutschland abzugsfähig und lösen lediglich teilweise durch die Hinzurechnungsvorschriften Gewerbesteuer aus.

³⁶ DEUTSCHES INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG (DIW), Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen, DIW Wochenbericht Nr. 5/2007, 57 ff.

³⁷ HECKEMEYER/SPENGLER, Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2008, 37 ff.; HECKEMEYER/SPENGLER, DB 2009, 133 ff.; siehe auch JONAS, in: FS Schaumburg, 796 ff.

³⁸ DEUTSCHER BUNDESTAG, Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, 29 ff.

Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen durch die Gewerbesteuer und die Mantelkaufregelungen sowie die Einführung der Zinsschranke und die Regelungen zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 begründet. Von zentraler Bedeutung sind die Zinsschranke sowie die Besteuerung von Funktionsverlagerungen.

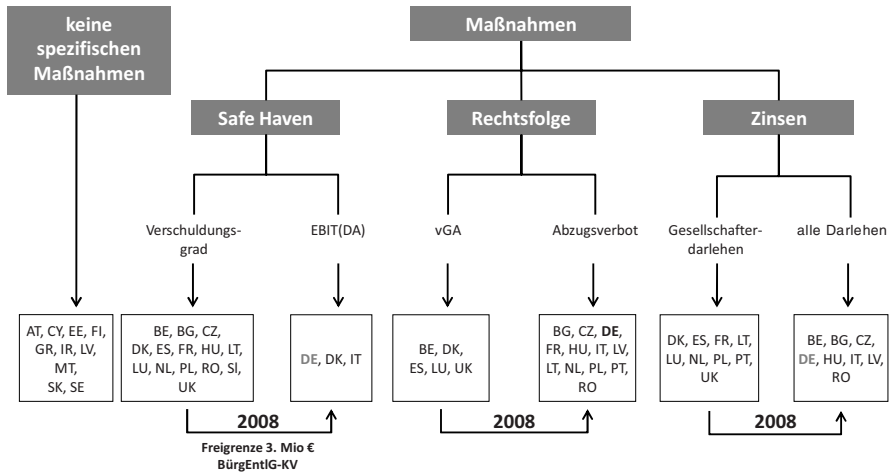


Abbildung 4: Abzugsbeschränkungen für Zinsaufwendungen

Die Zinsschranke³⁹ beschränkt die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen in Abhängigkeit vom steuerpflichtigen Gewinn vor Zinsen und Abschreibungen (EBITDA). Dabei werden nicht nur Gesellschafter-Darlehen erfasst, sondern auch jegliche Bankfinanzierung. Zunächst ist ein Saldo aus Zinsaufwendungen und Zinsertrag zu bilden. Ist dieser Zinssaldo kleiner als 1 Mio. €, wird als Mittelstandskomponente die Abzugsfähigkeit des gesamten Zinsaufwands gewährt. Sofern die 1 Mio. € Freigrenze überschritten ist, darf der gesamte Zinssaldo nur bis zur Höhe von 30 % des steuerlichen Gewinns vor Zinsaufwendungen und Zinserträgen sowie Abschreibungen abgezogen werden, d.h. es wird eine Mindestbemessungsgrundlage in Höhe von 70 % des steuerlichen EBITDA festgelegt. Kann nachgewiesen werden, dass die Eigenkapitalquote im Konzern unter Berücksichtigung einer Toleranzgrenze von 1 % nicht höher ist als im deutschen Betrieb, findet die Zinsschranke keine Anwendung (Escape-Klausel). Nicht zum Abzug zugelassene Zinsen können vorgetragen werden. Beim Empfänger sind die Zahlungen jedoch unmittelbar steuerpflichtig, weshalb zumindest temporäre Doppelbesteuerungen auch im Inland in Kauf genommen werden. Die im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung⁴⁰ im Jahr 2009 auf zwei Jahre befristete Erhöhung der Freigrenze auf

³⁹ JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 202 ff.

⁴⁰ Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16. Juli 2009, BGBl. I, 1959.

3 Mio. € entschärft das Doppelbesteuerungsproblem allenfalls bedingt, da die Zins-schranke in erster Linie große Unternehmen trifft.⁴¹

Für Fälle von Funktionsverlagerungen⁴² wird durch § 1 Abs. 3 AStG die OECD-konforme Bewertung und Besteuerung von ins Ausland übertragenen Einzelwirtschaftsgütern durch Erfassung eines Transferpakets ersetzt, in dem sich auch die im Ausland zu erwartenden Ertragsüberschüsse der übertragenen Funktionen widerspiegeln sollen. Diese Gewinnpotentiale, die aufgrund einer Funktionsanalyse vor und nach der Funktionsverlagerung zu ermitteln sind, beinhalten auch Standortvorteile und Synergieeffekte im Ausland. Die Gesetzesänderung bewirkt somit eine fiskalisch motivierte Ausdehnung des deutschen Besteuerungsanspruchs – Deutschland beansprucht in Gewinnaufteilungsfragen ein Mehr an dem zu verteilenden Kuchen. Mit dem neuen Konzept der Funktionsverlagerung steht Deutschland – allen Beteuerungen der Finanzverwaltung zum Trotz – alleine da.⁴³ Die Erwartungen, dass in Deutschland erfasste Gewinnpotentiale im Land der aufnehmenden Gesellschaft aktiviert und zulasten ausländischen Steueraufkommens abgeschrieben werden können, dürften sich vielfach nicht erfüllen. Die einseitige Positionierung Deutschlands führt deswegen unweigerlich zu Doppelbesteuerungen und es ist zu befürchten, dass die grenzüberschreitende Nutzung von in Deutschland entwickelten Patenten oder Know-how zu Besteuerungsfolgen führt, die weit über das hinausgehen, was international üblich ist. Im Ergebnis werden Anreize gesetzt, Forschung und Entwicklung erst gar nicht in Deutschland durchzuführen, da eine denkbare spätere Restrukturierung „Fluchtsteuern“ heraufbeschwört.⁴⁴

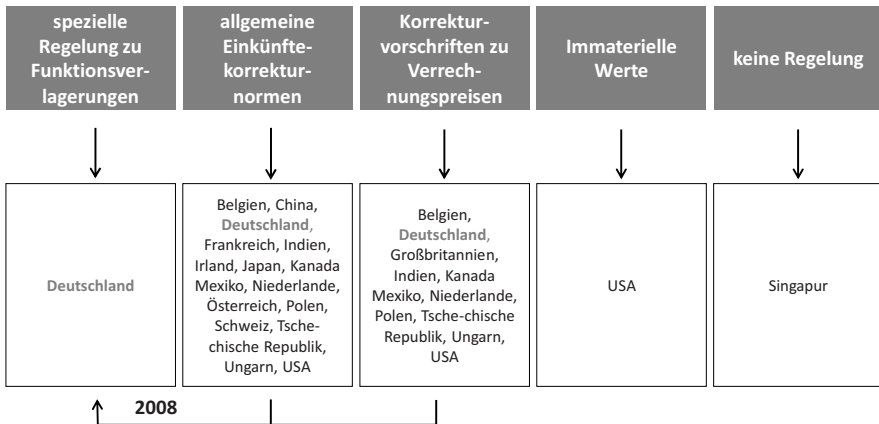


Abbildung 5: Business Restructuring

⁴¹ Siehe Analyse in Punkt 2.2.2.

⁴² KROPPEN/SCHREIBER, in: KROPPEN, Handbuch Internationale Verrechnungspreise.

⁴³ PRICEWATERHOUSECOOPERS, Business Restructuring; WEHNERT/SANO, IStR 2010, 53 ff.

⁴⁴ SPENGLER U.A., Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, 56 ff.

Mit der Zinsschranke und der Funktionsverlagerungsregelung hat Deutschland im Kreis der großen Industrienationen eine Vorreiterrolle eingenommen (Abbildungen 4 und 5) und bei der Zinsschranke bereits einige Nachahmer gefunden.⁴⁵ Beide Maßnahmen sind wenig praktikabel und kollidieren zudem im Einzelfall mit dem Verfassungsrecht, den Doppelbesteuerungsabkommen und dem EU-Recht.⁴⁶ Es bleibt abzuwarten, ob diese Maßnahmen einer rechtlichen Überprüfung überhaupt standhalten können. Darüber hinaus kommt es unilateral zu einer Ausweitung der Quellenbesteuerung nach dem Vorbild der „Comprehensive Business Income Tax“ (CBIT). Die CBIT wurde 1992 vom US-amerikanischen Finanzministerium als nationales Reformmodell vorgestellt.⁴⁷ Ihre Bemessungsgrundlage umfasst den Gewinn zuzüglich gezahlter Zinsen sowie im Grundsatz auch aller Faktorentgelte im Zusammenhang mit schuldrechtlichen Verträgen (z.B. Lizenzgebühren, Mieten und Pachten sowie Leasingraten). Eine solche unilaterale Ausweitung der Quellenbesteuerung, welche die o.a. Tendenzen im Bereich der Gewerbesteuer verstärkt,⁴⁸ sollte nicht verfolgt werden. Denn sie führt zu unvermeidbaren Doppelbesteuerungen, die dem Steuerstandort Deutschland erheblichen Schaden zufügen.

3. Besteuerung mittelständischer Unternehmen in Deutschland

3.1. Rechtsform- und Finanzierungsentscheidungen

Bei mittelständisch strukturierten Unternehmen spielen die Beziehungen zwischen dem Unternehmen und den Anteilseignern sowie insbesondere in Deutschland die Rechtsform eine bedeutsame Rolle. Die mit der Unternehmenssteuerreform 2008 bezweckte Verbesserung der Rechtsform- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung hat das Nebeneinander von Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften und Transparenzprinzip bei Personenunternehmen nicht angetastet. Vielmehr wurde versucht, die Besteuerung von Personenunternehmen der geänderten Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern anzunähern.

Kapitalgesellschaften werden auf Unternehmensebene durch die Tarifsenkungen von vormals rund 38,65 % auf 29,83 % entlastet;⁴⁹ auf Ebene der Anteilseigner wurde das Halbeinkünfteverfahren abgeschafft und durch uneinheitliche Regelungen für Dividenden und Gewinne aus Anteilsveräußerungen ersetzt. Während bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen Dividenden und Veräußerungsgewinne grundsätzlich der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen, gilt bei Anteilen, die im Betriebsvermögen gehalten werden, das Teileinkünfteverfahren. Dieses unterwirft 60 % der Dividenden bzw. Veräußerungsgewinne der tariflichen Einkommensteuer von bis zu 45 %. In den Fällen des § 17 EStG (Anteilsveräußerungen) und § 32d

⁴⁵ BDI/KPMG, Die Behandlung von Finanzierungsaufwendungen; HERZIG/BOHN, IStR 2009, 253 ff.

⁴⁶ Statt vieler HEY, BB 2007, 1303 ff.

⁴⁷ WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, 86 f.

⁴⁸ Punkt 2.1.

⁴⁹ Hierbei wurde ein Gewerbesteuerhebesatz von 400% unterstellt (Fn. 3).

Abs. 2 Nr. 3 EStG (Dividenden) kommt auch bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung und es erfolgt eine Veranlagung.

Personenunternehmen genießen weiterhin sämtliche Vorteile der transparenten Besteuerung. Zudem wird die Belastung mit (der modifizierten) Gewerbesteuer durch die Erhöhung des Anrechnungsfaktors von 180 % auf 380 % auf die Einkommensteuer bei typisierender Betrachtung bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 401 % neutralisiert.⁵⁰ Damit ertragsstarke Personenunternehmen ebenfalls in den Genuss einer niedrigen Tarifbelastung auf einbehaltene Gewinne kommen, wurde eine Option zur Thesaurierungsbegünstigung eingeräumt (§ 34a EStG). Danach unterliegen einbehaltene Gewinne einem Einkommensteuersatz von 28,25 %, zzgl. Solidaritätsschlag von 5,5 % also rund 30 %, womit eine Angleichung an die Tarifbelastung von Kapitalgesellschaften erreicht werden soll. Entnahmen sind in Anlehnung an die Abgeltungsteuer – allerdings ohne Veranlagungsoption – mit 25 % nachzuversteuern.

Für Rechtsform- und Finanzierungsentscheidungen mittelständisch strukturierter Unternehmen hat die im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführte Abgeltungsteuer von 25 % einen entscheidenden Einfluss. Zum (progressiven) Normaltarif der Einkommensteuer bis zu 45 % sowie der Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften (und Personenunternehmen bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung) von rund 30 % tritt ein dritter Steuersatz hinzu, der Erträge aus Kapitalanlagen außerhalb von Unternehmen mit 25 % insgesamt am geringsten belastet. Hinzu kommt, dass im Privatvermögen erzielte Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen gleichermaßen der Abgeltungsteuer unterliegen. Bei der Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen bleibt somit deren Vorbelastung mit Unternehmenssteuern unberücksichtigt, weshalb das Ziel der Rechtsform- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung bereits im Ansatz verfehlt wird.

⁵⁰ SCHEFFLER, Besteuerung von Unternehmen I, 154 f.

Tabelle 9: Tarifliche Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern (Rechtsstände 2007 und 2008, Anteile im Privatvermögen)

| | 2007 | | 2008 | |
|----------------------------|--------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| | EST-Satz 45 % KSt-Satz 25 % | EST-Satz 25 % KSt-Satz 25 % | Abgeltungsteuer KSt-Satz 15 % | Abgeltungsteuer KSt-Satz 15 % |
| Kapitalgesellschaft | | | | |
| Gewinn vor Steuern | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| GewSt (400 %) | -16,67 | -16,67 | -14,00 | -14,00 |
| Gewinn nach GewSt | 83,33 | 83,33 | 86,00 | 86,00 |
| KSt | -20,83 | -20,83 | -15,00 | -15,00 |
| SolZ (5,5 %) | -1,15 | -1,15 | -0,83 | -0,83 |
| Gewinn nach Steuern | 61,35 | 61,35 | 70,17 | 70,17 |
| Steuerbelastung | 38,65 | 38,65 | 29,83 | 29,83 |
| Anteilseigner | | | | |
| Dividende | 61,85 | 61,85 | 70,17 | 70,17 |
| EST | -13,80 | -7,73 | -17,54 | -17,54 |
| SolZ (5,5 %) | -0,76 | -0,43 | -0,96 | -0,96 |
| Steuerbelastung | 14,56 | 8,16 | 18,50 | 18,50 |
| Einkünfte nach Steuern | 46,79 | 53,69 | 51,67 | 51,67 |
| Gesamtsteuerbelastung | 53,21 | 46,31 | 48,33 | 48,33 |

Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften trifft die Tarifentlastung auf Unternehmensebene infolge der zunehmenden Doppelbesteuerung von Dividenden (und Veräußerungsgewinnen) auf Mehrbelastungen auf Anteilseignerebene (Tabelle 9). Unterstellt man beim Anteilseigner den Spitzensatz der Einkommensteuer von 45 %, beläuft sich die Mehrbelastung infolge des Ersatzes des Halbeinkünfteverfahrens durch die Abgeltungsteuer bereits auf 3,94 Prozentpunkte; bei einem Einkommensteuersatz von 25 % beträgt die Mehrbelastung 10,34 Prozentpunkte, womit die Entlastung auf Unternehmensebene deutlich überkompensiert wird.

Tabelle 10: Tarifliche Steuerbelastungen von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern im Fall der Eigen- und Fremdfinanzierung sowie bei Dienstverträgen (Rechtsstand 2008, Anteil im Privatvermögen)

| | Eigenfinanzierung | Fremdfinanzierung | Dienstvertrag |
|----------------------------|-------------------|-------------------|---------------|
| Kapitalgesellschaft | | | |
| Gewinn vor Zinsen/Gehalt | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Zinsen/Gehalt | - | -95,25 | -100,00 |
| Gewinn vor Steuern | 100,00 | 4,75 | 0,00 |
| GewSt (400 %) | -14,00 | -4,00 | 0,00 |
| KSt (15 %) | -15,00 | -0,71 | 0,00 |
| SoLZ (5,5 %) | -0,83 | -0,04 | 0,00 |
| Gewinn nach Steuern | 70,17 | 0,00 | 0,00 |
| Steuerbelastung | 29,83 | 4,75 | 0,00 |
| Anteilseigner | | | |
| Dividende/Zinsen/Gehalt | 70,17 | 95,25 | 100,00 |
| EST | -17,54 (25 %) | -23,81 (25 %) | -45,00 (45 %) |
| SoLZ (5,5 %) | -0,96 | -1,31 | -2,48 |
| Steuerbelastung | 18,50 | 25,12 | 47,48 |
| Einkünfte nach Steuern | 51,67 | 70,13 | 52,52 |
| Gesamtsteuerbelastung | 48,33 | 29,87 | 47,48 |

Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bedingt die Doppelbesteuerung von Dividenden durch die Abgeltungsteuer, dass bei mittelständischen Unternehmen die Eigen- im Vergleich zur Fremdfinanzierung deutlich diskriminiert wird (Tabelle 10, Spalten 2 und 3). Hinzu kommt, dass Gewinne im Fall der Eigenfinanzierung vollständig der Gewerbesteuer unterliegen, während Zinsen im Fall der Fremdfinanzierung lediglich zu 25 % dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden. Es bestehen folglich erhebliche Anreize, dem Unternehmen Liquidität durch die Aufnahme von Darlehen zu entziehen, da die Mittelanlage außerhalb des Unternehmens der geringsten Steuerbelastung unterliegt. Anreize zum Liquiditätsentzug bestehen selbst dann, wenn die entsprechenden Einkünfte nicht in den Genuss der Abgeltungsteuer kommen. Entschließt sich etwa der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft zu einer (angemessenen) Erhöhung seines Gehalts zulasten des Gewinns, fällt die Gesamtsteuerbelastung auch dann niedriger aus, wenn die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Spitzensatz der Einkommensteuer von 45 % unterliegen (Tabelle 10, Spalte 4).

Tabelle 11: Tarifliche Steuerbelastungen von Personenunternehmen (Rechtsstände 2007 und 2008)

| | 2007 | 2008 | |
|-------------------------------|---------------|--------------------------|-----------------------------|
| | | Transparente Besteuerung | Thesaurierungs-begünstigung |
| Gewinn vor Steuern | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| GewSt (400 %) | -16,67 | -14,00 | -14,00 |
| Gewinn nach GewSt | 83,33 | 86,00 | 86,00 |
| ESt | -35,00 (42 %) | -45,00 (45 %) | -34,31 |
| Anrechnung GewSt | 7,50 (180 %) | 13,30 (380 %) | 13,30 (380 %) |
| SoLZ (5,5 %) | -1,51 | -1,74 | -1,16 |
| Gewinn nach Steuern | 54,31 | 52,56 | 63,83 |
| Steuerbelastung Thesaurierung | 45,69 | 47,44 | 36,17 |
| Entnahme | - | | 44,81 |
| ESt | - | | -11,20 (25 %) |
| SoLZ (5,5 %) | - | | -0,62 |
| Gewinn nach Steuern | 54,31 | 52,56 | 52,01 |
| Gesamtsteuerbelastung | 45,69 | 47,44 | 47,99 |

Bei Personenunternehmen steigt die tarifliche Steuerbelastung nach der Unternehmenssteuerreform 2008 an, falls die Einkünfte beim Unternehmenseigner bzw. Mitunternehmer dem Spitzensatz der Einkommensteuer unterliegen und die Option zur Thesaurierungsbegünstigung nicht ausgeübt wird. Ausschlaggebend hierfür ist die generelle Anhebung des Spitzensatzes der Einkommensteuer von 42 % auf 45 % (Tabelle 11, Spalten 2 und 3). Zuvor waren gewerbliche Einkünfte von der sog. Reichensteuer ausgenommen. Ob eine Option für die Thesaurierungsbegünstigung ausgeübt werden soll oder nicht, hängt von der Höhe der Einkünfte ab.⁵¹ Die Ausübung der Option ist grundsätzlich nur lohnend, falls der persönliche Einkommensteuersatz über dem Thesaurierungssatz von 28,25 % liegt. Das Beispiel in Spalte 4 der Tabelle 11 unterstellt, dass die Einkünfte beim Unternehmenseigner bzw. Mitunternehmer dem Spitzensatz der Einkommensteuer unterliegen. In diesem Fall führt die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung im Vergleich zur transparenten Besteuerung in Bezug auf einbehaltene Gewinne zu einer um 11,27 Prozentpunkte geringeren Belastung; entnommene Gewinne werden dagegen geringfügig höher belastet (0,55 Prozentpunkte). Vordergründig wird die Ausübung des Wahlrechts somit von der Gewinnverwendung beeinflusst. Allerdings lässt sich die im Vergleich zur transparenten Besteuerung höhere Belastung von Entnahmen nur in bestimmten Fällen durch eine Verlängerung des Thesaurierungszeitraums überkompensieren. Da die Mittelanlage außerhalb des Unternehmens der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegt, ist die Reinvestition im Unternehmen regelmäßig höher belastet. Nur bei Personenunternehmen, bei denen Entnahmebeschränkungen bestehen oder die nicht

⁵¹ Zum Folgend ausführlich SCHEFFLER, Besteuerung von Unternehmen I, 283 ff.

auf die Fremdfinanzierung von Investitionen ausweichen können, ist die Option für die Thesaurierungsbegünstigung ratsam. Das Beispiel verdeutlicht zudem, dass die Tarifbelastung einbehaltener Gewinne nicht bei 29,80 % (= Einkommensteuer 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag von 5,5 %), sondern bei 36,17 % liegt, wenn der Gewerbesteuerhebesatz 400 % beträgt. Die Differenz von 6,37 Prozentpunkten resultiert aus der Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Denn weder die Gewerbesteuer noch die darauf nach Anrechnung der Gewerbesteuer entfallende Einkommensteuer kommen in den Genuss des niedrigeren Thesaurierungssatzes. Vielmehr gelten beide Beträge als entnommen. Damit wird auch in Bezug auf einbehaltene Gewinne das Ziel der Rechtsformneutralität der Besteuerung verfehlt.

3.2. Abgeltungsteuer und Investitionsbedingungen

Die Eigenfinanzierung stellt bei innovativen, kleinen und mittelständischen Unternehmen sowie bei neugegründeten Unternehmen aufgrund von Finanzierungsrestriktionen die bedeutsamste Finanzierungsquelle dar.⁵² In Bezug auf die Investitionsbedingungen in Deutschland kann die im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführte Abgeltungsteuer gravierende negative ökonomische Folgen nach sich ziehen. Während Zinsen aus risikolosen Kapitalmarktanlagen nur der Abgeltungsteuer von 25 % (26,375 % inkl. Solidaritätszuschlag) unterworfen werden, unterliegen Dividenden einer Tarifbelastung von 48,33 % (Tabelle 10, Spalte 2). Im Vergleich zur Situation vor der Unternehmenssteuerreform 2008, in der die Maximalbelastung von Zinsen 45 % (47,475 % inkl. Solidaritätszuschlag) und von Dividenden 53,21 % (Tabelle 9, Spalte 2) betragen hat, ist somit die Benachteiligung der Eigenfinanzierung erheblich angestiegen.

Tabelle 12: Kapitalkosten von Investitionen

| Besteuerung gemäß dem Rechtsstand 2007 | | | |
|--|-------------------------------------|-----------------|---------------------|
| | Vorsteuerrendite (Kapitalkosten) | Steuersatz | Nach-Steuer-Rendite |
| 1. Finanzanlage | 10 % | 45 % zzgl. SolZ | 5,25 % |
| 2. Sachinvestition (eigenfinanziert) | 10,99 % | 53,21 % | 5,25 % |
| Abgeltungsteuer auf Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne | | | |
| 1. Finanzanlage | 10 % | 25 % zzgl. SolZ | 7,36 % |
| 2. Sachinvestition (eigenfinanziert) | 14,24 % | 48,33 % | 7,36 % |

⁵² Nachweise bei SPENGLER, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 79 ff.

Damit setzt die Abgeltungsteuer für Kapitalgeber beträchtliche Anreize, in risikolose Kapitalanlagen zu investieren, anstatt einer Kapitalgesellschaft Eigenkapital für Investitionen zur Verfügung zu stellen. Denn letztere müssen aufgrund ihrer Tarifbelastung von 48,33 % vor Steuern einen deutlich höheren Ertrag erwirtschaften und weisen demnach höhere Kapitalkosten auf, um nach Steuern aus der Sicht des Kapitalgebers zumindest gleichwertig zu sein. Durch die Unternehmenssteuerreform 2008 sind die Kapitalkosten der Eigenfinanzierung von 10,99 % auf 14,24 % angestiegen (Tabelle 12). Dieser Anstieg der Kapitalkosten kann so interpretiert werden, dass eigenfinanzierte Investitionen, die eine Vorsteuerrendite zwischen 10,99 % und 14,24 % erwirtschaften, unterlassen werden (müssen), womit der gesamtwirtschaftliche Investitionsumfang eingeschränkt wird.⁵³

Festzuhalten ist, dass die Abgeltungsteuer zu einer Komplizierung des Steuerrechts führt und die Finanzierungsneutralität der Besteuerung zunehmend verletzt. Ausschlaggebend ist die fehlende Integration der Unternehmenssteuern in die persönliche Einkommensteuer in Folge des unkoordinierten Nebeneinanders von Unternehmenssteuern, persönlicher Einkommensteuer und Abgeltungsteuer. Es existieren drei Steuersätze: der progressive einkommensteuerliche Regeltarif von 14 % bis 45 %, die tarifliche Belastung der Unternehmensgewinne von etwa 30 % sowie der Satz der Abgeltungsteuer von 25 %. Im Ergebnis steigt die Benachteiligung der Eigenfinanzierung. Die Kapitalkosten erhöhen sich und es bestehen vermehrt Anreize, den Unternehmen Liquidität zu entziehen. Dadurch haben sich die Investitionsbedingungen und damit die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen verschlechtert.

4. Krisenverschärfende Regelungen

Die Unternehmenssteuerreform 2008 gilt gemeinhin als „Reform für Siegertypen“. Gemeint ist damit, dass von der Finanz- und Wirtschaftskrise besonders betroffene Unternehmen eher be- als entlastet werden. In der Krise kommt es vor allem zu einem Einbruch des operativen Betriebsergebnisses, einem Rückgang der Investitionen und einer Verteuerung von Krediten. Mit anderen Worten sinkt das steuerliche EBITDA, womit die krisenverschärfenden steuerlichen Regelungen offenkundig werden: Einführung der Zinsschranke, verschärfte Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer sowie Verlustabzugsbeschränkungen im Rahmen der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer.⁵⁴

Die Konsequenzen dieser krisenverschärfenden Regelungen für die effektive Unternehmenssteuerbelastung deutscher Unternehmen werden nachfolgend anhand einiger Simulationsrechnungen untersucht. Dazu wird für das in Gliederungspunkt 2.2.2 mittels des European Tax Analyzer betrachtete Modellunternehmen zum einen zur Simulation der realwirtschaftlichen Krise ein einmaliger Ertragsrückgang unterstellt, wozu die Umsatzerlöse in der Mitte des Simulationszeitraums

⁵³ SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG, Das Erreichte nicht verspielen, 278 ff.

⁵⁴ PRINZ, Status:Recht 2009, 155.

(Periode 6 von 10) schrittweise um 5 % (Szenario I), 10 % (Szenario II) und 15 % (Szenario III) reduziert werden. Da Unternehmen in Zeiten rückläufiger Ergebnisentwicklungen vermehrt Fremdkapital aufnehmen müssen und dieses Kapital bedingt durch die Entwicklungen an den Finanzmärkten momentan sehr hoch zu verzinsen ist, werden zum anderen für alle drei Szenarien die Zinssätze für kurzfristige Verbindlichkeiten von 5,1 % und für langfristige Verbindlichkeiten von 5,9 % ab Simulationsperiode 6 um jeweils vier Prozentpunkte erhöht. Um die Dimension der krisenverschärfenden Regelungen zu veranschaulichen, wird das Modellunternehmen nicht nur nach den Rechtsständen 2007 und 2008, sondern bis zum Rechtsstand 1990 zurück veranlagt.⁵⁵

Tabelle 13: Auswirkungen einer Finanz- und Wirtschaftskrise auf die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene (Kapitalgesellschaft, 10 Perioden)

| Rechtsstand | Ausgangsfall | Szenario I | Szenario II | Szenario III |
|--|-------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Effektive Steuerbelastung in € (Abweichungen zum Rechtsstand 2008 in %) | | | | |
| Kapitalgesellschaft 1990 | 48.273.970 (53,63) | 30.375.949 (26,45) | 28.031.677 (23,08) | 23.328.093 (16,21) |
| Kapitalgesellschaft 1993 | 46.193.413 (47,01) | 28.607.448 (16,84) | 26.265.382 (15,32) | 21.741.707 (8,31) |
| Kapitalgesellschaft 1998 | 42.436.500 (35,05) | 26.251.763 (9,28) | 23.977.067 (5,27) | 19.974.509 (-0,50) |
| Kapitalgesellschaft 2004 | 38.793.628 (23,46) | 24.783.781 (3,17) | 22.765.174 (-0,05) | 19.129.661 (-4,71) |
| Kapitalgesellschaft 2007 | 38.600.144 (22,85) | 24.513.736 (2,05) | 22.523.320 (-1,11) | 18.944.967 (-5,63) |
| Kapitalgesellschaft 2008 | 31.421.764 | 24.022.157 | 22.775.657 | 20.074.443 |

Anmerkung: Anstieg der kurzfristigen Sollzinsen von 5,1 % auf 9,1 % und der langfristigen Sollzinsen von 5,9 % auf 9,9 % und Rückgang der Erträge in Periode 6 von 10 um 5 % [€: 7.972.891] der Umsatzerlöse in Szenario I, um 10 % [€: 15.945.782] der Umsatzerlöse in Szenario II und um 15 % [€: 23.918.673] der Umsatzerlöse in Szenario III.

Vergleicht man zunächst die effektiven Steuerbelastungen des Modellunternehmens in den Jahren 2007 und 2008, zeigen die Ergebnisse in Tabelle 13, dass die Entlastungen von 22,85 % für das im Ausgangsfall betrachtete profitable Unternehmen durch die Finanz- und Wirtschaftskrise bereits im ersten Szenario nahezu aufgezehrt werden. Bei einem Anstieg der Sollzinsen um vier Prozentpunkte und einem einmaligen Rückgang der Umsatzerlöse in Höhe von 5 % beträgt die Entlastung gerade noch 2,05 %. Bei einem stärkeren Einbruch der Umsatzerlöse ergeben sich Mehrbelastungen von 1,11 % (Szenario II) bzw. 5,63 % (Szenario III). Szenario III führt auch im Vergleich zum Rechtsstand 1998, in dem der Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne noch 45 % betragen hat, zu einer geringfügigen Mehrbelas-

⁵⁵ Ausführlich SPENGLER/FINKE/ZINN, Bedeutung der Substanzbesteuerung in Deutschland.

tung von 0,50 %. Weitere Eindrücke über die Belastungswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008 in Zeiten einbrechender Erträge und ansteigender Finanzierungskosten vermittelt der Vergleich mit der Steuerbelastung, der das Modellunternehmen im Jahr 1990 ausgesetzt gewesen wäre. Im Jahr 1990 betrug der Körperschaftsteuersatz 50 % und das Betriebsvermögen unterlag (im Jahr 1990 noch ohne verlängerte Maßgeblichkeit) der Gewerbesteuer vom Kapital und der Vermögensteuer. Während profitable Unternehmen (Tabelle 13, Ausgangsfall) in den vergangenen 20 Jahren eine Entlastung von 53,63 % erfahren haben, fällt diese Entlastung in Krisenzeiten spürbar geringer aus. In Szenario III beträgt sie gerade mal noch 16,21 %.

Die Unternehmenssteuerreform 2008 führt im Ergebnis zu einer Entkoppelung der Steuerbelastung von der tatsächlichen Ertragssituation der Unternehmen. Es kommt zu Eingriffen in die Unternehmenssubstanz und einem Entzug dringend benötigter Liquidität. Für Unternehmen, die in wirtschaftlich turbulenten Zeiten mit sinkenden Erträgen, ansteigenden Zinsaufwendungen und Liquiditätsproblemen konfrontiert sind, erweisen sich die ertragsunabhängigen Besteuerungselemente der Zinsschranke und der Gewerbesteuer somit eindeutig als krisenverschärfend.

5. Ergebnisse

5.1. Zusammenfassung der Untersuchung

(1) Die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen und der Standortattraktivität Deutschlands sowie die Stärkung von Rechtsform- und Finanzierungsneutralität bilden wesentliche Ziele der Unternehmenssteuerreform 2008 und vergangener Steuerreformen in Deutschland.

(2) Von den im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 umgesetzten Maßnahmen war lediglich die Senkung der tariflichen Steuersätze für Kapitalgesellschaften zielführend. Dadurch hat sich die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands erhöht, und es sind positive Impulse für das deutsche Steueraufkommen zu erwarten. Allerdings dürften diese Impulse verhältnismäßig moderat ausfallen, da die Steuerentlastungen im internationalen Vergleich zu gering ausgefallen sind.

(3) Dagegen widersprechen die Stärkung der Gewerbesteuer, die Verschärfung der Mantelkaufregelung, die Einführung der Zinsschranke, die Besteuerung von Funktionsverlagerungen sowie die mangelnde Integration der Abgeltungsteuer in die Einkommens- und Unternehmensbesteuerung diesen Zielen. Diese Regelungen wirken in der anhaltenden Finanz- und Wirtschaftskrise gleichzeitig krisenverschärfend. Das gegenwärtige Unternehmenssteuerrecht benachteiligt in der Krise vor allem große Kapitalgesellschaften mit geringer Profitabilität, niedriger Eigenkapitalquote und hoher Kapitalintensität.

(4) Durch die zunehmende Belastung mit Gewerbesteuer, die Zinsschranke sowie die Besteuerung von Funktionsverlagerungen steigt schließlich die definitive Belastung mit deutschen Unternehmenssteuern. Diese unilaterale Ausweitung der Quellenbesteuerung führt zu unvermeidbaren Doppelbesteuerungen, die dem Steuerstandort Deutschland erheblichen Schaden zufügen.

5.2. Reformüberlegungen

(1) Die ökonomischen Ziele der vergangenen Steuerreformen haben uneingeschränkt Gültigkeit. Um den selbst gesteckten Zielen gerecht zu werden, ist die Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland weiter voranzutreiben. Aufgrund der äußerst angespannten Haushaltslage und der zu erwartenden strukturellen finanziellen Defizite⁵⁶ ist zwischen kurz-, mittel- und langfristigen Maßnahmen zu unterscheiden.

(2) Die steuerpolitischen Ziele der neuen Bundesregierung finden sich im Koalitionsvertrag vom Oktober 2009.⁵⁷ Erste Maßnahmen wurden im Wachstumsbeschleunigungsgesetz⁵⁸ vom Bundestag beschlossen. Sie werden im Rahmen der abschließend angestellten Reformüberlegungen mit gewürdigt.

(3) Zu Beginn der Finanz- und Wirtschaftskrise waren die steuerlichen Maßnahmen der alten und der neuen Bundesregierung zu zaghaft. Kurzfristig wären zielgerichtete und zeitlich eng befristete Maßnahmen gegen die krisenverschärfenden Elemente im deutschen Unternehmenssteuerrecht wünschenswert gewesen. Konkret angesprochen sind die Zinsschranke, die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen von Finanzierungsentgelten, die Mantelkaufregelung, die Mindestbesteuerung im Rahmen des Verlustvortrags sowie die Verlustrücktragsbeschränkungen. Hier hätte sich ein auf ein Jahr befristetes Aussetzen dieser Regelungen angeboten.⁵⁹ Die im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung getroffenen Maßnahmen – Erhöhung der Freigrenze bei der Zinsschranke auf 3 Mio. € für ein Jahr sowie eine zeitlich befristete Sanierungsklausel beim Mantelkauf – griffen deutlich zu kurz.

(4) Mittelfristig sind die Zinsschranke, die Besteuerung von Funktionsverlagerungen, die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsentgelte, die Mantelkaufregelung, der Verlustabzug sowie die Abgeltungsteuer grundlegend zu überarbeiten.

(4.1) Bei der Zinsschranke und ihrer Vorgängerregelung (§ 8a KStG 1994-2007) geht es im Grundsatz um die Sicherstellung von Steuersubstrat in Deutschland. Einer übermäßigen Fremdfinanzierung durch Steuerausländer soll Einhalt geboten werden.⁶⁰ Diese Zielsetzung lässt sich am besten verwirklichen, indem Zinsabzugsbeschränkungen auf Missbrauchsfälle bei Auslandssachverhalten begrenzt werden oder eine internationale Vereinbarung zur Besteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen getroffen wird. Dagegen entschärfen die im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vollzogenen Änderungen – dauerhafte Erhöhung der Frei-

⁵⁶ FUEST, WPg 2010, 9 ff.

⁵⁷ Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP vom 26. Oktober 2009.

⁵⁸ Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 20. Dezember 2009, BGBl. I, 3950. Dazu HERZIG/BOHN, DStR 2009, 2341 ff.; SCHEUNEMANN/DENNISSEN/BEHRENS, BB 2010, 23 ff.

⁵⁹ WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Besteht in Deutschland weiterer fiskalpolitischer Handlungsbedarf zur Stabilisierung der Konjunktur?.

⁶⁰ SPENGLER/GOLÜCKE, RIW 2003, 335 f.

grenze auf 3 Mio. €, Einführung eines fünfjährigen EBITDA-Vortrags und Erhöhung des Toleranzrahmens von 1 % auf 2 % beim Eigenkapitalquotenvergleich – lediglich die ökonomische und rechtliche Problematik der Zinsschranke, ohne sie zu beseitigen. Alternativmodelle einer Zinsabzugsbeschränkung,⁶¹ die etwa am Verschuldungsgrad oder an Aktivagrenzen anknüpfen, sind ebenfalls nicht zielführend, solange das Doppelbesteuerungsproblem vor allem im Inland bestehen bleibt.

Eine Regelung zur Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung ausschließlich zu Lasten im Ausland ansässiger Gesellschafter erscheint EU-rechtlich unbedenklich, soweit sie sich auf Missbrauchsfälle beschränkt. Der durch die EuGH-Rechtsprechung vorgegebene Rahmen bietet hierfür genügend Spielraum, so dass der deutsche Gesetzgeber unilateral handeln könnte.⁶² Gemessen an dem vordergründigen Ziel der Steueraufkommenssicherung würde eine Zinsabzugsbeschränkung für reine Missbrauchsfälle allerdings zu kurz greifen. Das Ziel einer fairen Aufteilung von Steuersubstrat bei grenzüberschreitenden Finanzierungen lässt sich am besten dadurch erreichen, dass dem Staat des finanzierten Unternehmens ein vorrangiges Besteuerungsrecht auf die ins Ausland abfließenden Zinszahlungen eingeräumt wird. Die einbehaltene (Quellen-)Steuer wäre im Sitzstaat des Zinsempfängers unbegrenzt anzurechnen und ein Überhang zu erstatten.⁶³ Das OECD-Musterabkommen steht einer solchen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse grundsätzlich nicht entgegen, allerdings wäre für EU-Fälle die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie⁶⁴ zu ändern, was aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips einen langfristigen Akt der europäischen Steuerharmonisierung voraussetzt.

(4.2) Internationale Vereinbarungen über die Zuweisung des Besteuerungsrechts sind auch bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen anzustreben. Sofern die Wegzugsstaaten ein im Grundsatz legitimes Besteuerungsrecht ausüben wollen, ist zum einen für die betreffenden Gewinne im Wegzugsstaat ein Besteuerungsaufschub bis zu ihrer Realisierung vorzusehen. Zum anderen sind die Gewinne im aufnehmenden Staat zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch den Ansatz eines Aktivpostens von der Besteuerung auszunehmen. Technisch könnte dies durch eine außerbilanzielle Ausgleichspostenmethode bewerkstelligt werden, die im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten zur Anwendung kommt.⁶⁵

(4.3) Bei der Gewerbesteuer sind die Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsentgelte zu überarbeiten. Die Hinzurechnung der pauschalierten Finanzierungsentgelte beim Zahlungsverpflichteten ohne eine korrespondierende Kürzung beim Zahlungsempfänger führt zu einer Doppelerfassung der Entgelte und verstößt gegen den Objektcharakter der Gewerbesteuer. Hinzu kommen Kollisionen mit dem EU-Recht. Die im Wachstumsbeschleunigungsgesetz vollzogene Absenkung der

⁶¹ HERZIG/BOHN/FRITZ, Beihefter zu DStR 29/2009, 1656 ff.

⁶² Zu einem Gesetzesvorschlag SCHÖN, IStR 2009, 888.

⁶³ SPENDEL, in: RÄDLER, Tax Science Fiction. Wie sieht unser Steuerrecht in 25 Jahren aus?, 47 ff. mit weiteren Nachweisen.

⁶⁴ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003.

⁶⁵ Dazu JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 620 ff.

gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten bei Immobilien von 65 % auf 50 % und somit von effektiv (in Höhe des Hinzurechnungsanteils von 25 %) 18,75 % auf 12,5 % greift eindeutig zu kurz.

(4.4) Die ursprüngliche Regelung zur Begrenzung des Verlustabzugs beim sogenannten Mantelkauf war als Missbrauchsvorschrift konzipiert (§ 8 Abs. 4 KStG 1990-2007).⁶⁶ In der Neufassung im Rahmen des § 8c KStG ist dieses Ziel in den Hintergrund getreten. Mit der Einführung einer Sanierungsklausel im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung hat der Gesetzgeber bereits partiell gegengesteuert. Die im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vollzogenen Änderungen – Aufhebung der zeitlichen Begrenzung der Sanierungsklausel, Einführung einer Konzernklausel sowie Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe der stillen Reserven bei der übertragenen Gesellschaft – eröffnen nunmehr einen erweiterten Rahmen für betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen.

(4.5) Die Verlustvorsorge im Bilanzsteuerrecht wurde in der Vergangenheit mehrfach durch Einschränkungen bei Rückstellungen und Teilwertabschreibungen sowie der Bildung stiller Reserven beschränkt. Gleichzeitig wurde der Verlustabzug zeitlich und betragsmäßig eingeschränkt. Beide Maßnahmen widersprechen sich diametral. Bleibt es bei den Begrenzungen der bilanziellen Verlustvorsorge, sind die Mindestbesteuerung im Rahmen des Verlustvortrags (§ 10d EStG) – auch mit Wirkung für die Gewerbesteuer – zu beseitigen und die zeitlichen und betragsmäßigen Beschränkungen des Verlustrücktrags zu lockern.

(4.6) Die Entscheidung für die Abgeltungsteuer sollte nicht revidiert werden. Allerdings ist die Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung abzubauen, indem Dividenden und Veräußerungsgewinne im Gegensatz zu Zinsen nur zum Teil in die Bemessungsgrundlage der Abgeltungsteuer einbezogen werden. Gerade in Krisenzeiten steigen die Fremdkapitalbeschaffungskosten und Eigenkapital wird dringend als existenzsichernder Verlustpuffer benötigt.

(5) Inwieweit die neue Bundesregierung die o.a. Anregungen aufgreift, die deutlich über die im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes beschlossenen Maßnahmen hinausgehen, bleibt abzuwarten. Für das Jahr 2011 werden trotz der angespannten Haushaltslage und den erforderlichen Ausgabenkürzungen zur Einhaltung der im Grundgesetz verankerten Schuldenbremse weitreichende Entlastungen bei der Einkommensteuer in Aussicht gestellt. Verglichen mit dem Unternehmenssteuerrecht besteht hierfür kein dringender Handlungsbedarf. Denn sowohl bei den tariflichen Sätzen wie auch den durchschnittlichen Belastungen mit Einkommensteuer ist Deutschland kein Hochsteuerland (Tabelle 14).

⁶⁶ TIPKE/LANG, Steuerrecht, 450.

Tabelle 14: Tarifliche und durchschnittliche Belastung mit Einkommensteuer (Rechtsstand 2008)

| | Tarifliche Steuersätze in % (inklusive Zuschläge) | | Durchschnittliche Steuerbelastung in % bei einem zu versteuernden Einkommen iHv. 100.000 € |
|----------------|--|-------------------|--|
| | Eingangssteuersatz | Spitzensteuersatz | (Ledig, Einzelveranlagung) |
| Bulgarien | 10,0 | 10,0 | 10,0 |
| Tschechien | 15,0 | 15,0 | 15,0 |
| Litauen | 8,0 | 38,0 | 15,0 |
| Rumänien | 16,0 | 16,0 | 16,0 |
| Slowakei | 16,0 | 41,0 | 19,0 |
| Estland | 21,0 | 21,0 | 21,0 |
| Zypern | 20,0 | 30,0 | 22,9 |
| Lettland | 15,0 | 15,0 | 23,0 |
| Malta | 15,0 | 35,0 | 24,2 |
| Frankreich | 5,5 | 40,0 | 27,6 |
| Polen | 18,0 | 32,0 | 28,5 |
| Luxemburg | 23,0 | 23,0 | 29,9 |
| Großbritannien | 20,0 | 40,0 | 30,0 |
| Griechenland | 25,0 | 40,0 | 30,3 |
| Irland | 20,0 | 41,0 | 33,4 |
| Ungarn | 18,0 | 36,0 | 34,8 |
| Portugal | 10,5 | 42,0 | 34,9 |
| Deutschland | 15,8 | 47,5 | 35,8 |
| Spanien | 24,0 | 43,0 | 36,1 |
| Italien | 23,0 | 43,0 | 37,3 |
| Finnland | 24,5 | 48,0 | 37,8 |
| Slowenien | 19,0 | 19,0 | 38,1 |
| Österreich | 36,5 | 50,0 | 40,2 |
| Niederlande | 33,5 | 52,0 | 45,0 |
| Schweden | 31,5 | 56,5 | 45,6 |
| Belgien | 25,0 | 50,0 | 49,3 |
| Dänemark | 29,9 | 50,9 | 49,8 |
| Durchschnitt | 20,0 | 36,1 | 30,8 |

(6) Langfristig geht es vielmehr darum, die Investitionsbedingungen weiter zu verbessern, wozu die Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung zu stärken ist.

(6.1) Handlungsbedarf besteht bei der Integration der Unternehmenssteuern in die persönliche Einkommensteuer, um die Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung vollständig abzubauen. Anzustreben ist ein finanzierungsneutrales Steuersystem, das die Belastung von Eigen- und Fremdkapitalentgelten auf dem Niveau der Abgeltungsteuer einander angleicht. Dies könnte für die Einkommen- und Kör-

perschaftsteuer nach dem Vorbild der von Sachverständigenrat, Max-Planck-Institut München und ZEW entwickelten Dualen Einkommensteuer geschehen.⁶⁷

(6.2) In diese Integration ist die Gewerbesteuer einzubeziehen. Die Gewerbesteuer verschlechtert die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands und hemmt die Investitionsbereitschaft, da alternative Kapitalmarktinvestitionen im Vergleich zu Sachinvestitionen begünstigt sind. Zudem verhindert sie Finanzierungs- und Rechtsformneutralität, da sie Gewinne von Kapitalgesellschaften voll trifft, Gewinne von Personenunternehmen wegen der pauschalen Anrechnung auf die Einkommensteuer jedoch weitgehend verschont und Zinsen zu einem Viertel belastet. Darüber hinaus führt das Betriebsausgabenabzugsverbot bei rückläufigen Erträgen zu einer indirekten Substanzbesteuerung. Bei einer Beibehaltung der Gewerbesteuer lassen sich diese Mängel nicht beheben. Die Gewerbesteuer sollte deshalb abgeschafft und in die Einkommen- und Körperschaftsteuer integriert werden. Dafür liegt ein schlüssiges Konzept der Stiftung Marktwirtschaft zur Neuordnung der Kommunalfinanzen vor, das neben einer Bürgersteuer eine kommunale Unternehmenssteuer vorsieht.⁶⁸ Die Duale Einkommensteuer ist mit diesem Konzept kompatibel.

Literaturverzeichnis

- BDI/KPMG (Hrsg.): Die Behandlung von Finanzierungsaufwendungen. Ein Vergleich der Zins-schranke in Deutschland mit den Regelungen in den USA, Italien, Frankreich, den Niederlanden und Schweden, Berlin 2009.
- DEUTSCHES INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG (DIW): Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen, DIW Wochenbericht Nr. 5/2007, S. 57 ff.
- DEVEREUX, MICHAEL P./GRIFFITH, RACHEL: The Taxation of Discrete Investment Choices – Revision 2, IFS Working Paper Series Nr. W98/16, London 1999.
- FINKE, KATHARINA/HECKEMEYER, JOST H./REISTER, TIMO/SPENGLER, CHRISTOPH: Impact of Tax Rate Cut Cum Base Broadening Reforms on Heterogeneous Firms – Learning From the German Tax Reform 2008, Oxford University Centre for Business Taxation, Saïd Business School, Working Paper, Oxford 2010.
- FUEST, CLEMENS: Aktuelles zur Wirtschaftskrise, WPg 2010, S. 9 ff.
- HECKEMEYER, JOST H./SPENGLER, CHRISTOPH: Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2008, S. 37 ff.
- HECKEMEYER, JOST H./SPENGLER, CHRISTOPH: Gewinnverlagerung multinationaler deutscher Unternehmen ins Ausland – Eine Klarstellung, DB 2009, S. 133 ff.
- HERZIG, NORBERT: Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmenssteuer, DB 2007, S. 1541 ff.

⁶⁷ SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG/MAX-PLANCK-INSTITUT FÜR GEISTIGES EIGENTUM, WETTBEWERBS- UND STEUERRECHT/ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHE WIRTSCHAFTSFORSCHUNG, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer.

⁶⁸ STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT KOMMISSION STEUERGESETZBUCH, Steuerpolitisches Programm: Einfacher, gerechter, sozialer. Eine umfassende Ertragsteuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung.

- HERZIG, NORBERT/BOHN, ALEXANDER: Internationale Vorschriften zur Zinsabzugsbeschränkung – Systematisierung denkbarer Alternativmodelle zur Zinsschranke, IStR 2009, S. 253 ff.
- HERZIG, NORBERT/BOHN, ALEXANDER: Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz als Umsetzung des Sofortprogramms der Koalitionsparteien zum Unternehmensteuerrecht, DStR 2009, S. 2341 ff.
- HERZIG, NORBERT/BOHN, ALEXANDER/FRITZ, GUNNAR: Alternativmodelle zur Zinsschranke, Beihefter zu DStR 29/2009, S. 1656 ff.
- HEY, JOHANNA: Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, S. 1303 ff.
- INSTITUT „FINANZEN UND STEUERN“ E.V., Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern im Jahr 2008 gegenüber 2007, IFSt-Schrift Nr. 452, Bonn 2008.
- JACOBS, OTTO H.: Verlustvorsorgen im deutschen Bilanzsteuerrecht, in: BERTL, ROMUALD/EGGER, ANTON/GASSNER, WOLFGANG/LANG, MICHAEL (Hrsg.), Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht, Wien 2000, S. 83 ff.
- JACOBS, OTTO H.: Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, München 2007.
- JACOBS, OTTO H.: Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 4. Auflage, München 2009.
- JACOBS, OTTO H./SPENDEL, CHRISTOPH: Aspekte der Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, in: DICHTL, ERWIN (Hrsg.), Standort Bundesrepublik Deutschland. Die Wettbewerbsbedingungen auf dem Prüfstand, Frankfurt 1994, S. 193 ff.
- JACOBS, OTTO H./SPENDEL, CHRISTOPH: European Tax Analyzer, Baden-Baden 1996.
- JACOBS, OTTO H./SPENDEL, CHRISTOPH: Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies – An Overview and International Comparison, Intertax 2000, S. 334 ff.
- JACOBS, OTTO H./HARHOFF, DIETMAR/SPENDEL, CHRISTOPH/ECKERLE, TOBIAS H./JAEGER, CLAUDIA/MÜLLER, KATJA/RAMB, FRED/WÜNSCHE, ALEXANDER: Stellungnahme zur Steuerreform 1999/2000/2002, ZEW-Dokumentation 98-10, Mannheim 1998.
- JACOBS, OTTO H./SCHREIBER, ULRICH/SPENDEL, CHRISTOPH/GUTEKUNST, GERD/LAMMERSEN, LOTHAR: Stellungnahme zum Steuervergünstigungsabbaugesetz und zu weiteren steuerlichen Maßnahmen, ZEW-Dokumentation 03-01, Mannheim 2003.
- JACOBS, OTTO H./SPENDEL, CHRISTOPH/GUTEKUNST, GERD/HERMANN, RICO A./JAEGER, CLAUDIA/MÜLLER, KATJA/SEYBOLD, MICHAELA/STETTER, THORSTEN/VITUSCHEK, MICHAEL: Stellungnahme zum Steuersenkungsgesetz, ZEW-Dokumentation 00-04, Mannheim 2000.
- JONAS, BERND: Das Volumen von Steuersubstratverlagerungen in Outbound-Fällen, in: SPINDLER, WOLFGANG/TIPKE, KLAUS/RÖDDER, THOMAS (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung: Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 793 ff.
- KROPFEN, HEINZ-KLAUS/SCHREIBER, ROLF: Funktionsverlagerungsverordnung, in: KROPFEN, HEINZ-KLAUS (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Köln 2009.
- LANG, JOACHIM/ENGLISCH, JOACHIM: Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, StuW 2005, S. 3 ff.
- OESTREICHER, ANDREAS/SPENDEL, CHRISTOPH: Steuerliche Abschreibung und Standortattraktivität, Baden-Baden 2001.
- OESTREICHER, ANDREAS/SPENDEL, CHRISTOPH/REISTER, TIMO: Common Corporate Tax Base (CCTB) and Effective Tax Burdens in the EU Member States, WTJ 2009, S. 46 ff.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, Business Restructuring. The smoke behind global taxation: An international perspective, A PwC Global Survey, April 2007.
- PRINZ, ULRICH: Unternehmenssteuerrecht in der Krise, Status:Recht 2009, S. 155 f.
- REISTER, TIMO: Steuerwirkungsanalysen unter Verwendung von unternehmensbezogenen Mikrosimulationsmodellen, Wiesbaden 2009.
- REISTER, TIMO/SPENDEL, CHRISTOPH/HECKEMEYER, JOST H./FINKE, KATHARINA: ZEW Corporate Taxation Microsimulation Model (ZEW TaxCoMM), ZEW Discussion Paper No. 08-117, Mannheim 2009.
- SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG, Für Stetigkeit – gegen Aktionismus, Jahresgutachten 2001/2002, Wiesbaden 2001.

- SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG, Das Erreichte nicht verspielen, Jahresgutachten 2007/2008, Wiesbaden 2007.
- SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG/MAX-PLANCK-INSTITUT FÜR GEISTIGES EIGENTUM, WETTBEWERBS- UND STEUERRECHT/ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHE WIRTSCHAFTSFORSCHUNG: Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, Bonn 2006.
- SCHAEFFLER, WOLFRAM: Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 11. Auflage, Heidelberg 2009.
- SCHAEUNEMANN, MARC P/DENNISEN, ANDRE/BEHRENS, STEFAN: Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, S. 23 ff.
- SCHNEIDER, DIETER: Streitfragen der Rückstellungsbilanzierung als Problem der Risikokapitalbildung, DB 1995, S. 1421 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, IStR 2009, S. 882 ff.
- SCHREIBER, ULRICH: Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, StuW 2002, S. 105 ff.
- SPENGLER, CHRISTOPH: Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Düsseldorf 2003.
- SPENGLER, CHRISTOPH: Tax Science Fiction: Entwicklung der nominalen Steuersätze, internationaler Steuerwettbewerb und Steuerbelastung des Portfolio-Aktionärs, in: RÄDLER, ALBERT J. (Hrsg.), Tax Science Fiction. Wie sieht unser Steuerrecht in 25 Jahren aus?, München 2008, S. 41 ff.
- SPENGLER, CHRISTOPH U.A.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformoptionen, Heidelberg 2009.
- SPENGLER, CHRISTOPH/FINKE, KATHARINA/ZINN, BENEDIKT: Bedeutung der Substanzbesteuerung in Deutschland, Baden-Baden 2010.
- SPENGLER, CHRISTOPH/GOLÜCKE, MARTIN: Gesellschafter-Fremdfinanzierung – Implikationen der EG-Rechtswidrigkeit von § 8a KStG für die Praxis und den Gesetzgeber, RIW 2003, S. 333 ff.
- SPENGLER, CHRISTOPH/REISTER, TIMO: Schriftliche Stellungnahme des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) für die öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf 16/4841 und weiteren Anträgen am Mittwoch, 25. April 2007, Mannheim 2007.
- STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT KOMMISSION STEUERGESETZBUCH: Steuerpolitisches Programm: Einfacher, gerechter, sozialer. Eine umfassende Ertragsteuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung, Berlin 2006.
- TIPKE, KLAUS/LANG, JOACHIM: Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010.
- WEHNERT, OLIVER/SANO, YUKIKA: Internationale Regelungen zu Funktionsverlagerungen, IStR 2010, S. 53 ff.
- WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, Bonn 1999.
- WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Besteht in Deutschland weiterer fiskalpolitischer Handlungsbedarf zur Stabilisierung der Konjunktur?, Brief an den Bundesfinanzminister vom 4. Dezember 2008, <http://www.bundesfinanzministerium.de>.

Der unternehmerische Kapitalgesellschafter

Roman Seer*

Abstract

Das deutsche Unternehmenssteuerrecht folgt nach wie vor einer von der Rechtsform abhängigen Struktur. Der Personengesellschafter (auch der passive Kommanditist) wird als gewerblicher Mitunternehmer, der Kapitalgesellschafter dagegen als bloß vermögensverwaltender Kapitalanleger typologisiert. Dieser schematischen Einteilung soll selbst ein beherrschender Gesellschafter/Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft folgen. Auch ein derart unternehmerischer Kapitalgesellschafter wird als Kapitalanleger kraft Rechtsform und unselbständiger Arbeitnehmer kraft Anstellungsvertrages betrachtet. Dadurch entstehen jedoch erhebliche Wertungswidersprüche im Ertragsteuerrecht, die dieser Beitrag im Einzelnen aufzeigt. Es bedarf eines typologischen Neuansatzes, der die Organstellung und Mitgliedschaft des unternehmerischen Kapitalgesellschafters einer Gesamtschau unterzieht. Dabei lässt sich das Dogma nichtselbständiger Organstellung des Gesellschafter/Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft nicht aufrecht halten. Den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht es vielmehr, den unternehmerischen Kapitalgesellschafter grundsätzlich als selbständigen Gewerbebetreibenden im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu behandeln, zu dessen notwendigem Betriebsvermögen die Kapitalgesellschaftsbeteiligung gehört.

| | |
|--|-----|
| 1. Einführung | 98 |
| 2. Typus des Mitunternehmers (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG) | 99 |
| 3. Typus des unternehmerischen Kapitalgesellschafters als Gewerbebetreibender | 101 |
| 3.1. Hybrides Mitunternehmerkonzept des § 17 EStG a.F. | 101 |
| 3.2. Funktionsverlust des heutigen § 17 EStG | 104 |
| 3.3. Unternehmerischer Kapitalgesellschafter als Fremdkörper im System der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG 2009) | 105 |
| 3.4. Bedeutung der §§ 20 Abs. 1, 17 Abs. 1 EStG für die typologische Einordnung unternehmerischer Kapitalgesellschafter | 107 |
| 3.5. Das persönliche unternehmerische Engagement des Gesellschafters als entscheidendes Kriterium der Einkünftequalifizierung | 110 |
| 4. Lackmustest am Beispiel des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers | 113 |
| 4.1. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs | 113 |
| 4.2. Rechtsprechung des Bundessozialgerichts | 114 |
| 4.3. Verfehltes Dogma nichtselbständiger Organstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers | 116 |
| 4.4. Gebotene Einbeziehung der GmbH-Beteiligung in die typologische Gesamtschau | 118 |
| 4.5. Folgerung: Tätigkeit des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers als Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG | 120 |
| 5. Ergebnis | 122 |

* Prof. Dr.; Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

1. Einführung

Die deutsche Unternehmensbesteuerung ist nach wie vor dualistisch geprägt. Die Kapitalgesellschaft ist Körperschaftsteuersubjekt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG); es gilt das Trennungsprinzip. Erst mit Ausschüttung wird der Gewinn anteilig bei dem Gesellschafter erfasst. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ordnet diese Gewinnausschüttung auf der Ebene des Kapitalgesellschafters den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Der Kapitalgesellschafter wird hier grundsätzlich als bloß *vermögensverwaltender Kapitalanleger* betrachtet, ohne dass die Vorschrift quantitative oder qualitative Beschränkungen vornimmt. Dagegen ist die Personengesellschaft kein Einkommensteuersubjekt. Subjekt der Einkommensteuer ist vielmehr der Personengesellschafter, dem der Gewinn der Personengesellschaft nach dem Transparenzprinzip unmittelbar nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG anteilig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet wird.¹ Die Norm versteht den Personengesellschafter (auch den Kommanditisten) nicht als bloß vermögensverwaltenden Kapitalgeber, sondern als *gewerblichen Mitunternehmer*.

In der Rechtswirklichkeit des 21. Jahrhunderts ist der Urtyp des Mitunternehmers als unbeschränkt haftender, im Unternehmen der Personengesellschaft sich aktiv betätigender Personengesellschafter (natürliche Person als OHG-Gesellschafter oder Komplementär einer KG) aber die rare Ausnahme. Bundesweit existieren überhaupt nur noch ca. 25.000 Offene Handelsgesellschaften (= 11 % der Personhandelsgesellschaften). Dies ist eine Größenordnung, welche die Zahl von Aktiengesellschaften (ca. 18.000) nur leicht übersteigt. Zudem hat sich ihre Binnenstruktur in vielen Fällen längst vom Bild einer haftungsoffenen OHG entfernt, indem mittlerweile häufig Kapitalgesellschaften oder GmbH & Co. KG Obergesellschaften der OHG sind.² Von den ca. 200.000 Kommanditgesellschaften besitzt allenfalls nur noch jede achte KG eine natürliche Person als unbeschränkt haftende Komplementärin; 7/8 aller KG sind als GmbH & Co. KG oder in einer vergleichbaren haftungsbeschränkenden Gesellschaftsstruktur organisiert.³ Ihnen stehen ca. 1 Million Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) gegenüber, die selbst nach Abzug nicht erwerbsorientierter (z.B. gemeinnütziger) Gesellschaften damit die zahlenmäßig dominierende unternehmerische Rechtsform bilden.⁴ Außerhalb der großen kapitalmarktorientierten Publikumsgesellschaften äußert sich unternehmerisches Engagement heute also ganz überwiegend in den Rechtsformen der GmbH oder GmbH & Co. KG. Der in der Rechtswirklichkeit vorfindbare *Regel-Typus* des *Personengesellschafters* ist der *Kommanditist*. Mit ihm ist als *Regel-Typus* einer personalistischen Kapitalgesellschaft der *GmbH-Gesellschafter* zu vergleichen. Es stellt sich die Frage, warum der Kommanditist typischerweise als gewerblicher Mitunternehmer, der GmbH-Gesellschafter dagegen typischerweise nur als bloß vermögens-

¹ Zum Transparenzprinzip s. PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 62 ff.

² Aktuelle Zahlen bei KORNBLUM, GmbHR 2009, 1056 (1061).

³ Aktuelle Zahlen bei KORNBLUM, GmbHR 2009, 1056 (1061).

⁴ Aktuelle Zahlen bei KORNBLUM, GmbHR 2009, 1056 (1062).

verwaltender Kapitalgesellschafter mit steuerrechtlich ganz erheblich voneinander abweichenden Rechtsfolgen zu behandeln ist. Besonders fragwürdig ist diese grundlegende Unterscheidung nach Einführung der sog. Unternehmergesellschaft (UG) in § 5a GmbHG durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23. Oktober 2008 geworden.⁵ Der nur mit einer Einlage von wenigen Euro an der UG beteiligte Gesellschafter prägt den Unternehmensgegenstand allein durch seine Arbeitskraft, nicht aber durch sein Kapital. Es stellt sich daher die Frage, ob nicht zumindest ein unternehmerisch handelnder Kapitalgesellschafter (Gesellschafter-Geschäftsführer) die Merkmale eines selbständigen Gewerbebetreibenden erfüllt.

2. Typus des Mitunternehmers (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG)

Schon § 7 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920⁶ enthielt für die Qualifikation der Einkünfte eines Personengeschafters das Mitunternehmerkonzept:

„Zum Einkommen aus Gewerbebetrieb gehören:

.....

3. bei Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Erwerbsgesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, ihr Anteil am Geschäftsgewinne zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat.“

Ebenso wie in § 7 Nr. 3 EStG enthält der Wortlaut des heutigen § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG die Unklarheit, worauf sich der die Mitunternehmereigenschaft bezeichnende Relativsatz bezieht: auf alle Gesellschaften einschließlich der Personhandelsgesellschaften oder nur auf die „anderen (Erwerbs-)gesellschaften“. Letzteres würde bedeuten, dass jeder Gesellschafter einer OHG oder KG anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezöge; eine besondere Prüfung der Mitunternehmereigenschaft wäre nur bei solchen Gesellschaften angezeigt, die keine Personhandelsgesellschaften sind.⁷ Dem widerspricht jedoch die Rechtsprechung und h.M., die das Zurechnungskriterium der Mitunternehmereigenschaft allgemein auf alle Gesellschaften beziehen.⁸ Jedoch sind die Anforderungen, welche die Rechtsprechung an den Typus eines Mitunternehmers stellt, nicht sehr hoch. Die handelsrechtlichen Gesellschaftsformen der OHG und KG sind nach ihr *Regelbeispiele* für

⁵ BGBl. 2008 I, 2026.

⁶ RGBl. 1920 I, 359, 361.

⁷ So etwa vertreten von MEßMER, in: FS Döllner, 429 (432); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 151, 154 f.; CARLÉ/BAUSCHATZ, in: KORN, EStG, § 15 Rn. 27.

⁸ So bereits RFHE 27, 332 (334); st. Rspr. des BFH: s. BFH, BStBl. 1984 II, 751 (769); BStBl. 1993 II, 616 (621); BStBl. 2000 II, 183; WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 259; HAEP, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Rn. 300.

gewerbliche Mitunternehmensschaften.⁹ Danach ist der Gewinn einer Gesellschaft dem Gesellschafter als gewerbliche Einkünfte anteilig zuzurechnen, wenn er mindestens über die Einwirkungs- und Vermögensrechte verfügt, die ein Kommanditist nach den handelsrechtlichen Bestimmungen (HGB-Regelstatut) besitzt. Selbst davon lässt der BFH noch Abstriche zu. Er betont, dass das Tatbestandselement des Mitunternehmers ein offener Typusbegriff sei, der durch eine größere Anzahl von Typusmerkmalen beschrieben werden könne und für den das Gesamtbild entscheidend sei. Gleichzeitig fordert er, dass die beiden Teilelemente der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos im Rahmen des Gesamtbildes vorhanden sein müssten,¹⁰ eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative aber durch ein hohes Mitunternehmerrisiko (und umgekehrt) ausgeglichen werden könne.¹¹ Das Typusmerkmal der *Mitunternehmerinitiative* steht für den *Einfluss des Gesellschafters auf die Unternehmensentscheidungen der Gesellschaft*, das Typusmerkmal des *Mitunternehmerrisikos* für seine *Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg der Unternehmung der Gesellschaft*. Nach § 164 HGB entspricht es dem Leitbild des HGB-Regelstatut-Kommanditisten, dass er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist. Gleichwohl meint die Rechtsprechung, dass in Gestalt der gesellschaftsrechtlichen Stimm- und Kontrollrechte eine hinreichende Mitunternehmerinitiative für den Kommanditisten verbleibe. Selbst der gesellschaftsvertragliche Ausschluss des Widerspruchsrechts des § 164 HGB soll an der Mitunternehmerinitiative des Kommanditisten nichts ändern, wenn dieser in der Gesellschafterversammlung zumindest die Änderung der Satzung oder die Auflösung der Gesellschaft verhindern könnte.¹² Angesichts dieses geringen Niveaus des Einflusses auf Unternehmensentscheidungen fragt es sich, warum die h.M. überhaupt am Merkmal der Mitunternehmerinitiative festhält.¹³ Das wichtigere Typusmerkmal bleibt daher die Beteiligung am Erfolg der Unternehmung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und dem Geschäftswert der Gesellschaft. Hier lassen sich stärkere Konturen gewinnen. Allerdings schraubt die Rechtsprechung auch insoweit den Mindeststandard herunter, indem sie sog. Buchwertabfindungsklauseln für den Fall der Kündigung durch den Gesellschafter für unschädlich hält.¹⁴

Es bleiben damit lediglich *Extremfälle* übrig, in denen ein *Kommanditist kein Mitunternehmer* im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG ist. Dabei handelt es sich vor allem um Gestaltungen bei sog. Familienpersonengesellschaften, wenn die Kommanditistenstellung von vornherein – ohne Einflussmöglichkeit des Kommanditisten – befristet ist oder er von der Mehrheit der Gesellschafter ohne Vorliegen

⁹ HAAS/DRÜEN, in: FS Priester, 133 (143).

¹⁰ BFH, BStBl. 1984 II, 751 (769); BStBl. 2000 II, 183; BStBl. 2008 II, 681.

¹¹ BFH, BStBl. 1998 II, 480; BStBl. 2008 II, 681.

¹² BFH, BStBl. 1989 II, 758; BStBl. 1994 II, 635; zum Ausschluss der Mitunternehmerinitiative s. BFH, BStBl. 1989 II, 762.

¹³ Mit Recht krit. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II 3 bb; SCHÖN, StuW 1996, 275 (286).

¹⁴ BFH, BStBl. 1980 II, 271; BStBl. 1989 II, 758; BStBl. 1998 II, 480; BStBl. 2001 II, 186.

besonderer Gründe hinausgekündigt werden kann.¹⁵ Außerhalb des nicht unbedingt durch einen natürlichen Interessengegensatz gekennzeichneten Bereichs der Familienpersonengesellschaft verneint die Rechtsprechung die Mitunternehmerstellung eines Kommanditisten praktisch nicht. Besonders augenfällig wird dies in den Fällen sog. *Arbeitnehmer-Kommanditisten*.¹⁶ In der auch heute noch tragenden Referenzentscheidung des BFH vom 24. Januar 1980 traten Arbeitnehmer als Kommanditisten in die KG, die zugleich ihre Arbeitgeberin war, mit Beteiligungen von max. je 8 % (in der Summe 16 %) am Gewinn und Verlust der KG ein. Außerdem leisteten sie Bareinlagen von max. je 3.000 DM. An ihrer Tätigkeit änderte sich faktisch nichts. Ihr Widerspruchsrecht nach § 164 HGB war zu Lebzeiten der beherrschenden Komplementärin, die einen 84%igen Anteil besaß, ausgeschlossen. Bei einer Kündigung der Beteiligung war das Auseinandersetzungsguthaben auf die erbrachten Einlagen beschränkt. Im Falle der Hinauskündigung durch Beschluss der übrigen Gesellschafter und im Todesfalle sollte der gekündigte Kommanditist dagegen zum gemeinen Wert seines Anteils (ohne Ansatz des Firmenwerts) abgefunden werden. Die Kommanditbeteiligung war schließlich nicht vererblich. Trotz dieser ganz erheblichen Einschränkungen ihrer Kommanditistenstellung qualifizierte der BFH die Arbeitnehmer als Mitunternehmer und rechnete dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nur den gesellschaftsrechtlichen Gewinnanteil, sondern als Tätigkeitsvergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1, 2. Alt. EStG auch noch die Gehälter der arbeits- und sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer qualifizierten Kommanditisten zu.¹⁷ Damit sind nach der Rechtsprechung selbst *Zwerg-Kommanditanteile am Unternehmen des Arbeitgebers* geeignet, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) in mitunternehmerische Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG *umzuqualifizieren*.

3. Typus des unternehmerischen Kapitalgesellschafters als Gewerbebetreibender

3.1. Hybrides Mitunternehmerkonzept des § 17 EStG a.F.

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften schrieb § 17 EStG a.F. unter bestimmten Voraussetzungen immerhin eine „mitunternehmerähnliche“ Qualität zu. Die ursprüngliche Konzeption der Besteuerung von Einkünften aus „wesentlichen“ Beteiligungen an Kapitalgesellschaften lässt sich auf das Einkommensteuergesetz 1925 vom 10. August 1925¹⁸ zurückführen. § 30 EStG 1925 legte fest, dass Einkünfte aus der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (§ 30 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1925), eines Mitunternehmeranteils (§ 30 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925) und einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 30 Abs. 3

¹⁵ BFH, BStBl. 1979 II, 405 (408 f.); BStBl. 1979 II, 670 (672); BStBl. 1981 II, 663 (664); BStBl. 1982 II, 342 (343 f.).

¹⁶ BFH, BStBl. 1980 II, 271; BFH/NV 1993, 156; BStBl. 1996 II, 515; BStBl. 2007 II, 942.

¹⁷ BFH, BStBl. 1980 II, 271 (274).

¹⁸ RGBI. 1925 I, 189.

ESTG 1925) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb „zu gelten“ hätten. Die Regelung des § 30 EStG 1925 sollte klarstellen, dass auch Einkünfte aus der *Unternehmensveräußerung* als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind.¹⁹ Als eine *wesentliche* Beteiligung definierte § 30 Abs. 3 S. 2 EStG 1925, wenn der Veräußerer oder seine Angehörigen unmittelbar oder durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Erwerbsgesellschaft zusammen an der Gesellschaft zu mehr als 25 % bei der Veräußerung oder innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung beteiligt waren. Der Veräußerung stellt § 30 Abs. 4 EStG 1925 die *Aufgabe* eines Betriebes gleich. Damit behandelte der historische Gesetzgeber wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Veräußerungs- oder Aufgabefalle *wie mitunternehmerische Beteiligungen an Personengesellschaften*. Diese Gleichstellung begründete er u.a. wie folgt:²⁰

„Es gibt zahlreiche Gesellschaften mit beschränkter Haftung, zum Teil auch Aktiengesellschaften und andere Erwerbsgesellschaften, bei denen die gesamten Anteile oder ein großer Teil aller Anteile sich in einer Hand oder in wenigen Händen befinden. Solche Unternehmungen sind zwar juristisch als Körperschaft zu behandeln; sie selbst werden nach dem Körperschaftsteuergesetz, die aus ihnen gezogenen Gewinnanteile als Einkommen aus Kapitalvermögen besteuert. Wirtschaftlich stehen solche Unternehmungen Einzelbetrieben, offenen Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften, bei denen der Gewinn als Einkommen aus Gewerbebetrieb des Unternehmers (Mitunternehmers) zu versteuern ist, sehr nahe.“

Den Mitunternehmergedanken verfolgte das EStG 1925 aber nur *inkonsequent*.²¹ Während § 30 Abs. 3 EStG 1925 den wesentlich Beteiligten im Veräußerungsfall zum *gewerblichen Mitunternehmer* machte, ordnete § 37 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1925 die laufenden Gewinnausschüttungen und Dividenden den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Es behandelte ihn also im Unterschied zum Personengesellschafter für die Zeit seiner Beteiligung als *bloß privaten Kapitalgeber* und Nichtunternehmer, um ihn dann im Veräußerungsfall plötzlich zum Mitunternehmer mutieren zu lassen. An dieser hybriden, nicht folgerichtigen Konstruktion hielt das Einkommensteuergesetz auch später fest.²²

Die Rechtfertigung dafür, die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ zu qualifizieren, sah der Gesetzgeber typisierend in einem Vergleich des wesentlich beteiligten Kapitalgesellschafters mit einem mitunternehmerischen Gesellschafter an einer Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2

¹⁹ LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 502.

²⁰ Amtl. Begründung zum EStG 1925, Reichstag, III. Wahlperiode, 1924/25, Drucks. Nr. 795, 23 f., 55 ff.

²¹ Mit Recht kritisch WOLFF-DIEPENBROCK, in: FS Klein, 875 (878).

²² So § 17 EStG 1934, RGBI. 1934 I, 1005, und nach dem 2. Weltkrieg s. Steueränderungsgesetz v. 14. Mai 1965, BGBl. I, 377; zu den bis 1998 getroffenen marginalen gesetzlichen Änderungen des § 17 EStG s. SCHNEIDER, in: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 17 Rn. A 197-206; EILERS/SCHMIDT, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 17 Rn. 1.

ESTG).²³ Dem folgte der BFH in ständiger Rechtsprechung.²⁴ Die „Wertentscheidung zugunsten des Mitunternehmerbegriffs“²⁵ sahen sowohl die Einkommensteuerverwaltungskommission 1964 als auch die Steuerreformkommission 1971 als den tragenden Grund für die Steuerbarkeit des Veräußerungs-/Liquidationsgewinns an.²⁶ Dem folgte das BVerfG schließlich in seinem Beschluss vom 7. Oktober 1969, in dem es die in § 17 Abs. 1 EStG 1934/1965 getroffene Grenze der 25%-Beteiligung als vertretbar und mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar billigte.²⁷ Es wies auf den mit einer mehr als 25%igen Beteiligung verbundenen gesteigerten Einfluss auf die Geschäftspolitik und das Ausschüttungsverhalten der Gesellschaft im Sinne einer *Sperrminorität* hin.²⁸ Diese Rechtsprechung hat das BVerfG später in zwei Kammerbeschlüssen bestätigt.²⁹

Der zu mehr als 25 % am Stammkapital einer GmbH beteiligte Gesellschafter besitzt in der Tat in bestimmten grundlegenden Entscheidungen eine *Blockierposition*. Sie erstreckt sich insbesondere auf Satzungsänderungen (s. §§ 53 Abs. 2 GmbHG, 179 Abs. 2 AktG) einschließlich der Kapitalerhöhung (s. §§ 55 GmbHG, 182 Abs. 1 AktG), die Auflösung der Kapitalgesellschaft durch Gesellschafterbeschluss (§§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG, 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG), den Abschluss von Unternehmensverträgen (§ 293 Abs. 1 S. 2 AktG), den Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft einer anderen Rechtsform (§ 240 Abs. 1 UmwG) und die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft einer anderen Rechtsform (§ 50 Abs. 1 UmwG).³⁰ Der BGH verlangt darüber hinaus eine qualifizierte ¾-Mehrheit für die Erhebung einer Ausschließungsklage.³¹ Ferner bedarf es gem. § 103 Abs. 1 S. 2 AktG einer qualifizierten ¾-Mehrheit, um Aufsichtsratsmitglieder während ihrer Amtszeit abzuwählen.³²

Zwar übertragen die vorgenannten Rechte dem wesentlich Beteiligten keine operativen Unternehmensentscheidungen. In *grundlegenden Strukturentscheidungen* sind Vorstand bzw. Geschäftsführung sowie Mehrheitsgesellschafter aber auf eine Kooperation mit dem zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital beteiligten Gesellschafter angewiesen. Der mehr als 25%ige Anteil verleiht der Beteiligung

²³ Siehe oben Fn. 20; außerdem zum Steueränderungsgesetz 1965 s. BT-Drucks. IV/2400, 69.

²⁴ BFH, BStBl. 1960 III, 409 (410); BStBl. 1964 III, 624 (625); BStBl. 1967 III, 45 (46); BStBl. II 1993, 292 (294); BStBl. 2001 II, 809, (811 f.); BStBl. 2005 II, 861; zuletzt BFH/NV 2008, 61 (62).

²⁵ So LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 502; zum einkommenssteuerlichen Belastungsgrund des § 17 EStG a.F. ausf. SCHNEIDER, in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 17 Rn. A 44 ff.

²⁶ Bericht der EINKOMMENSTEUERKOMMISSION, 184; Gutachten der STEUERREFORMKOMMISSION 1971, Teil II, Rn. 111.

²⁷ BVerfGE 27, 111 (128 ff.).

²⁸ BVerfGE 27, 111 (129), unter Bezugnahme auf BVerfGE 21, 6 (11), für eine erweiterte Haftung nach § 115 RAO.

²⁹ BVerfG, GmbHR 1985, 308; HFR 2005, 780.

³⁰ Siehe SCHMIDT, in: SCHOLZ, GmbHG, § 47 Rn. 4.

³¹ BGHZ 9, 157 (177); BGHZ 153, 285 (288 ff.).

³² Siehe HÜFFER, AktG, § 103 Rn. 4.

dadurch eine *unternehmerische Qualität*.³³ Deshalb ist es zutreffend, wenn die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis darin die Möglichkeit der Einflussnahme auf Unternehmensentscheidungen durch wesentlich Beteiligte erkennen.³⁴ Unverständlich bleibt jedoch, warum sich die dadurch begründete mitunternehmerähnliche Stellung *erst im Veräußerungs- oder Liquidationsfalle* zeigen soll. Das vorgenannte Einflusspotenzial besitzt der wesentlich Beteiligte doch gerade schon während der Dauer der wesentlichen Beteiligung. Warum er in dieser Zeit – anders als ein Kommanditist – keine gewerblichen Einkünfte, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) im Sinne einer privaten Kapitalanlage beziehen soll, hat die Rechtsprechung – soweit ersichtlich – niemals problematisiert. Besonders in den Fällen, in denen der Gesellschafter sogar eine Mehrheitsbeteiligung besitzt und zugleich als Organ die Geschäfte der Kapitalgesellschaft führt (z.B. als 100%iger Gesellschafter/Geschäftsführer), wird dieser Wertungswiderspruch evident und bleibt bisher unaufgelöst (dazu noch ausführlich unter 4.).

3.2. Funktionsverlust des heutigen § 17 EStG

Den Zusammenhang mit einer mitunternehmerischen gewerblichen Beteiligung hat der Gesetzgeber spätestens mit der Einführung des sog. Steuersenkungsgesetzes 2000 vom 23. Oktober 2000³⁵ aufgegeben. Dort strich er den Begriff „wesentlich“ und senkte die Beteiligungsschwelle von 10 %³⁶ auf 1 %. Diese Maßnahme besitzt ihren Hintergrund in dem grundlegenden Wechsel vom Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren zum sog. Halbeinkünfteverfahren. Das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren hatte den Gewinn auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zunächst voll mit Körperschaftsteuer (zuletzt 40 %) belastet, um erst im Zeitpunkt der Ausschüttung an den Gesellschafter nach einer Reduzierung der Körperschaftsteueraus-schüttungsbelastung (auf zuletzt 30 %) zu einer Vollarrechnung der Körperschaftsteuer auf die inländische Einkommensteuer des Gesellschafters zu gelangen. Da dieses in sich geschlossene, rein nationale System zur Diskriminierung grenzüberschreitender Beteiligungen führte und die EU-Kommission der Bundesrepublik Deutschland die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens angedroht hatte³⁷, wurde es durch das sog. Halbeinkünfteverfahren ersetzt. Dem internationalen Steuerwettbewerb folgend senkte der Gesetzgeber den Körperschaftsteuersatz auf 25 % und belastete die Hälfte des ausgeschütteten Gewinns (s. § 3 Nr. 40 EStG) auf der

³³ KRÖNER, StbJb. 1997/98, 193 (20 ff.).

³⁴ Wie hier FRIAUF, DB-Beilage 8/1995, 11; KRÖNER, StbJb. 1997/98, 193 (201 f.). Im Zusammenhang mit der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften stellt auch Abschnitt 101 Abs. 1 S. 4 ErbStR 2003 in Anknüpfung an die VStR 1995 fest: „Bei einem Anteilsbesitz von mehr als 25 % des Nennkapitals ist stets ein Einfluss auf die Geschäftsführung anzunehmen.“

³⁵ BGBl. 2000 I, 1433.

³⁶ Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24. März 1999, BGBl. I, 402 (409), hatte die Beteiligungsschwelle zuvor gerade erst von „mehr als 25 %“ auf „mindestens 10 %“ gesenkt.

³⁷ Die Europauntauglichkeit des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens ist später aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des FG Köln vom EuGH v. 6.3. 2007 – Rs. C-292/04, Meilicke, Slg. 2007-I, 1835, auch festgestellt worden.

Ebene des Gesellschafters nach.³⁸ Die Absenkung der Schwelle auf 1 % soll in diesem System der Gefahr begegnen, dass es unterhalb der bisherigen höheren Wesentlichkeitsschwelle durch Veräußerung der Beteiligung möglich wird, die Halbeinkünftebesteuerung auf der Ebene des Gesellschafters zu vermeiden.³⁹ § 17 EStG besitzt danach also nicht mehr – wie früher – die Funktion, die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft der Veräußerung einer mitunternehmerischen Beteiligung an einer Personengesellschaft gleichzustellen.⁴⁰ Vielmehr erschöpft sich die Funktion in der *Ausweitung der Anwendung des sog. Halbeinkünfteverfahrens* auf Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften.⁴¹ Dementsprechend hat das Steuersenkungsgesetz 2000 die Veräußerungsgewinne im Sinne des § 17 EStG auch aus dem Katalog des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG der ermäßigt besteuerten außerordentlichen Einkünfte gestrichen.

Wenn es seit der Neufassung des § 17 EStG nur noch um die Gleichbehandlung des Veräußerungs- mit dem Ausschüttungsfalle geht, fragt es sich allerdings, welchen Sinn die 1%-Schwelle noch haben soll. Gesellschaftsrechtlich ist sie unbedeutend.⁴² Einen besonderen Einfluss auf die Geschäftsführung vermag eine 1%-Beteiligung sicher nicht zu vermitteln. § 17 EStG ist nunmehr zu einem „Massentatbestand“ geworden, der auch Streubesitz erfasst. Es besteht kein überzeugender Grund, diesen Bereich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen.⁴³ Spätestens seitdem die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit der Einführung der sog. Abgeltungsteuer generell die Veräußerung im Streubesitz befindlicher Anteile an Kapitalgesellschaften umfassen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG⁴⁴), ist § 17 EStG insoweit systematisch deplaziert.

3.3. Unternehmerischer Kapitalgesellschafter als Fremdkörper im System der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG 2009)

Mit der Einführung der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber das grundlegende Prinzip einer *synthetischen Einkommensteuer* verlassen. Die nach §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 S. 1 EStG abgeltende Besteuerung bewirkt eine *sondertarifierende Schedule*.⁴⁵ Sie erfasst nicht nur die laufenden Kapitalerträge, sondern durch eine

³⁸ Siehe näher SEER, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, 103 ff.; HEY, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 11 Rn. 11 ff.

³⁹ SCHNEIDER, in: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 17 Rn. A 579; HEINEMANN, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, 130.

⁴⁰ DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 151.

⁴¹ HEINEMANN, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, 131 ff.

⁴² SCHULTE, DB 2000, 1043 (1046); HEINEMANN, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, 135.

⁴³ DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 155 ff.; GOSCH, in: KIRCHHOF, EStG, § 17 Rn. 5; a.A. wohl WÄCKERLIN, Betriebsausgabenabzug und Halbeinkünfteverfahren, 145 f.

⁴⁴ Eingeführt mit Wirkung vom 1. Januar 2009 durch das sog. Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14. August 2007, BGBl. I, 1912.

⁴⁵ Siehe im Einzelnen den Überblick bei LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 492 ff.

Erweiterung des § 20 Abs. 2 EStG auch die Kapitalveräußerungseinkünfte. Die Besteuerung hängt damit nicht mehr davon ab, ob Quelleneinkünfte oder Stammvermögensveränderungen vorliegen. Neben dieser im Dienste gleichmäßiger Besteuerung stehenden Vereinfachung verspricht die Abgeltungsteuer *Vollzugsvorteile*. Dem Steuerpflichtigen gewährleistet sie Anonymität, erübrigt die Steuererklärungspflicht und trifft so auf gesteigerte Akzeptanz. Für die Banken und Kreditinstitute reduziert sich der Verwaltungsaufwand auf die Einbehaltung und Abführung der Abgeltungsteuer. Eine Doppelung von Quellensteuer und Mitteilungspflichten entfällt weitgehend. Für die Finanzverwaltung erübrigt sich insoweit das aufwendige Veranlagungsverfahren. Die Kontrolle fokussiert sich auf die Erfüllung der Steuerentrichtungspflicht durch die ca. 2.900 inländischen Zahlstellen; eine Überprüfung der Millionen Steuerpflichtigen wird in diesem Bereich grundsätzlich obsolet. Auf besondere Erwerbenaufwendungen braucht die Finanzbehörde keine Rücksicht mehr zu nehmen.

Dieser Strauss von Vorteilen wird jedoch durch eine weitgehende Einschränkung des *objektiven Nettoprinzips* teuer erkauft. Erwerbenaufwendungen werden nur noch pauschaliert in Höhe des Sparer-Pauschbetrages von 801 € (§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG) abgezogen. Mit der Abgeltungsteuer ist eine *objektsteuerähnliche Bruttobesteuerung* verbunden. Mangels eines echten Veranlagungswahlrechts⁴⁶ kann es dadurch zu einer *Übermaßbesteuerung* kommen. Die schedulare Anknüpfung an die Einkunftsart „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ (§ 20 EStG) bewirkt zudem zufällige Steuerbelastungen, wie gerade das Beispiel von GmbH-Gesellschaftern eindrucksvoll zeigt. Gewerbliche Kapitalerträge unterfallen ihr danach *a priori* nicht, während § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (offene ebenso wie verdeckte) Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften in vollem Umfang erfasst. Der Tagesgeldzins auf einem betrieblichen Kontokorrent ist danach mit dem individuellen Steuersatz des Gewerbetreibenden zu versteuern und in vollem Umfang (horizontal wie vertikal) mit Verlusten verrechenbar. Dagegen greift selbst für die Vollausschüttung an einen Einmann-GmbH-Gesellschafter die Abgeltungsteuer!

Die Idee der Abgeltungsteuer ist aber auf den *banktypischen Massenverkehr* ausgerichtet. Da unter die Einkunftsart des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch Ausschüttungen aufgrund von *unternehmerischen Beteiligungen* fallen, greift sie zu weit. Es zeigt sich dabei ein deutlicher Wertungswiderspruch zu § 17 EStG. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft ausmachen, sind gewerblich und fallen daher gem. § 20 Abs. 8 EStG nicht in die Schedule des § 20 EStG. Nach § 32d Abs. 1 EStG gelangt der Sondertarif mithin nicht zur Anwendung. Statt dessen unterliegt der Gewinn – wie bisher – gem. § 3 Nr. 40 c) EStG dem sog. *Teileinkünfteverfahren*. Warum dies erst im Fall der *Veräußerung* der Beteiligung und *nicht schon während des Haltens der Beteiligung* gelten soll, erschließt sich nicht.⁴⁷ Auf die nicht als Publikumsgesell-

⁴⁶ Die in § 32d Abs. 6 EStG eröffnete Wahlveranlagung führt lediglich zu einer Günstigerprüfung beim individuellen Steuersatz, nicht aber zu einem über § 20 Abs. 6 EStG hinausgehenden Abzug von Werbungskosten oder einer weitergehenden Verlustverrechnung.

⁴⁷ Die Divergenz zwischen § 17 und § 20 EStG ist so alt wie die beiden Vorschriften selbst und wurde offenbar nie richtig hinterfragt (siehe oben 3.1).

schaft organisierte personalistische Kapitalgesellschaft, also auf die typische GmbH (siehe oben 1.), passt die Abgeltungsteuer eben nicht.

In einem sehr späten Stadium des Gesetzgebungsverfahrens ist dies schließlich auch dem Gesetzgeber aufgefallen.⁴⁸ Er hat daraufhin in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für *typischerweise unternehmerische Beteiligungen* eine *Option* zur Einbeziehung der Gewinnausschüttungen in die allgemeine Bemessungsgrundlage bei Anwendung des generellen (progressiven) Einkommensteuertarifs geschaffen. Dies bedeutet, dass in diesen Fällen auch die *Erwerbsaufwendungen* (insbesondere Schuldzinsen) als Werbungskosten nach § 9 EStG abzugsfähig sind. Zur Kennzeichnung einer unternehmerischen Beteiligung verwendet er anstelle der heutigen 1%-Grenze in Anlehnung an § 17 EStG a.F. (siehe oben unter 3.1) eine 25%ige Beteiligungsgrenze (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 a) EStG). Allerdings fordert er – anders als etwa für die Verschonungssubvention bei unternehmerischem Vermögenserwerb nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG n.F. – keine die 25%-Schwelle übersteigende Beteiligung, sondern nur eine Mindestbeteiligung in dieser Höhe. Diese Abweichung von § 17 EStG a.F. überrascht, weil die unter 3.1 genannte Blockierposition erst dann erreicht wird, wenn die Beteiligungsquote die Grenze von 25% überschreitet. Ergänzend nennt § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 b) EStG den Fall einer geringeren, mindestens 1%igen Beteiligung an einer Berufsträgersgesellschaft. Diese Rückausnahmen führen aber nicht zur vollen synthetischen Normalbesteuerung, sondern zum Teileinkünfteverfahren mit der system- und verfassungswidrigen Restriktion des § 3c Abs. 2 EStG.⁴⁹ Unterhalb der Schwelle der 25%igen Beteiligungsgrenze bleibt die Friktion zur Anwendung des § 17 EStG im Veräußerungsfall, wenn es sich nicht gerade um einen Berufsträger handelt. Warum die Gewinnausschüttung an einen etwa zu 20 % an einer GmbH beteiligten Gesellschafter unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip mit der Abgeltungsteuer belegt wird, die Gewinnentnahme eines zu 20 % an einer KG beteiligten Kommanditisten der verbliebenen synthetischen Netto-Einkommensteuer unterfällt, ist wirtschaftlich nicht nachvollziehbar. Die mit einer 5jährigen Bindungsfrist versehene Optionslösung hilft hier nicht. Unternehmensbesteuerung und Abgeltungsteuer sind leider nicht aufeinander abgestimmt. Ihr mangelndes Zusammenspiel führt zu willkürlichen Besteuerungsergebnissen und einer unerträglichen Verkomplizierung des Steuerregimes.

3.4. Bedeutung der §§ 20 Abs. 1, 17 Abs. 1 EStG für die typologische Einordnung unternehmerischer Kapitalgesellschafter

Der Gewerbetreibende beteiligt sich selbständig und nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Der steuerrechtliche Gewerbebetriebsbegriff ist ein Typusbegriff.⁵⁰ Er ist aus der Erfahrung gewonnen und ver-

⁴⁸ Siehe Bericht des Finanzausschusses v. 8. November 2007, BT-Drucks. 16/7036, 14.

⁴⁹ Dazu im Einzelnen SEER, in: FS Hüffer, 937 (946 ff.).

⁵⁰ Zur herrschenden Auffassung statt vieler nur STRAHL, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, 299; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung II, 685; kritisch MÖSSNER, in: FS Kruse, 161 (172 ff.).

mittelt zugleich eine normative Wertentscheidung des Gesetzgebers.⁵¹ Er setzt einen Typus unternehmerischer Betätigung voraus und formuliert Merkmale, die für seine rechtliche Erfassung als charakteristisch angesehen werden.⁵² Es liegt in der Natur eines Typus, dass die Zuordnungs- und letztlich auch die Abgrenzungsentscheidung eine Frage der wertenden Gesamtabwägung und der Verkehrsauffassung ist. Nach gängigem Verständnis verwaltet der Gewerbetreibende sein Vermögen nicht lediglich, sondern er wirtschaftet damit.⁵³ Der Gewerbebetrieb wird in Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung daher (erst) dann angenommen, wenn zu der eigentlich vermögensverwaltenden Betätigung weitere Umstände hinzutreten, die dem Ganzen ein gewerbliches Gepräge geben.⁵⁴ Nennt § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG den Kommanditisten beispielhaft als Mitunternehmer, muss seine Rechtsstellung konsequenter Weise das *Untermaß an Mitunternehmerinitiative und -risiko* umschreiben, das – obgleich er vornehmlich Kapitalgeber ist – noch geeignet ist, eine Zuordnung zum Typus des Unternehmers zu rechtfertigen.⁵⁵ Verengt man seinen Blick auf diese Bestimmung, so scheint § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG das typische Bild eines vornehmlich Kapital gewährenden, aber im Übrigen passiven Mitglieds einer Personenvereinigung zu formulieren und mit Blick auf den Typus auch zu fixieren.

Wie verhält es sich aber „typologisch“, wenn sich die Personen in einer Kapitalgesellschaft zusammenschließen? Für den Kapitalgesellschaftsgesellschafter gilt jedenfalls die Bestimmung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht. Dies verbietet bereits die uneingeschränkte Steuersubjektivität der Körperschaft, die in klarem Gegensatz zur transparenten Besteuerungskonzeption dieser Norm steht. Das *Trennungsprinzip* gibt insoweit vor, dass sowohl die Körperschaft als auch der Gesellschafter Steuersubjekte sind und damit jeweils für sich in Ansehung der Einkünftequalifikation gewürdigt werden müssen. Es kommt auch steuerlich zur Trennung von Verband und Mitglied. Das Trennungsprinzip bewirkt folgerichtig, dass die wirtschaftliche Betätigung der Kapitalgesellschaft und auch das Gesellschaftsbetriebsvermögen dem Gesellschafter steuerlich nicht (anteilig) zugerechnet werden. Es schirmt den Gesellschafter damit von der originär gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft ab. Diese gesetzliche Ausgangslage schließt es jedoch nicht aus, auf der Ebene des Gesellschafters die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu bemühen und die Frage nach einem „Unternehmer hinter dem Unternehmen“ zu stellen.

Die Einkünftequalifikation nimmt allerdings ihren Ausgang nicht beim Typus des Unternehmers, sondern im normativen Umfeld der Überschusseinkünfte, in die die Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen eingebettet zu sein scheinen. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG können wir entnehmen, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit seinen Dividenden und Gewinnausschüttungen Einkünfte

⁵¹ LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 457 ff.

⁵² SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1977, 302 (303 ff.); LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 480.

⁵³ Vgl. KIRCHHOF, in: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 2 Rn. A 675.

⁵⁴ BUGE, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Rn. 1108 ff.

⁵⁵ HEY, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 18 Rn. 38; WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 266 ff. m.w.N.

aus Kapitalvermögen erzielt. Ferner bestimmt § 17 Abs. 1 EStG, dass der Gewinn aufgrund der Veräußerung einer früher sog. wesentlichen Kapitalgesellschaftsbeteiligung in Abweichung von § 20 Abs. 2 EStG ein solcher aus Gewerbebetrieb ist. Nachdem die wesentliche Beteiligung ursprünglich mit mehr als 25 v. H. definiert worden war, reicht derzeit eine Beteiligungsquote von 1 v. H. aus. Diese Normen zwingen wegen ihrer Existenz zu dem Rückschluss, dass *allein die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft den Anteilseigner noch nicht zum Unternehmer im steuerlichen Sinne macht*, sondern vielmehr vermögensverwaltender Natur ist. Denn sowohl § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als auch § 17 EStG würden über keinen Anwendungsbereich verfügen, wenn jedes Mitglied einer werbenden juristischen Person dem Typus „unternehmerischer Kapitalgesellschafter“ zugeordnet werden könnte.

Über diese Vorgabe und damit typenbeeinflussende Vorstellung des Gesetzgebers kann sich der Rechtsanwender *de lege lata* nicht hinwegsetzen. Die herrschende Auffassung scheint hierin sogar eine derart weitgehende und auch abschließende Zuordnungsentscheidung zugunsten der Vermögensverwaltung zu erblicken, dass die Mitgliedschaft an einer Kapitalgesellschaft so gut wie niemals aus sich heraus als unternehmerisch gewürdigt wird. Die überkommene Aussage, „die juristische Person sei Unternehmerin und zwar nur sie“⁵⁶, ist bis heute eigentlich nicht hinterfragt worden. Sowohl Rechtswissenschaft als auch Rechtspraxis scheinen sich an dieser These *selbst in ihrer Absolutheit* nicht zu stören.

Weder die §§ 20 Abs. 1, 17 Abs. 1 EStG noch die Entstehungsgeschichte stützen indes einen derartigen Absolutismus.⁵⁷ Wenngleich die Wurzeln des Einkünfte dualismus weiter zurückreichen,⁵⁸ kann hier insbesondere die amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 23. April 1925 angeführt werden. Der Gesetzgeber des Jahres 1925 setzte den Einkünften aus einer „selbständigen Erwerbs- und Berufstätigkeit“, denen „gemein [sei], dass von der Art, wie sie ihren Betrieb oder Beruf führen, ihr Einkommen im wesentlichen abhängt und dass sie demgemäß von dem Auf und Ab der Wirtschaft viel stärker betroffen sind [...]“⁵⁹, bewusst die Einkünfte aus einer „begrenzten Verwaltungstätigkeit aus Vermögen“⁶⁰ gegenüber. Diese Unterscheidung mag zwar auch dem bereits im Zusammenhang mit den Vorgängervorschriften geltend gemachten Pragmatismus in Ansehung der Einkünfteermittlung und der Frage nach der Zwangsläufigkeit von Betriebsvermögen geschuldet gewesen sein.⁶¹ Die als Gegensatz begriffenen „Hauptgruppen“ deuten aber zugleich auch einen prägenden Differenzierungsgrund an, den man mit Paul KIRCHHOF als die „Intensität der Vermögensnutzung“ bezeichnen kann.⁶² Mit dem Bild von der „begrenzten Verwaltung von Vermögen“ charakterisierte der Gesetzgeber

⁵⁶ STRUTZ, Handbuch des Reichssteuergesetzes, 337.

⁵⁷ SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (50 f.).

⁵⁸ Eingehend SÖHN, DSJG Bd. 30 (2007), 13 (15 ff.).

⁵⁹ RT-Drucks. III/795, 40 (zu § 7 EStG).

⁶⁰ RT-Drucks. III/795, 41 (zu § 7 EStG).

⁶¹ Siehe nur SCHNEIDER, Der Tatbestand der privaten Vermögensverwaltung im Einkommensteuerrecht, 31 ff.; SÖHN, DSJG Bd. 30 (2007), 13 (15 ff.).

⁶² KIRCHHOF, in: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 2 Rn. B 89; WITMANN, StuW 1993, 35 (39).

des Jahres 1925 insoweit anschaulich den reduzierten Intensitätsgrad, der das Verwalten von Vermögen, soweit es auf die Überlassung von Grund- und Geldkapital beschränkt ist, in seinem tendenziell eher passiven Handlungstypus von der aktiven, berufsmäßigen Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr abhebt.⁶³ Unter diesem Blickwinkel scheinen der Katalog des § 37 Abs. 1 EStG 1925 und nunmehr derjenige des § 20 Abs. 1 EStG zumindest in sich schlüssig. Wenn der Gesetzgeber den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der seine „Gegenleistung“ für die Kapitalüberlassung im weitesten Sinne aus den vermögensrechtlichen Elementen der Mitgliedschaft schöpft (vgl. § 58 Abs. 4 AktG und § 29 Abs. 1 GmbHG), mit dem typischen stillen Gesellschafter (Nr. 4), dem Gläubiger von Darlehen, Grundpfandrechten und Diskonten (Nr. 5, 7 u. 8) und dem Berechtigten aus Lebensversicherungen (Nr. 5) gleichstellt, kann die gesetzliche Vorgabe für die typologische Einordnung damit doch nur soweit reichen, wie sich der Anteilseigner *nicht wesentlich anders verhält* als die vorgenannten Kapitalgläubiger. Würdigt man die §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, 17 Abs. 1 EStG in diesem Kontext, bleibt der methodische Rückschluss aus dem objektiven Tatbestand der Einkünfte aus Kapitalvermögen letztlich auf die Aussage beschränkt, dass allein das Innehaben einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung noch keine unternehmerische Beteiligungstätigkeit begründet. § 17 EStG konkretisiert dies im Folgenden noch dahingehend, dass auch ein bestimmtes Anteilsquorum allein noch nicht ausreichend ist, um eine unternehmerische Betätigung zu begründen. Insoweit wird man wohl die ursprüngliche Beteiligungsgrenze von mehr als 25 von Hundert als maßgeblich ansehen müssen. Der Gesetzgeber grenzt seine Vorstellung mithin ausschließlich negativ ab, formuliert aber mitnichten den Typus positiv und vor allem nicht abschließend. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist damit im Prozess der Typuszuordnung in der Regel das erste, aber gewiss nicht das letzte Wort.⁶⁴

3.5. Das persönliche unternehmerische Engagement des Gesellschafters als entscheidendes Kriterium der Einkünftequalifizierung

Ist damit nicht mehr gewonnen als die Erkenntnis, dass jedenfalls allein eine Beteiligung von mehr als 25 von Hundert an einer Kapitalgesellschaft ohne das Hinzutreten weiterer Umstände noch keine originär unternehmerische Beteiligung begründet, konzentriert sich die Frage im nächsten Schritt darauf, was der Mitgliedschaft nun den unternehmerischen Charakter verleiht. Es geht darum, dasjenige rechtstatsächliche Element zu identifizieren, das den Kapitalgesellschaftsgesellschafter mit Blick auf den Gesamtkatalog des § 20 Abs. 1 EStG derart in einem anderen Licht erscheinen lässt, dass die Gleichstellung mit den Gläubigern von Darlehen, Lebensversicherungen und Spareinlagen nicht mehr begründbar ist.

⁶³ Überzeugend SCHNEIDER, Der Tatbestand der privaten Vermögensverwaltung im Einkommensteuerrecht, 37.

⁶⁴ SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (51).

Die Beantwortung dieser Frage muss im Ursprung jeder Unternehmung beginnen. Auch die Bildung und Betätigung einer juristischen Person ist letztlich immer auf das Streben nach Gewinn, Anerkennung und Selbstverwirklichung einzelner Menschen zurückzuführen. Die Ausprägung dieses Strebens entscheidet immer über die Qualität des unternehmerischen Elements. Seinen Ausdruck findet dies in den überwiegenden Fällen im *persönlichen unternehmerischen Engagement des Gesellschafters*. Hierdurch zeigt der Gesellschafter, ob er sein Geld allein durch fremde Hände arbeiten lassen will (= verwalten) oder ob er selbst seine Vorstellungen in Ansehung des operativen Geschäftes einzubringen vermag (= wirtschaften). Es geht um den Gegensatz zwischen der bloßen „Teilhabe“ am Erfolg bzw. Misserfolg der Unternehmung auf der einen Seite und der „Gestaltung“ dieses Erfolges bzw. Misserfolges auf der anderen Seite.⁶⁵ Die bereits zuvor zitierte amtliche Begründung bezeichnete dies als die Abhängigkeit des wirtschaftlichen Erfolges von der Art und Weise der Betriebsführung.⁶⁶ Es gibt diese Fälle zu Genüge, in denen der Kapitalgesellschaftsmantel nur zivilrechtlich eine Haftungsabschirmung bewirkt, der hinter der juristischen Person stehende Gesellschafter aber selbst die der Kapitalgesellschaft zurechenbare Tätigkeit entscheidend prägt. Wer der Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft „*seinen*“ *individuellen Stempel aufdrückt*, verwaltet das überlassene Kapital nicht lediglich. Er lässt nicht wirtschaften, sondern er wirtschaftet und verwirklicht sich selbst. Die unternehmerische Qualität der Mitgliedschaft korrespondiert daher letztlich mit der mit der Einflussnahme auf die Geschäftspolitik einhergehenden persönlichen – nicht zwingend juristischen – Verantwortung für das Wohl und Wehe des Verbandes.

Die Ausprägung dieses unternehmerischen Engagements im Einzelfall ist zum einen die Tatfrage nach der „Unternehmerpersönlichkeit“ des Gesellschafters. Zum anderen hängt sie aber auch maßgeblich von der Satzung und den (zwingenden) Vorschriften des jeweiligen Organisationsrechts ab. Hier macht sich im Besonderen bemerkbar, welcher rechtlichen Organisationsform sich die Gesellschafter bedienen. Der insbesondere im Innenverhältnis weitgehend dispositive Charakter des GmbH-Rechts erlaubt den Gesellschaftern eine starke Akzentuierung personalistischer Elemente, erlaubt Ausgestaltungen nach Art einer „KG mit allseits beschränkter Haftung“ und darüber hinaus selbst solche, die der GmbH-Beteiligung praktisch alle Merkmale – mit Ausnahme der Haftung – des OHG-Gesellschafters bzw. – in der Einmann-GmbH – des Einzelkaufmanns verleihen.⁶⁷ *Werner Flume* formulierte diese Erkenntnis überzeugend dahingehend, dass man die GmbH materiell als Personengesellschaft bezeichnen könne, die nur um der Haftungsbeschränkung willen als juristische Person verfasst ist.⁶⁸ Obgleich es den Gesellschaftern unbenommen ist, auch einen kapitalistisch geprägten GmbH-Typ zu errichten, überwiegen in der Rechtswirklichkeit gerade diese personalistischen GmbH-Typen. Unzählige GmbH-Gesellschafter verstehen „ihre“ Kapitalgesellschaft lediglich als haftungs-

⁶⁵ SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (52).

⁶⁶ RT-Drucks. III/795, 40 (zu § 7 EStG).

⁶⁷ ROTH, in: ALTMEPPEN/ROTH, GmbHG, Einl. Rn. 2.

⁶⁸ FLUME, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. 1, Teil 2, 61 f.

begrenzendes Vehikel zur freien Entfaltung ihrer eigenen unternehmerischen Persönlichkeit. Anders verhält es sich wiederum im Recht der Aktiengesellschaft. Das gesetzliche Leitbild ist die Publikums-Aktiengesellschaft. Wesensmerkmal ist eine ausgeprägte Verselbständigung des Unternehmens gegenüber den Anteilseignern;⁶⁹ mithin eine Distanz zwischen Financiers und Entscheidungsträgern. Der Vorstand führt die Geschäfte in eigener Verantwortung (vgl. § 76 AktG). Er unterliegt keinen Weisungen. Die Hauptversammlung hat in Angelegenheiten der Geschäftsführung keine eigene Kompetenz (§ 119 Abs. 2 AktG). Entsprechendes gilt für den Aufsichtsrat (§ 111 Abs. 4 AktG). Eine Einflussnahme der Anteilseigner auf die gewöhnliche Geschäftspolitik und die Zusammensetzung des Vorstands ist nur mittelbar in der Hauptversammlung durch die Auswahl der Aufsichtsratsmitglieder möglich. Diese Kompetenzverteilung ist zwingend⁷⁰ und prägt damit zugleich das Selbstverständnis des *typischen Aktionärs als bloßem Kapitalgeber*.

Diese Bandbreite an rechtstatsächlich anzutreffenden „Gesellschaftertypen“ zeigt nochmals deutlich, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG keinen abschließenden Charakter für sich in Anspruch nehmen kann, der nur dann zurücktritt, wenn die Kapitalgesellschaftsanteile in einem bestimmten Förderzusammenhang zu einer anderweitig als unternehmerisch qualifizierten Tätigkeit stehen. Es käme *anderenfalls zu einer Qualifizierung aller GmbH-Gesellschafter als „Kapitalanleger kraft Rechtsform“*.⁷¹ Eine solche formalistische Zuordnungsentscheidung ist einem auf Einkunftsbildern aufbauenden und auf Typusbegriffe vertrauenden Einkommensteuerrecht indes fremd. Warum sollte sich die einkommensteuerrechtliche Einkünftezuordnung diesen empirisch belegbaren Gesellschaftertypen auch verschließen? Es wurde bereits oben dargelegt, dass der Einkünfte dualismus und namentlich die § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 17 Abs. 1 EStG dieser Anerkennung nicht entgegenstehen können, da sie nur eine sachlich begrenzte Negativaussage formulieren. Die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG eröffnet bewusst die Möglichkeit, die Einkünfte eines Kapitalgesellschafters abweichend von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als gewerblich einzustufen. Der Gesetzgeber hat den vermögensverwaltenden Kapitalanleger „nur“ bis zu einem bestimmten Grad vertyp. Außerhalb dieser zwingenden gesetzlichen Vorgabe hat der Rechtsanwender die Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen abzugrenzen. Er muss sich mit dem konkurrierenden Typus des Unternehmers auseinandersetzen und dabei das unternehmerische Engagement des jeweiligen Kapitalgesellschafters würdigen. Damit ist folgerichtig auch die originär unternehmerische Mitgliedschaft in einer Kapitalgesellschaft, also der *Unternehmer hinter dem sich unternehmerisch betätigenden Verband* anzuerkennen. Das unternehmerische Element rechtfertigt also nicht bloß die Vorschrift des § 17 EStG als Veräußerungstatbestand für Privatvermögen, sondern ist vielmehr der tragende Grund für eine von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG abweichende Typuzuordnung in Richtung unternehmerische Gewinneinkünfte und begründet sogar eine eigene betrieb-

⁶⁹ SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 770 (§ 26 III 1 a).

⁷⁰ HÜFFER, AktG, § 119 Rn. 1.

⁷¹ SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (53).

liche Sphäre. § 17 EStG wird in Ansehung seines Gleichstellungsanliegens damit noch weitergehend zum Reservetatbestand.

4. Lackmustest am Beispiel des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers

4.1. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat sich mit dem Typus des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft bisher wenig grundlegend befasst. In seinem Urteil vom 26. Juni 1970 hat der VI. Senat die Erfindervergütung eines Vorstandsvorsitzenden und Alleinaktionärs einer AG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gerechnet.⁷² In der Begründung begnügte sich das Gericht mit dem schlichten Hinweis darauf, dass Bezüge, die ein Vorstandsmitglied einer AG als solches erhalte, allgemein zu den Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gehörten. Dass das Organ aber gleichzeitig als Alleinaktionär beherrschenden Einfluss auf die AG besaß, problematisierte der VI. Senat nicht. Inzident bejahte der I. Senat auch die Arbeitnehmer-eigenschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers in seinem Urteil vom 19. März 1997.⁷³ Allerdings erkannte er dort gleichzeitig dessen besondere Stellung und meinte, dass sich mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers keine Vereinbarung über die Vergütung von Überstunden oder Sonn- bzw. Feiertagszuschlägen verträge, so dass insoweit eine im Gesellschaftsverhältnis begründete verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vorliege. Der VI. Senat rekurrierte in seinem Urteil vom 2. Dezember 2005 für die Frage der Steuerfreiheit von Arbeitgeberanteilen zur gesetzlichen Sozialversicherung nach § 3 Nr. 62 EStG auf die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts.⁷⁴ Ob die vom BSG vorgenommene typologische Abgrenzung (dazu noch unter 4.2) auch über den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 62 EStG hinaus in das Steuerrecht zu übernehmen ist, klärte der BFH jedoch nicht. Dazu äußerte er sich aber jüngst in seinem Urteil vom 23. April 2009.⁷⁵ In dem Urteil ging es um die Haftung einer GmbH für Lohnsteuer für deren alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer, der zugleich zu 65 % am Stammkapital der GmbH beteiligt war. Obwohl der Geschäftsführer im Urteilsfall in der Zusammenschau von Organstellung und Mehrheitsbeteiligung die GmbH beherrschte, qualifizierte ihn der BFH – abweichend von der Rechtsprechung des BSG (siehe unten 4.2) – als Arbeitnehmer. Das Gericht begründet seine Auffassung wie folgt.⁷⁶

„Der Einwand der Revision, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung in der Lage sei, allein bestimmenden Einfluss auf

⁷² BFH, BStBl. 1970 II, 824 (für einen Alleinaktionär und Vorstandsvorsitzenden einer AG).

⁷³ BFH, BStBl. 1997 II, 877.

⁷⁴ BFH, BFH/NV 2006, 544.

⁷⁵ BFHE 225, 33.

⁷⁶ BFHE 225, 33 (38).

die Unternehmensentscheidungen auszuüben, steht der Würdigung, dass eine Weisungsgebundenheit vorliege, nicht entgegen. Zivilrechtlich muss zwischen der Organstellung und dem Anstellungsverhältnis unterschieden werden. Beide Rechtsverhältnisse stehen selbständig nebeneinander und können unabhängig voneinander begründet oder beendet werden.⁷⁷ Die Klägerin räumt selbst ein, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht von den Weisungen und der Kontrolle durch die Gesellschafterversammlung freigestellt sei, sondern lediglich aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung faktisch dem Direktionsrecht der Gesellschafter nicht unterliege. Die Personenidentität von Geschäftsführer und (Mehrheits-)Gesellschafter ändert jedoch an der Rechtsmacht der Gesellschafter und der Weisungsgebundenheit der Geschäftsführer nichts.“

Damit *isoliert* der VI. Senat das Anstellungsverhältnis von den konkreten gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten und stellt typologisch für die die Lohnsteuerpflicht begründende Arbeitnehmereigenschaft ausschließlich auf die konkrete Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses ab. Ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist danach grundsätzlich nicht anders zu beurteilen als ein Fremdgeschäftsführer.

Dagegen hält der V. Senat es für den Bereich der Umsatzsteuer für möglich, dass ein Geschäftsführer einer GmbH als *selbständiger Unternehmer* im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG Leistungen gegenüber der GmbH erbringt.⁷⁸ Der Senat hat seine früher vertretene sog. *Organtheorie* aufgegeben, wonach ein GmbH-Geschäftsführer bereits deshalb unselbständig sei, weil er nach § 37 Abs. 1 GmbH als Organ der Gesellschaft den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterliegt.⁷⁹ Zwar sei die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen für die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen. Eine Bindung an die ertragsteuerliche Beurteilung bestehe jedoch nicht. Nach Auffassung des V. Senats ist das Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall maßgebend. Eine selbständige Tätigkeit werde auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung vorgenommen. Ein besonderes Gewicht legt der Senat darauf, ob der Geschäftsführer ein eigenes Unternehmerrisiko trägt. Allerdings hat der EuGH wenig später in einem niederländischen Fall einem 100%igen GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer die Unternehmereigenschaft hinsichtlich seiner Geschäftsführungsleistungen abgesprochen.⁸⁰ Es ist daher derzeit offen, ob der V. Senat sich tatsächlich von der bisherigen Linie des Ertragsteuerrechts abkoppeln wird.

4.2. Rechtsprechung des Bundessozialgerichts

Die vom VI. Senat des BFH und vom EuGH vorgenommene isolierte Betrachtung des Anstellungsverhältnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers zur GmbH *widerspricht dem Gebot der typologischen Gesamtbetrachtung der Verhältnisse im Einzelfall*. Ob jemand eigenes Unternehmerrisiko trägt und eigene Unternehmer-

⁷⁷ BFH, BStBl. 2004 II, 620.

⁷⁸ BFH, BStBl. 2005 II, 730.

⁷⁹ BFH, BStBl. 1986 II, 874; so auch BFH, BStBl. 1997 II, 255.

⁸⁰ EuGH, Rs. C-355/06 (van der Steen), UR 2007, 889.

initiative entfaltet, lässt sich nicht allein anhand des Anstellungsvertrages ohne Berücksichtigung der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Geschäftsführers beurteilen. Es widerspricht der wirtschaftlichen Realität und ist wirklichkeitsfremd, wenn der VI. Senat ausführt, dass die Personenidentität von Geschäftsführer und Mehrheits-Gesellschafter an der Rechtsmacht der Gesellschafter und der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers nichts ändere.⁸¹ Wenn Weisungsgeber und Weisungsempfänger personenidentisch sind, steht das „Weisungsrecht“ nur auf dem Papier. Letztlich bestimmt dann der Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschicke und über das Wohl und Wehe der GmbH. Ebenso wenig ist es zutreffend, wenn der EuGH davon spricht, dass der mit einem Festgehalt angestellte Einmann-GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer kein wirtschaftliches Risiko trage.⁸² Der Wert seiner GmbH-Beteiligung hängt entscheidend von seiner Geschäftsführerleistung ab. Regelmäßig übernehmen beherrschende Gesellschafter zudem persönliche Darlehens- und Bürgschaftsverpflichtungen, um den Geschäftsbetrieb der GmbH aufrecht zu erhalten.

Im Unterschied zum BFH würdigt das BSG den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH entsprechend seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Stellung. Für die Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Tätigkeit ist nach dem BSG das Gesamtbild der Arbeitsleistung entscheidend und eine *Gesamtwürdigung aller maßgebenden Umstände* vorzunehmen.⁸³ In seinem Urteil vom 9. November 1989 hat der 11. Senat des BSG sogar eine kaufmännische Angestellte einer GmbH, die nicht deren Geschäftsführerin, aber deren Alleingesellschafterin war, als Selbständige eingeordnet.⁸⁴ Nach dem Anstellungsvertrag, der die wöchentliche Arbeitszeit, das Monatsgehalt und den Urlaubsanspruch nach tarifvertraglichen Grundlagen regelte, war sie eine typische Arbeitnehmerin. In der gebotenen Gesamtschau wertete das BSG die Stellung als Alleingesellschafterin der GmbH als eine so starke Rechtsmacht, dass sie das Direktionsrecht des Geschäftsführers überlagert.⁸⁵ Da keine Anhaltspunkte für ein bloßes „Strohfrau“-Verhältnis ersichtlich waren, verneinte das BSG ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis. Wie der 12. Senat des BSG in seinem Urteil vom 23. Juni 1994 negativ abgegrenzt hat, reicht es für die Selbständigkeit des Beschäftigten jedoch nicht aus, dass dieser als Gesellschafter nur eine Minderheitsbeteiligung besitzt.⁸⁶ Selbst wenn er zusammen mit seinem Ehegatten als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über einen Stimmenanteil von 50 % verfügt, reiche diese Blockierposition noch nicht aus, um die Arbeitnehmereigenschaft zu verneinen. Ein enges familienrechtliches Band allein rechtfertige nicht die Annahme, die Betroffenen würden sich unter allen Umständen gleichsinnig verhalten.⁸⁷ Für die

⁸¹ BFHE 225, 33 (39).

⁸² EuGH, Rs. C-355/06 (van der Steen), UR 2007, 889 (890).

⁸³ BSG, NJW 1994, 2974; SozR 3-2400 § 7 Nr. 17.

⁸⁴ BSGE 66, 69; s.a. BSG, SozR 3-2400 § 7 Nr. 17.

⁸⁵ BSGE 66, 69 (71).

⁸⁶ BSG, NJW 1994, 2974.

⁸⁷ BSG, NJW 1994, 2974 (2975).

Position des *Geschäftsführers einer GmbH* hat der 12. Senat des BSG in seiner Entscheidung vom 24. November 2005 die folgenden Leitlinien formuliert:⁸⁸

„Schon, wer auf Grund einer Sperrminorität oder weil er Mehrheitsgesellschafter ist, kraft seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung als Geschäftsführer-Gesellschafter in der Lage ist, ihm nicht genehme Entscheidungen der Gesellschaft zu verhindern, ist nicht abhängig beschäftigt.⁸⁹ Erst recht ist in seiner dienstvertraglichen Stellung nicht persönlich abhängig, wem – wie dem Kläger als Alleingesellschafter – gesellschaftsrechtlich und innerhalb der Grenzen des Rechts eine unbeschränkte Gestaltungsmacht zukommt. Seine Selbständigkeit liegt umgekehrt auf der Hand. Der Kläger allein bestimmt als Organ die interne Willensbildung und vertritt die Gesellschaft nach außen. Ein von seinem abweichender Wille der GmbH und eine Bindung hieran sind ausgeschlossen.⁹⁰ Soweit das dienstvertragliche Verhältnis der GmbH zum Kläger als natürlicher Person betroffen ist, ist daher im Blick auf die einheitliche Willensbildung in den verschiedenen Funktionskreisen eine Weisungsabhängigkeit hinsichtlich Zeit, Dauer und Ort der Arbeitsausführung oder auch nur eine funktionsgerecht dienende Teilhabe an einem jedenfalls durch fremde Organisation vorgegebenen Arbeitsprozess von vornherein ausgeschlossen.“⁹¹

Die Rechtsprechung des BSG bietet damit das folgende Bild: Der nicht am Stammkapital der GmbH beteiligte Fremdgeschäftsführer ist grundsätzlich ein nichtselbständiger, abhängiger Beschäftigter der GmbH und versicherungspflichtig.⁹² Dasselbe gilt für einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der weder über die Mehrheit der Gesellschaftsanteile noch über eine Beschlüsse in der Gesellschafterversammlung verhindernde Sperrminorität verfügt.⁹³ Besitzt er dagegen diese Sperrminorität oder kann er seinen Willen sogar als Mehrheitsgesellschafter in der Gesellschafterversammlung durchsetzen, ist er regelmäßig ein Selbständiger.⁹⁴

4.3. Verfehltes Dogma nichtselbständiger Organstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers

Die ständige Rechtsprechung des BFH (siehe oben unter 4.1) sieht in der sozial- und arbeitsrechtlichen Einordnung der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen ein Indiz für deren Selbständigkeit oder Unselbständigkeit. Gleichwohl befasst sie sich nicht – von einer Entscheidung zu § 3 Nr. 62 EStG abgesehen⁹⁵ – mit der ausgefeilten Judikatur des BSG (siehe oben 4.1). Vor allem der für die lohnsteuerrechtlichen Fragen zu-

⁸⁸ BSGE 95, 275 (276).

⁸⁹ BSG, SozR 3-4100 § 168 Nr. 5 S. 8; SozR 3-4100 § 168 Nr. 18 S. 45; SozR 3-2200 § 723 Nr. 4 S. 15; SozR 3-2400 § 7 Nr. 17 S. 57.

⁹⁰ BSG, SozR 4-2400 § 7 Nr. 1 S. 3 f.

⁹¹ Mit ergänzendem Hinweis auf BGH, WM 2005, 2191.

⁹² BSG, SozR 3-2400 § 7 Nr. 20.

⁹³ BSG, SozR 4-2400 § 7 Nr. 1; SozR 4-2400 § 7 Nr. 8.

⁹⁴ BSGE 95, 275 (276); BSG, GmbHR 2006, 645.

⁹⁵ BFH, BFH/NV 2006, 544.

ständige VI. Senat hätte dazu allen Grund gehabt. Denn es ist nicht erkennbar, warum die einkommensteuerrechtliche Teleologie den Kreis lohnsteuerpflichtiger Arbeitnehmer über den Kreis der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten ausdehnen sollte. Die Lohnsteuer ist lediglich eine auf eine bestimmte Einkunftsart entfallende Vorauszahlungssteuer des Arbeitnehmers.⁹⁶ Der Steuerabzug an der Quelle des Arbeitgebers dient vornehmlich dem fiskalischen Sicherungsinteresse und der verfahrensrechtlichen Entlastung des Staates durch Inanspruchnahme Dritter.⁹⁷ Wird kein gegenüber anderen Steuerpflichtigen gesteigertes Ausfallrisiko des Staates erkennbar, besteht auch kein besonderer Grund, den Kreis der Lohnsteuerpflichtigen durch eine über das Arbeits- und Sozialrecht hinausgehende (extensive) Auslegung des Arbeitnehmerbegriffs auf beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer zu erweitern. Anders könnte dies im Sozialversicherungsrecht sein. Die Entscheidung über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit entscheidet *nicht lediglich über die Art der abgabenrechtlichen Bemessungsgrundlage* (Einkunftsart), sondern über die *Beitragspflicht als solche*. Geht es im Sozialrecht um einen Solidarbeitrag zur Absicherung der Beschäftigten gegenüber den fundamentalen Risiken der Krankheit, Arbeitslosigkeit, Pflegebedürftigkeit und Altersversorgung,⁹⁸ so spricht dies für eine im Vergleich zum Lohnsteuerrecht *eher extensivere Auslegung* des Arbeitnehmerbegriffs bzw. des Kreises unselbständig Beschäftigter. Wenn aber selbst das BSG den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer in einer typologischen Gesamtschau aus dem Kreis der versicherungspflichtigen Beschäftigten entlässt, ist kein Grund ersichtlich, warum der BFH in diesen Fällen an der Lohnsteuerpflicht festhalten sollte.

Wenn die Arbeitnehmereigenschaft gemeinhin damit begründet wird, dass das Organ den Weisungen der Anteilseigner oder gegebenenfalls bestehender Aufsichtsorgane unterliegt und grundsätzlich in den wirtschaftlichen Organismus eingegliedert ist, rechtfertigt dies nur beim Fremdgeschäftsführer eine zweifelsfreie Zuordnung zum Typus des steuerlichen Arbeitnehmers. Nicht mehr nachvollziehbar ist es dagegen, wenn die Rechtsprechung und die ihr folgende herrschende Auffassung grundsätzlich jedes Dienstverhältnis zwischen einem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Kapitalgesellschaft als *nichtselbständig* qualifiziert. Steuergesetze, die – wie das EStG – wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu erfassen haben, knüpfen an wirtschaftliche Vorgänge und Zustände an und bedürfen deshalb einer wirtschaftlichen Interpretation, die als *wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne eines teleologischen Auslegungsprinzips* bezeichnet wird.⁹⁹ Dies missachtend wird noch nicht einmal im Ausgangspunkt kritisch hinterfragt, ob es abweichend von der Judikatur des BSG richtig sein kann, dass beispielsweise der Gesellschafter-

⁹⁶ DRENECK, in: SCHMIDT, EStG, § 38 Rn. 1.

⁹⁷ Zu den historischen Grundlagen des Lohnsteuerabzugs s. G. KIRCHHOF, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 83 ff.

⁹⁸ Siehe KUBE, DStJG Bd. 29 (2006), 11 (21 ff.); zu dem auf Arbeitnehmer fokussierten Schutzzweck der gesetzlichen Sozialversicherung mit historischer Ableitung s. EICHENHOFER, Sozialrecht, Rn. 24 ff.; FUCHS/PREIS, Sozialversicherungsrecht, 27 ff.

⁹⁹ LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rn. 77 m.w.N.; s.a. LEHNER, in: FS Tipke, 237 (241 f.).

Geschäftsführer der sog. Einmann-GmbH oder seit dem 1. November 2008 der sog. „Unternehmergesellschaft“ (§ 5a GmbHG) – eine juristische Person, die in Ermangelung von jedweden Kapital vollständig vielfach auf die persönliche Arbeitsleistung des Gesellschafters angewiesen ist – immer unselbständig handelt und daneben Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Die Tatsache, dass der Geschäftsführer – innerhalb der ihm durch das zwingende GmbH-Recht gesetzten Grenzen – in „seiner“ Gesellschaft schalten und walten kann, wie es ihm beliebt, spielt nach der Finanzrechtsprechung offensichtlich keine Rolle. Die dafür gegebenen Begründungen sind schlicht apodiktisch und widersprechen den eigenen Vorgaben einer *Gesamtwürdigung der Verhältnisse*. Warum muss allein auf die konkrete Ausgestaltung des Anstellungsverhältnisses geschaut werden, ohne die Gesellschafters-Stellung des Geschäftsführers zu berücksichtigen? Warum ändert die Personenidentität von Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter an der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers nichts?¹⁰⁰ Wenn der Alleingesellschafter-Geschäftsführer sich selbst „vor dem Spiegel“ Weisungen erteilt, kann doch nicht ernsthaft von seiner Weisungsgebundenheit gesprochen werden! Vielmehr kann der Alleingesellschafter/Geschäftsführer nach eigenem Gutdünken schalten und walten. Dasselbe gilt jedenfalls für den Mehrheits-Gesellschafter, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht besondere Weisungsrechte der Minderheitsgesellschafter oder eines besonderen Kontrollorgans (z.B. eines Beirats) beinhaltet. Für die typologische Einordnung sind das *Anstellungsverhältnis* und die *Gesellschaftsbeteiligung* des Geschäftsführers daher in einer *Gesamtschau* zu würdigen.

4.4. Gebotene Einbeziehung der GmbH-Beteiligung in die typologische Gesamtschau

Wer hiernach im Einzelfall die Tätigkeit des Geschäftsführers in Abkehr vom Dogma der nichtselbständigen Organstellung den Gewinneinkünften zuordnet, wird konsequenter Weise sodann auch die Kapitalgesellschaftsanteile, die ein solcher Geschäftsführer inne hat, zu *Betriebsvermögen* deklarieren müssen. Der erforderliche Förderzusammenhang folgt bereits daraus, dass die Mitgliedschaftsrechte einen weitergehenden Einfluss auf die Gesellschaft vermitteln und damit die Grundlage der selbständigen Geschäftsführertätigkeit sichern. Im Ergebnis *verschmelzen damit die Tätigkeit als Geschäftsführer und die Mitgliedschaft* in einer einheitlichen betrieblichen Sphäre.¹⁰¹ Bei der gebotenen Gesamtschau und wirtschaftlicher Interpretation des Einkünftekatalogs des § 2 Abs. 1 EStG ist die verbreitete (Fehl-)Vorstellung aufzugeben, die geschäftsführende Tätigkeit und die Mitgliedschaft vorstufenweise zwingend isoliert gewürdigt werden. Zwar mag ein steuerrechtlich relevanter Sachverhalt in Ansehung der Einkünftequalifikation so weit zu zerlegen sein, wie dies möglich und notwendig ist (sog. „Primat der weitestgehenden Trennung vor der Einheitsbeurteilung“¹⁰²). Die Zergliederung eines Lebensverhaltes findet ihre

¹⁰⁰ So die völlig unbelegte These des BFH, BFHE 225, 33 (39).

¹⁰¹ SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (54).

¹⁰² ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 59 ff.

Grenze indes ebenso anerkanntermaßen dort, wo sich verschiedene Tätigkeiten des Steuerpflichtigen *gegenseitig bedingen* und derart miteinander verflochten sind, dass die *Gesamtstätigkeit nach der Verkehrsanschauung als eine einheitliche angesehen werden muss*.¹⁰³ Soweit es möglich ist, sollen „nur“ diejenigen Tätigkeiten getrennt beurteilt werden, welche auch die Verkehrsauffassung als unterschiedliche Typen begreift. Es darf nicht dazu kommen, dass künstliche Ausschnitte eines Sachverhaltes gebildet werden, welche die tradierten Einkunftsbilder verfehlen. Diese Künstlichkeit drängt sich jedoch auf, wenn die herrschende Auffassung mit ihrer scheibenweisen Betrachtung ohne Rücksicht auf den Einzelfall die Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers in Organstellung und Mitgliedschaft zerlegt. Es ist gerade mit Blick auf die alleinigen und beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gar nicht möglich, danach zu differenzieren, *in welcher Funktion* ein und dieselbe Person das Tagesgeschäft plant, vorbereitet, überwacht und abwickelt, die Grundsätze der Geschäftspolitik definiert und diese mit Verbindlichkeit vorgibt, die Gesellschaft nach ihren Vorstellungen im Markt positioniert sowie langfristige Strategien hierzu entwickelt. In tatsächlicher Hinsicht ist es das nicht aufspaltbare unternehmerische Streben, die unternehmerische Entfaltungsfreiheit, die diese Personen antreibt und zum persönlichen Engagement motiviert. Die persönliche Verantwortung für das Unternehmen, verstanden als die Rückführbarkeit der Geschäftstätigkeit auf den Gesellschafter, bildet vielmehr ein Bindeglied zwischen den formal verschiedenen Rechtsstellungen. Die Einflussnahme solcher Gesellschafter-Geschäftsführer auf die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft kann in vielen Fällen nicht formal-juristisch entweder der Mitgliedschaft oder der Organfunktion zugerechnet werden. Liegt ein solcher Fall vor, in welchem die unternehmerische Entfaltung im Sinne eines persönlichen Engagements des Gesellschafter-Geschäftsführers zu einer einheitlich zu beurteilenden Verantwortung für das Unternehmen zwingt, muss diese Tätigkeit sodann auch steuerrechtlich in ihrer Gesamtheit gewürdigt und einheitlich derjenigen Einkunftsart zugeordnet werden, deren Typus sie am weitestgehenden entspricht.¹⁰⁴ Es besteht folgerichtig eine Wechselwirkung zwischen der Trennbarkeit der Funktionen einerseits und dem unternehmerischen Element andererseits.

Für die Typuszuordnung ist daher nicht nur die Mitgliedschaft, sondern das gesamte in einem untrennbaren Zusammenhang hiermit stehende Verhalten des Steuerpflichtigen zu würdigen.¹⁰⁵ Die sog. Einmann-GmbH zeigt dies äußerst anschaulich. Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer entbindet sich praktisch von jeder Binnenverpflichtung und kann sprichwörtlich schalten und walten, wie es ihm beliebt. Erst das Interesse der Gläubiger an der Erhaltung des Stammkapitals und an der Beachtung der Insolvenzantragspflicht setzen ihm rechtliche Grenzen. Die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft am Markt ist daher in der Regel auf den Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne einer persönlichen Prägung der Geschäftstä-

¹⁰³ BFH, BStBl. 1977 II, 244 (245); BStBl. 1994 II, 650 (652).

¹⁰⁴ Vgl. BFH, BStBl. II 1979, 246; ZUGMAIER, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 2 Rn. 92 a.E.

¹⁰⁵ SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (56).

tigkeit rückführbar. Ohne sein Streben nach Gewinn, seine Risikobereitschaft, sein persönliches Engagement wäre der Erfolg bzw. Misserfolg der Kapitalgesellschaft gar nicht denkbar. Dies gilt umso mehr, als der Unternehmensgegenstand weniger auf dem Einsatz von Kapital als den persönlichen Fähigkeiten dieser Person aufbaut. Ein anschauliches Beispiel mag hier ein Unternehmensberater sein, der ohne jedes Kapital eine sog. Unternehmergeellschaft in Gemäßheit des § 5a GmbHG gründet. Sein persönliches Engagement und fachliches Know-How stellen letztlich die wesentliche – wenn nicht sogar einzige – Betriebsgrundlage der Kapitalgesellschaft dar. Hier die „Verwaltung“ eines einzigen Euros Stammkapital zum entscheidenden Kriterium der Einkünftequalifikation zu machen, um die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG durchzusetzen, wird den Einkunftsbildern des Einkommensteuerrechts in keiner Weise gerecht; eine solche Rechtsanwendung hätte den Bezug zur Rechtswirklichkeit verloren.

4.5. Folgerung: Tätigkeit des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/ Geschäftsführers als Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG

Die einheitliche Betrachtung von Organstellung und Mitgliedschaft zwingt bei einem beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer dazu, seine Tätigkeit im Einklang mit der Rechtsprechung des BSG (siehe oben 4.2) als *selbständig* einzuordnen. Eine selbständige Tätigkeit bildet gem. § 15 Abs. 2 EStG einen Gewerbebetrieb, wenn sie nachhaltig vorgenommen wird, eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht vorrangig als Ausübung einer Land- oder Forstwirtschaft (§ 13 EStG) oder selbständigen Tätigkeit (§ 18 EStG) anzusehen ist. Der beherrschende Gesellschafter/Geschäftsführer etwa einer Freiberufler-GmbH verwirklicht danach Einkünfte im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Zu diesen Einkünften gehört nicht nur seine Geschäftsführer-Vergütung, sondern darüber hinaus auch ein an ihn ausgeschütteter Gewinnanteil. Da seine Organstellung und seine Mitgliedschaft beide der Verwirklichung seines freiberuflichen, unternehmerischen Engagements dienen (siehe oben 4.3 und 4.4), bildet seine GmbH-Beteiligung *notwendiges Betriebsvermögen* im Rahmen seiner freiberuflichen Praxis. Wegen des Vorrangs der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 20 Abs. 8 EStG) unterfällt die Gewinnausschüttung auch nicht der auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen sich beschränkenden Abgeltungsteuer. Ein Optionsrecht im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG besteht nicht. Stattdessen findet auf die Gewinnausschüttung gem. § 3 Nr. 40 d) EStG *obligatorisch* das sog. *Teileinkünfteverfahren* Anwendung. Nach § 3 Nr. 40 d) S. 2 EStG i.V. mit § 20 Abs. 8 EStG beschränkt sich das Teileinkünfteverfahren seit dem 1. Januar 2009 auf solche Gewinnausschüttungen, die zu den betrieblichen Einkünften gehören.¹⁰⁶ Damit vermag die typologische Gesamtbetrachtung des unternehmerischen Engagements wenigstens für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Friktionen der Abgeltungsteuer zu vermeiden.

¹⁰⁶ INTEMANN, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 3 Nr. 40 Rn. 170.

Soweit keine vorrangige Zuordnung zu den Einkünften aus §§ 13, 18 EStG in Betracht kommt, bleibt die Einordnung der Tätigkeitsvergütung des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers als *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*. Dass sich der Gesellschafter/Geschäftsführer dabei allein für „seine“ GmbH unternehmerisch engagiert, schadet nicht. Die Funktion des Merkmals der „Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr“ erschöpft sich darin, das *Markteinkommen* von sonstigen Vermögensmehrungen zu trennen.¹⁰⁷ Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine Leistungen einer Mehrzahl von Interessenten anbietet bzw. Angebote derselben annimmt.¹⁰⁸ Wie der BFH mittlerweile ebenfalls in einer Reihe von Urteilen festgestellt hat, kann auch die Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sein.¹⁰⁹ Dass der beherrschende GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer auf nachhaltige Weise mit Gewinnerzielungsabsicht Markteinkommen erwirtschaftet, daran bestehen keine Zweifel. Deshalb ist seine Tätigkeit als ein Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzuordnen.¹¹⁰

Nun mag man sich daran stören, dass es zu einer *Verdoppelung der Gewerbebetriebe* kommt: Die GmbH unterhält gem. § 8 Abs. 2 KStG einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, der sie beherrschende GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer einen Einzel-Gewerbebetrieb kraft typologischer Gesamtbetrachtung seines selbständigen unternehmerischen Engagements gem. § 15 Abs. 2 EStG. An eine solche Verdoppelung von Gewerbebetrieben hat man sich indessen mit dem von der Rechtsprechung entwickelten Rechtsinstitut der *Betriebsaufspaltung* seit mehr als 70 Jahren gewöhnt. Zwar konnte man bezweifeln, ob für diese Rechtsfortbildung überhaupt eine gesetzliche Grundlage bestand.¹¹¹ Die Zeit ist aber darüber hinweggegangen. Die Rechtsprechung hat sich davon nicht beeindrucken lassen und die Betriebsaufspaltung in den vergangenen Jahrzehnten sogar weiter ausgebaut.¹¹² Für die sachliche Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen reicht mittlerweile die Überlassung von jeder Art eines materiellen oder immateriellen Wirtschaftsguts aus, das *eine* wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens ist.¹¹³ Nach der neueren Rechtsprechung des BFH begründet etwa auch die Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden, die eine funktionale Grundlage für die Geschäfts-

¹⁰⁷ LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 123; WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 20.

¹⁰⁸ Eingehend SCHÖN, in: FS Vogel, 661 (680 f.).

¹⁰⁹ BFH, BStBl. II 1999, 534 (538 f.): selbständiger Rundfunkermittler im Auftrag des NDR; BFH, BStBl. 2000 II, 404 (405): Geschäftsbeziehung eines Computerunternehmens allein mit der NATO; BFH, BStBl. 2002 II, 565 (566): Tätigkeit eines selbständigen Berufspiloten nur für eine Fluggesellschaft; BFH, BStBl. 2003 II, 464: gewerbliche Vermietung eines Wohnmobils an nur einen Kunden.

¹¹⁰ Vgl. auch FG Saarland, EFG 1992, 70, für einen selbständigen Fremd-Geschäftsführer einer GmbH.

¹¹¹ Mit guten Gründen KNOBBE-KEUK, in: FS RFH/BFH, 303 (319 f.).

¹¹² Zur Entwicklung und Ausdehnung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung krit. SEER, BB 2002, 1833; DRÜEN, GmbHR 2005, 69.

¹¹³ Umfassende Nachweise bei WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 808 ff.; GLUTH, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Rn. 810 ff..

tätigkeit des Besitzunternehmens bilden, eine Betriebsaufspaltung.¹¹⁴ Dasselbe gilt für die pachtweise Überlassung des Kundenstamms (des Firmenwerts), von Werbe-rechten oder von Know-how als immaterielle Wirtschaftsgüter.¹¹⁵ Überlässt der beherrschende Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH seine vollständige Arbeitskraft, so kann dieses *Humankapital* nicht minder eine wesentliche Betriebs-grundlage sein, von dem die wirtschaftliche Existenz und der geschäftliche Erfolg der GmbH entscheidend abhängen. Seine Unternehmensentscheidungen beeinflus-sen ganz wesentlich die Entwicklung des Firmenwerts, der Marke und ganz allge-mein die wirtschaftliche Prosperität der GmbH. Besonders deutlich wird es am Bei-spiel einer neu gegründeten, praktisch kapitallosen UG (§ 5a GmbHG). Hier entscheidet die Arbeitskraft, die Geschäftsidee und das Geschick des Gesellschaf-ter/Geschäftsführers regelmäßig darüber, ob sich die UG am Markt etabliert und entwickelt oder kurze Zeit später wieder davon verschwindet. Wenn die bloße Ver-mietung eines Bürogebäudes eines Mehrheitsgesellschafters einer GmbH ausreicht, um einen Gewerbebetrieb zu begründen und die GmbH-Beteiligung im Wege einer Betriebsaufspaltung zu dessen Betriebsvermögen zu machen, ist es wertungsmäßig nur konsequent, in der Überlassung seiner gestaltenden Arbeitskraft durch den beherrschenden Gesellschafter/Geschäftsführer ebenfalls einen Gewerbebetrieb zu sehen.

Der gewerbliche Charakter des Geschäftsführungsbetriebes durch den Gesell-schafter/Geschäftsführer einer GmbH führt schließlich auch *gewerbesteuerlich* zu sinnvolleren Ergebnissen. Das Gewerbesteuerstrat einer personalistisch gepräg-ten GmbH wird regelmäßig durch den Betriebsausgabenabzug der Gesellschafter/Geschäftsführergehälter ausgezehrt, während die Tätigkeitsvergütungen eines Mit-unternehmers einer Personengesellschaft im Gewerbesteuerertrag nach § 7 GewStG i. V. mit § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfasst werden. Diese ungleiche Behandlung einer gewerblichen Wertschöpfung vermeidet die Annahme eines Einzel-Gewerbe-betriebes und die damit verbundene Gewerbesteuerpflicht beim Gesellschafter/Geschäftsführer, indem der Betriebsausgabenabzug auf der Ebene des Gesellschaf-ter/Geschäftsführers wieder kompensiert wird. Wirtschaftlich vergleichbare Sach-verhalte (siehe oben unter 2. und 3.) werden damit auch wirtschaftlich nahezu gleich besteuert: Die Tätigkeitsvergütungen sowohl des Mitunternehmers als auch des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers unterliegen der Gewerbesteuer. Zugleich findet bei beiden Unternehmern die Steuerermäßigung des § 35 EStG Anwendung.

5. Ergebnis

Das bisher unreflektiert, ja fast begründungslos angenommene Dogma nichtselb-ständiger Organstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesell-schaft ist zu verabschieden.¹¹⁶ Vielmehr ist von der abhängigen Beschäftigung der

¹¹⁴ Siehe BFH, BStBl. 2000 II, 621 (622); BStBl. 2003 II, 757 (758); BStBl. 2006 II, 804 (805); BStBl. 2007 II, 524 (526).

¹¹⁵ Vgl. BFH, BFH/NV 2006, 1453 (1454); BStBl. 2009 II, 699 (701); BStBl. 2009 II, 15 (19).

Typus des sich persönlich unternehmerisch engagierenden Kapitalgesellschafters zu unterscheiden. Bei einer typologischen Betrachtungsweise überzeugt es nicht, ihn hinsichtlich seines operativ-unternehmerischen Engagements lediglich als weisungsgebundenes Organ einzustufen und davon seine vermögensmäßige Beteiligung als Akt bloßer Vermögensverwaltung zu isolieren. Vielmehr bedarf es einer typologischen Gesamtbetrachtung, die den Gesellschafter-Geschäftsführer einer personalistischen Kapitalgesellschaft je nach Ausmaß seines unternehmerischen Engagements entgegen der bisher gepflegten Auffassung zum Gewerbebetreibenden machen kann. Vor diesem Hintergrund ist der beherrschende Gesellschafter/Geschäftsführer einer GmbH nicht deren Arbeitnehmer, sondern ein selbständiger Gewerbebetreibender. In der Konsequenz eines derartigen Paradigmenwechsels liegt es, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen des Gesellschafters bildet und die Ausschüttungen ebenso wie die Tätigkeitsvergütungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren sind. Die „Verdoppelung der Gewerbebetriebe“ vermeidet einkunftsartenspezifische Wertungswidersprüche, nähert die steuerliche Behandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte personalistischer Unternehmensbeteiligungen einander an und dient damit der gleichmäßigen Besteuerung.

Literaturverzeichnis

- DESENS, MARC: Das Halbeinkünfteverfahren, Köln 2004.
- DRÜEN, KLAUS-DIETER: Über konsistente Rechtsfortbildung – Rechtsmethodische und verfassungsrechtliche Vorgaben am Beispiel des richterrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung, GmbHR 2005, S. 69 ff.
- EICHENHOFER, EBERHARD: Sozialrecht, 6. Auflage, Tübingen 2007.
- EINKOMMENSTEUERKOMMISSION: Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, Bonn 1964.
- FLUME, WERNER: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. 1, Teil 2, Berlin 1983.
- FRIAU, KARL HEINRICH: Die Wesentlichkeitsschwelle in § 17 EStG als steuerpolitische Manövermasse?, DB-Beilage 8/1995, S. 1 ff.
- FUCHS, MAXIMILIAN/PREIS, ULRICH: Sozialversicherungsrecht, 2. Auflage, Köln 2009.
- HAAS, PETER/DRÜEN, KLAUS-DIETER: Die Bruchteilsgemeinschaft als steuerliche Mitunternehmerschaft, in: HOMMELHOFF, PETER/RAWERT, PETER/SCHMIDT, KARSTEN (Hrsg.), Festschrift für Hans-Joachim Priester zum 70. Geburtstag, Köln 2007, S. 133 ff.
- HALLERBACH, DOROTHEE: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, München 1999.
- HEINEMANN, PETER: Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes, Frankfurt 2002.
- HERRMANN, CARL/HEUER, GERHARD/RAUPACH, ARNDT (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Köln 2009.
- HÜFFER, KLAUS: Aktiengesetz, 8. Auflage, München 2008.
- KIRCHHOF, GREGOR: Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, Berlin 2005.
- KIRCHHOF, PAUL: EStG Kompaktcommentar, 8. Auflage, Heidelberg 2008.

¹¹⁶ Siehe auch SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (50 ff., 54 ff.).

- KIRCHHOF, PAUL/SÖHN, HARTMUT: Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblatt, Heidelberg 2009.
- KNOBBE-KEUK, BRIGITTE: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993.
- KNOBBE-KEUK, BRIGITTE: Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten Steuergerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den Bundesfinanzhof, in: PRÄSIDENT DES BUNDESFINANZHOFES (Hrsg.), Festschrift 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Bonn 1993, S. 303 ff.
- KORN, KLAUS (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Bonn 2009
- KORNBLUM, UDO: Bundesweite Rechtsatsachen zum Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Stand 1.1.2009, GmbHR 2009, S. 1056 ff.
- KRÖNER, MICHAEL: Ausweitung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, StbJb. 1997/98, S. 193 ff.
- KUBE, HANNO: Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, in: MELLINGHOFF, RUDOLF (Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, DStJG Bd. 29 (2006), S. 11 ff.
- LANG, JOACHIM: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988.
- LARENZ, KARL: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage, Berlin 1991.
- LEHNER, MORIS: Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – Zur Möglichkeit der teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm, in: LANG, JOACHIM (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, S. 237 ff.
- MEßMER, KURT: Die Gesellschaftler und der Mitunternehmer des § 15 I Nr. 2 EStG, in: KNOBBE-KEUK, BRIGITTE u.a. (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 429 ff.
- MÖSSNER, JÖRG MANFRED: Typusbegriffe im Steuerrecht, in: DRENSECK, WALTER/SEER, ROMAN (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, S. 161 ff.
- PINKERNELL, REIMER: Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001.
- ROTH, GÜNTER/ALTMPEPPEN, HOLGER: GmbH-Gesetz, 6. Auflage, München 2009.
- SCHMIDT, KARSTEN: Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln 2002.
- SCHMIDT, LUDWIG: Einkommensteuergesetz, 28. Auflage, München 2009.
- SCHMIDT-LIEBIG, AXEL: Der Gewerbebetriebsbegriff des EStG §§ 2 I Ziff. 2, 15 I, StuW 1977, S. 302 ff.
- SCHNEIDER, STEFAN: Der Tatbestand der privaten Vermögensverwaltung im Einkommensteuerrecht, Heidelberg 1995.
- SCHÖN, WOLFGANG: Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, StuW 1996, S. 275 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Zum Merkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG, in: KIRCHHOF, PAUL/LEHNER, MORIS/RAUPACH, ARNDT (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, S. 661 ff.
- SCHOLZ, FRANZ: GmbH-Gesetz, 10. Auflage, Köln 2007.
- SCHULTE, WILFRIED: Die geplante Absenkung der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG im System des Einkommensteuerrechts, DB 2000, S. 1043 ff.
- SEER, ROMAN: Gewerbesteuerliche Merkmalübertragung als Sachgesetzlichkeit der Betriebsaufspaltung, BB 2002, S. 1833 ff.
- SEER, ROMAN: Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, Köln 2005.
- SEER, ROMAN: Die steuerliche Behandlung von Verlusten aus unternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, in: KINDLER, PETER u.a. (Hrsg.), Festschrift für Uwe Hüffer zum 70. Geburtstag, München 2010, S. 937 ff.
- SEER, ROMAN/KRUMM, MARCEL: Die unternehmerische Kapitalgesellschaftsbeteiligung, in: KESSLER, WOLFGANG/FÖRSTER, GUIDO/WALTER, CHRISTOPH (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München 2010, S. 45 ff.
- SÖHN, HARTMUT: Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, in: SCHÖN, WOLFGANG (Hrsg.), Einkommen aus Kapital, DStJG Bd. 30 (2007), S. 13 ff.
- STEUERREFORMKOMMISSION 1971: Gutachten, Bonn 1971.
- STRAHL, MARTIN: Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Köln 1996.

- STRUTZ, GEORG: Handbuch des Reichssteuergesetzes, Berlin 1927.
- TIPKE, KLAUS: Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Auflage, Köln 2003.
- TIPKE, KLAUS/LANG, JOACHIM (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2009.
- WÄCKERLIN, URS: Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren, Berlin 2006.
- WITTMANN, ROLF: Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, StuW 1993, S. 35 ff.
- WOLFF-DIEPENBROCK: Zur Entstehungsgeschichte und Systematik des § 17 EStG, in: KIRCHHOF, PAUL u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 875 ff.
- ZUGMAIER, OLIVER: Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht – Die Abgrenzung der Einkunftsarten bei einzelwirtschaftlicher Betätigung, Augsburg 1998.

Organschaft

Rainer Hüttemann*

Abstract

Die steuerliche Organschaft gehört seit langem zu den tradierten Rechtsfiguren des deutschen Steuerrechts. Grundgedanke der Organschaft ist es, wirtschaftlich verbundene Unternehmen trotz rechtlicher Selbständigkeit unter bestimmten Voraussetzungen als steuerliche Einheit zu behandeln. Allerdings ist die Organschaft in den Einzelsteuergesetzen (Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht) unterschiedlich ausgestaltet und erfüllt dort verschiedene Funktionen. Der Vortrag unterzieht das überkommene Organschaftsrecht einer kritischen Analyse. Welchen Zwecken dient die Rechtsfigur der Organschaft und was rechtfertigte eine Durchbrechung des Trennungsprinzips? Ist die historisch gewachsene Anknüpfung der ertragsteuerlichen Organschaft an den Vertragskonzern noch zeitgemäß? Bedarf es einer Reform der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft im Lichte der MwStSystRL? Welche gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen hätte eine Reform des Konzernsteuerrechts?

| | |
|--|-----|
| 1. Einführung | 128 |
| 2. Entwicklung und Funktion der steuerlichen Organschaft | 129 |
| 2.1. Zersplitterung des Organschaftsrechts | 129 |
| 2.2. Die Rechtsprechung des PrOVGSt als Ausgangspunkt | 129 |
| 2.3. Gewerbesteuerliche Organschaft | 129 |
| 2.4. Organschaft und Umsatzsteuer | 130 |
| 2.5. Körperschaftsteuerliche Organschaft | 130 |
| 2.6. Zusammenfassung | 131 |
| 3. Ertragsteuerliche Organschaft | 132 |
| 3.1. Geltendes Recht | 132 |
| 3.2. Zur rechtspolitischen Kritik an der Organschaft | 132 |
| 3.3. Zwischenergebnis | 134 |
| 3.4. Alternativen zum geltenden Recht | 135 |
| 3.4.1. Rückkehr zur „Einheitstheorie“ | 135 |
| 3.4.2. Übergang zu einer Gruppenbesteuerung | 136 |
| 3.4.3. Ergebnis | 141 |
| 4. Umsatzsteuerliche Organschaft | 142 |
| 4.1. Rechtsentwicklung | 142 |
| 4.2. Reformbedarf | 143 |
| 5. Organschafts- und Konzerngesellschaftsrecht | 145 |
| 5.1. Problemstellung | 145 |
| 5.2. Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche | 145 |
| 5.3. Gesellschaftsrecht | 146 |
| 5.4. Gesetzlicher Ausgleich | 147 |

* Prof. Dr., Dipl.-Volksw.; Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels-, Bilanz- und Steuerrecht und Geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht, Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn.

1. Einführung

Wenn der Steuerrechtler von Organschaft spricht, dann ist damit eine Ausnahme vom Prinzip der rechtsträgerbezogenen Besteuerung gemeint. Das Rechtsinstitut der Organschaft¹ begründet bestimmte Rechtsfolgen wie z.B. eine rechtsträgerübergreifende Ergebnisverrechnung oder eine Nichtbesteuerung gruppeninterner Umsätze, mit denen das Steuerrecht der rechtlichen und wirtschaftlichen Realität verbundener Unternehmen Rechnung tragen will. Die Organschaft gehört seit über 100 Jahren zu den zentralen Rechtsfiguren des deutschen Steuerrechts und bildet deshalb sicherlich einen geeigneten Untersuchungsgegenstand für eine Vortragsreihe zu „Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts“. Ihre große praktische Bedeutung bedarf in einer Wirtschaftsordnung, in der das „unverbundene“ Unternehmen nicht mehr den Regelfall darstellt, keiner weiteren Begründung. Mehr noch: Gegenwärtig steht auch wieder eine Reform des Organschaftsrechts auf der Agenda (genauer gesagt: im Koalitionsvertrag der neuen Bundesregierung).² Schließlich übt das Rechtsinstitut der Organschaft auf einen zivilistisch ausgerichteten Steuerrechtler wegen der vielfältigen Wechselbeziehungen zwischen Steuer- und Gesellschaftsrecht einen besonderen Reiz aus. Ich möchte mich dem Thema in folgenden Schritten nähern:

- Im ersten Teil soll zunächst die Entwicklung des deutschen Organschaftsrechts in einer kurzen funktionellen Analyse nachgezeichnet werden. Dabei zeigt sich, dass es nicht „die“ Organschaft gibt, sondern dieses Rechtsinstitut über die Jahre hinweg durchaus verschiedenen Zwecken gedient hat.
- Sodann werde ich mich der ertragsteuerlichen Organschaft zuwenden. Hier ist zunächst auf die verbreitete Kritik am geltenden Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht einzugehen, bevor dann zu verschiedenen Reformalternativen Stellung genommen wird.
- Danach werde ich auf die umsatzsteuerrechtliche Organschaft eingehen.
- Am Ende des Vortrags stehen einige Hinweise zu den Wechselbeziehungen zwischen Konzernsteuerrecht und Konzerngesellschaftsrecht.

Wie die Agenda zeigt, möchte ich die europarechtlichen Aspekte des Themas einseitig ausblenden. Dies hat zwei Gründe: Zum einen ist derzeit wohl nicht absehbar, welchen Verlauf die europäischen Bemühungen um eine Harmonisierung der Konzernbesteuerung haben werden, so dass die Arbeiten der Kommission am Projekt der CCCTB³ eigenständige Überlegungen für eine Reform des deutschen Organschaftsrechts nicht entbehrlich machen. Zum anderen ändern auch die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben des EuGH zur grenzüberschreitenden Verlust-

¹ Vgl. dazu die Beiträge in HERZIG (Hrsg.), *Organschaft – FS Thiel*, 2003.

² Siehe zur aktuellen rechtspolitischen Diskussion die Beiträge von LÜDICKE, VAN LISHAUT, HERZIG, KREBÜHL und WITT in FR 2009, 1025 ff.

³ Vgl. dazu statt vieler nur SCHÖN/SCHREIBER/SPENGLER, *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe*; HERZIG, FR 2009, 1037 ff., mit weiteren Nachweisen.

verrechnung⁴ nichts daran, dass die inhaltliche Ausgestaltung des Organschaftsrechts zunächst einmal eine ureigene Aufgabe der Mitgliedstaaten ist.

2. Entwicklung und Funktion der steuerlichen Organschaft

2.1. Zersplitterung des Organschaftsrechts

Schon ein kurzer Blick in die Steuergesetze zeigt, dass es „die“ Organschaft nicht gibt. Das Rechtsinstitut der Organschaft gibt es nur im Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht und auch insoweit bestehen auf Tatbestands- und Rechtsfolgen-seite erhebliche Unterschiede, so dass wir von einer steuerartenübergreifenden Regelung, wie sie z.B. in der Abgabenordnung enthalten sein könnte, weit entfernt sind. Der Grund für das bis heute „zersplitterte“ Organschaftsrecht⁵ dürfte historisch darin zu sehen sein, dass die Rechtsfigur der Organschaft ein Kind der Rechtsprechung gewesen ist, die den Gedanken der steuerlichen Anknüpfung an wirtschaftliche Einheiten jeweils steuerartenspezifisch entwickelt hat. Noch wichtiger ist, dass die Rechtsfigur der Organschaft in den einzelnen Steuerarten verschiedenen Zwecken dient.

2.2. Die Rechtsprechung des ProVGSt als Ausgangspunkt

Blickt man zurück, so nimmt die Entwicklung der Rechtsfigur der Organschaft bekanntlich ihren Anfang mit der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen.⁶ Dem Gericht ging es dabei noch nicht um eine „moderne“ konzernbezogene Unternehmensbesteuerung, sondern um die Begründung einer unbeschränkten Steuerpflicht „ausländischer“ Unternehmen, die sich in Preußen durch rechtlich selbständige natürliche oder juristische Personen wirtschaftlich betätigten. Die Organtheorie war also am Anfang nur ein richterliches Mittel zur – in der modernen Terminologie des EuGH⁷ – „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis“ zwischen den Bundesstaaten des Deutschen Reiches. Im Vordergrund standen allein die Interessen der Steuergläubiger, nicht der steuerzahlenden Unternehmen. Die Frage, die am Anfang der Organtheorie stand, haben Gesetzgeber und Gerichte später in anderer Weise gelöst.⁸

2.3. Gewerbesteuerliche Organschaft

Der Gedanke des Schutzes der Steuergläubiger vor Steuerverlagerungen hat in der Folgezeit bei der gewerbesteuerlichen Organschaft eine wichtige Rolle gespielt. In

⁴ Grundlegend EuGH, Rs. C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837; Rs. C-414/06, Lidl Belgium, Slg. 2008, I-3601.

⁵ Vgl. etwa GROTHERR, StW 1995, 124 (127 ff.); PRINZ, FR 2002, 66 (69).

⁶ Vgl. etwa ProVGSt 10, 391; eingehend zur Rechtsprechungsentwicklung WITT, Die Konzernbesteuerung, 143 ff.

⁷ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837 Rn. 45.

⁸ Das internationale Steuerrecht kennt keine grenzüberschreitende „Organschaft“. Der Gemein-
deschutzgedanke hat sich allerdings im gewerbesteuerlichen Kontext erhalten. Dazu unten 2.3.

der Tat ist die Organschaft im Gewerbesteuerrecht stets auch und in erster Linie damit begründet, dass durch die „Einheitsbetrachtung“ verbundener Unternehmen einer willkürlichen Verlagerung von Steueraufkommen zwischen mehreren Gemeinden vorgebeugt werden sollte.⁹ Deshalb war die gewerbesteuerliche Organschaft bis 2001 auch eine „Zwangsorganschaft“. Die „Gemeindeschutzfunktion“ ist spätestens mit der gesetzlichen Angleichung der tatbestandlichen Voraussetzungen an die §§ 14 ff. KStG aufgegeben worden, weil eine Schutzfunktion zugunsten der Steuergläubiger sich kaum mit einem voluntativen Element wie dem Ergebnisabführungsvertrag verträgt.

2.4. Organschaft und Umsatzsteuer

Eine „Zwangsorganschaft“ gibt es heute nur noch im Umsatzsteuerrecht. Ist eine Kapitalgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert, ist sie nicht selbständig tätig und ihre Umsätze werden dem Organträger zugerechnet (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft ist schon früh vom RFH entwickelt worden¹⁰ und hat – wie noch zu zeigen sein wird – eine wechselvolle Geschichte hinter sich. Ihre praktische Bedeutung hat sich nach dem Systemwechsel zur europäischen Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug zwar erheblich reduziert, aber sie ist insbesondere im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen keineswegs bedeutungslos.

2.5. Körperschaftsteuerliche Organschaft

Am einfachsten fällt die funktionale Einordnung des Organschaftstatbestandes bei der Körperschaftsteuer. Es besteht Einigkeit, dass die §§ 14 ff. KStG dem Ziel einer rechtsträgerübergreifenden Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaften zum Organträger dienen.¹¹ Auch die körperschaftsteuerliche Organschaft ist ein Kind der Rechtsprechung. Anders als im Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht ist der RFH im Bereich der Körperschaftsteuer aber nicht der sog. „Einheitstheorie“ gefolgt, sondern hat die zivilrechtliche Selbständigkeit der Organgesellschaft für Zwecke der Einkommensermittlung nicht in Frage gestellt.¹² Er entwickelte vielmehr eine eigene „Zurechnungstheorie“, d.h. das Einkommen der Organgesellschaft wurde zunächst selbständig ermittelt und erst dann dem Organträger unter bestimmten Voraussetzungen wie eigenes Einkommen zugerechnet. Nachdem die methodischen Grundlagen der Rechtsprechung in den 60er Jahren zunehmend unsicher wurden und der BFH selbst Zweifel an der gesetzlichen Verankerung des Rechtsinstituts

⁹ Vgl. etwa BFH, BStBl. II 1990, 916.

¹⁰ Vgl. RFHE 11, 265; 22, 69; zur Rechtsentwicklung vgl. näher SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, Rn. 1104 ff.

¹¹ Vgl. zu Regelungszweck und -folge der §§ 14 KStG statt vieler nur NEUMANN, in: GOSCH, KStG, § 14 Rn. 1 ff.

¹² RFH, RStBl. 1933, 136; zur Organschaftstheorie des RFH vgl. näher FLUME, DB 1956, 455 (457 f.).

geäußert hatte,¹³ kam es 1969 zu einer Kodifikation der Organschaft in § 7a KStG, an dessen Stelle mit dem KStG 1977 die heutigen §§ 14 ff. getreten sind.

Auch die Anforderungen auf Tatbestandsseite haben sich im Zeitablauf gewandelt. Während der RFH noch den Organschaftstatbestand – also die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung – betonte und in der Gewinn- und Verlustübernahme kraft Vereinbarung oder Anweisung nur ein zusätzliches Element gesehen hatte, begründete der BFH die Rechtfertigung der Organschaft stärker mit dem Gewinnabführungsvertrag und der Verlustübernahme.¹⁴ Dass sowohl der RFH als auch der BFH in der Gewinnabführung und Verlustübernahme von Anfang an ein notwendiges zusätzliches Begründungselement für die Rechtfertigung der Einkommenszurechnung gesehen haben, dürfte vor allem damit zusammenhängen, dass eine gesetzliche Rechtsgrundlage für das richterrechtliche Institut der Organschaft fehlte. Das vom BFH dann in den Mittelpunkt gestellte Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrages führte nicht nur dazu, dass mit dem AktG 1965 ein eigenständiges Konzernvertragsrecht geschaffen worden ist, um die steuerlichen Organschaftsverträge gesellschaftsrechtlich abzusichern.¹⁵ Mit der Abschaffung der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung im Jahr 2001¹⁶ hat dieser Paradigmenwechsel seinen eigentlichen Abschluss gefunden. Für das geltende Recht wird die Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips bei der Körperschaftsteuer wohl ganz überwiegend auf den Ergebnisabführungsvertrag gestützt.¹⁷ Ob dies aber die einzig denkbare Begründung für eine Konzernbesteuerung darstellt, wird noch zu klären sein.

2.6. Zusammenfassung

Ich fasse zusammen. Der kurze Rückblick auf die Entwicklung der Organschaft in den einzelnen Steuerarten zeigt, weshalb es „die“ Organschaft nicht gibt und wahrscheinlich auch nicht geben kann. Denn die Ausgestaltung der Organschaft auf Tatbestands- und Rechtsfolgendeite kann nicht ohne Rücksicht auf die Funktion, die der Organschaft im Kontext des jeweiligen Einzelsteuergesetzes zukommt, bestimmt werden. So lässt sich beispielsweise die Frage, ob Personengesellschaften als Organgesellschaft in Betracht kommen, nicht allgemein beantworten. Sie hat im Körperschaftsteuerrecht wegen der transparenten Besteuerung von Mitunternehmerschaften nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG von vornherein eine andere Qualität als im Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht, die der Personengesellschaft Steuersubjektsqualität beilegen.

¹³ Vgl. BFH, BStBl. III 1965, 329.

¹⁴ Eingehend zu den Unterschieden zwischen der Rechtsprechung des RFH und BFH zur Organschaft FLUME, StbJb 1958/59, 283.

¹⁵ Zur Verknüpfung von Konzernsteuer- und Konzerngesellschaftsrecht vgl. etwa SONNENSCHNITZ, Organschaft und Konzerngesellschaftsrecht, 27 f.; SCHÖN, ZHR 168 (2004), 629.

¹⁶ Dazu nur HERLINGHAUS, GmbHR 2001, 956.

¹⁷ Vgl. nur NEUMANN, in: GOSCH, KStG, § 14 Rn. 6; MÜLLER-GATERMANN, in: FS Ritter, 457 (464); siehe auch den Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 19. April 2001 (Beilage zu FR 11/2001, 1 (17)).

3. Ertragsteuerliche Organschaft

3.1. Geltendes Recht

Seit 2002 gelten für die körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft die gleichen Voraussetzungen. Erforderlich ist neben der finanziellen Eingliederung der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages (vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG). Insoweit kann man beide Tatbestände heute zu einem einheitlichen Tatbestand der ertragsteuerlichen Organschaft zusammenfassen, auch wenn es auf der Rechtsfolgenseite – Ergebniszurechnung vs. Unselbständigkeit der Organgesellschaft – weiterhin gewisse Abweichungen gibt. Diese Unterschiede sind aber in dem Maße geringer geworden, als sich auch der Belastungsgrund von Körperschaft- und Gewerbesteuer angenähert hat. Nach dem Wegfall der Gewerkekapitalsteuer und der pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer ist die Gewerbesteuer faktisch zu einer zusätzlichen kommunalen Körperschaftsteuer degeneriert.¹⁸ Im Weiteren soll daher die Organschaft bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer zusammen behandelt werden. Dabei wird nicht übersehen, dass die Organschaft bei der Gewerbesteuer wegen der Zerlegungsproblematik besondere fiskalische Effekte hat, die – wie die Erfahrungen mit der Mehrmütterorganschaft zeigen – für eine übergreifende Reform des Organschaftsrechts hinderlich sein könnten.

3.2. Zur rechtspolitischen Kritik an der Organschaft

Die im Schrifttum verbreitete Kritik am geltenden Organschaftsrecht ist im Kern und vorrangig eine Kritik am Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags.¹⁹ Dabei werden im – vor allem betriebswirtschaftlichen²⁰ – Schrifttum folgende Gesichtspunkte geltend gemacht:

- Der GAV sei zur Begründung einer Durchbrechung des Trennungsprinzips steuerrechtssystematisch nicht geboten, wie ein Blick auf die Organschaft bei der Gewerbesteuer (bis 2001) und Umsatzsteuer zeige.
- Ferner sei die Rechtfertigung des GAV unstimmtig, weil ein sachfremder Zusammenhang zwischen handelsbilanzieller Ergebnisabführung und steuerlicher Ergebniszurechnung hergestellt werde.
- Durch die Pflicht zur Verlustübernahme sei die Organschaft mit dem Verlust der Haftungsseparierung verbunden und erschwere betriebswirtschaftlich sinnvolle Unternehmensstrukturen.

¹⁸ Zutreffend WITT, Die Konzernbesteuerung, 46, unter Hinweis auf RÄDLER, StbJb 1992/93, 31 (58 f.).

¹⁹ Aus der Vielzahl der Beiträge vgl. nur GROTHERR, StuW 1995, 124; BORGGRÄFE, WPg 1995, 129; KREBÜHL, DB 1995, 743; ders., StbJb 2001/02, 21; STARINGER, DSTJG Bd. 25 (2002), 73; HERZIG/WAGNER, DB 2005, 1; HERZIG, DSTJG Bd. 28 (2005), 185 (191 ff.); eingehende Nachweise bei WITT, Die Konzernbesteuerung, 139 ff., und WAGNER, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 5 ff.

²⁰ Siehe *pars pro toto* die Ausführungen bei GROTHERR, StuW 1995, 124.

- Darüber hinaus werde das Steuerrecht durch den GAV zum „Wächter“ des Gesellschaftsrechts gemacht, nur um Minderheitsgesellschafter zu schützen.
- Schließlich sei die Organschaft international unüblich und verhindere grenzüberschreitende Verlustverrechnungen, weil der GAV in den kollisionsrechtlich maßgebenden Rechtsordnungen der ausländischen Tochtergesellschaften regelmäßig unbekannt ist.

Was ist von dieser Kritik zu halten? Was zunächst die Grundfrage anbetrifft, ob der GAV ein „unverzichtbares“ Kriterium der Organschaft darstellt, so ist den Kritikern ohne Weiteres einzuräumen, dass – wie bereits ein kurzer Rechtsvergleich zeigt – auch andere Konzernbesteuerungsmodelle denkbar sind.²¹ Solche Alternativmodelle werfen indes – wovon noch zu reden sein wird – andere Fragen der Rechtfertigung und Ausgestaltung auf, die sich im geltenden Organschaftsrecht nicht stellen. Denn die Ergebniszurechnung nach den §§ 14 ff. KStG wird – soweit ersichtlich – von niemandem in Zweifel gezogen, da sich die Durchbrechung des Trennungsprinzips für das geltende Recht mit selbstverständlicher Richtigkeit aus der gesellschaftsrechtlichen Verbindung von Organträger und Organgesellschaft ergibt: Die rechtsträgerübergreifende Einkommenszurechnung zum Organträger ist gerechtfertigt, weil dieser nach den Regelungen der §§ 291 ff. AktG den unmittelbaren Zugriff auf die Gewinne der Organgesellschaft hat, aber auch deren Verluste tragen muss. Unter diesen Bedingungen kann man erst recht davon sprechen, dass – wie es der RFH ausgedrückt hat – bei wirtschaftlicher Betrachtung das Einkommen der Organgesellschaft letztlich Einkommen des Organträgers ist.²²

Entgegen verbreiteter Ansicht²³ kann die Verknüpfung zwischen dem GAV und der steuerlichen Zurechnung des Gewinns der Organgesellschaft auch nicht unbedingt als „sachfremd“ bezeichnet werden. Natürlich weichen das handels- und steuerrechtliche Ergebnis wegen der unterschiedlichen Gewinnermittlungsregeln regelmäßig voneinander ab. Solche Abweichungen werden nach dem BilMoG sogar noch zunehmen. Diese Unterschiede machen die Anknüpfung an den GAV aber nicht sachwidrig, weil es im Kern nicht um den konkret abgeführten handelsbilanziellen Gewinn geht, sondern um die Durchbrechung des steuerlichen Trennungsprinzips auf Grund der handelsrechtlich vereinbarten Gewinnabführung und Verlustübernahme. Auch bei der unverbundenen Gesellschaft knüpft die Besteuerung zunächst an die zivilrechtlichen Verhältnisse an, die dann für Zwecke der steuerlichen Einkommensermittlung einer eigenständigen steuerlichen Bewertung unterzogen werden.²⁴ Insoweit ist es keineswegs inkonsequent, wenn der Gesetzgeber die

²¹ Vgl. dazu nur den Generalbericht von MASUI, in: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 89b, 21 ff.; siehe ferner den rechtsvergleichenden Rundblick bei WITT, Die Konzernbesteuerung, 83 ff.

²² Vgl. RFHE 33, 63 (66): „Für die Körperschaftsteuer erschöpft sich nach der Rechtsprechung des RFH das Wesen der Organgesellschaft darin, dass die Erträge, die dem Dienstherrn (der Muttergesellschaft) Kraft des Organverhältnisses zufließen, unmittelbarer Gewinn der Muttergesellschaft sind.“

²³ Statt vieler nur GROTHERR, StuW 1995, 124 (141); WITT, Die Konzernbesteuerung, 158.

²⁴ Auch im Kontext des § 15a EStG wird die Verlustverrechnung nicht nur an das steuerliche Einlagenkonto, sondern auch an die handelsrechtliche Außenhaftung nach § 171 HGB geknüpft.

steuerliche Einkommenszurechnung davon abhängig macht, dass die vermögensrechtliche Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter in zivilrechtlicher Hinsicht mit Wirkung gegenüber Dritten aufgehoben wird.

Was die Verzahnung des Gesellschafts- und Steuerrechts anbetrifft, so wird man es – zumindest als Gesellschaftsrechtler – eher als Vorzug des geltenden Rechts betrachten, dass anders als bei der früheren gewerbesteuerrechtlichen Zwangsorganschaft über die Vorschriften des Vertragskonzerns ein angemessener Schutz der Minderheitsgesellschafter gewährleistet ist. Ferner hat das Gesellschaftsrecht mit den 1965 eingeführten §§ 291 ff. AktG nur auf das Steuerrecht reagiert, indem man die vom BFH geforderten Organschaftsverträge auf eine gesetzliche Grundlage gestellt und damit die Organschaft „gerettet“ hat. Sollte das Steuerrecht diese Verbindung lösen, muss das Gesellschaftsrecht die vermögensrechtlichen Folgen eines Konzernsteuerrechts eigenständig lösen. Die Erfahrungen der Gesellschaftsrechtler mit Steuerumlagen bei gewerbesteuerrechtlichen Organschaften sind insoweit wenig ermutigend.²⁵

Bei der Frage der internationalen Anschlussfähigkeit sollte man schließlich zwei Dinge auseinanderhalten. Die rechtsvergleichende Beobachtung, dass die deutsche Organschaft ein „Unikat“ ist,²⁶ mag ein Fingerzeig sein, kann für sich genommen aber natürlich keine Rechtsänderung rechtfertigen. Die Rechtsprechung des EuGH zur grenzüberschreitenden Verrechnung „endgültiger Verluste“ verdient zwar mehr Beachtung.²⁷ Aber auch insoweit ist derzeit noch nicht ausgemacht, ob sie zwingend einen Abschied vom geltenden Organschaftsrecht gebietet.²⁸ Denn man könnte auch überlegen, für grenzüberschreitende Sachverhalte einen mit dem Vertragskonzern wirtschaftlich vergleichbaren Vorgang zur Voraussetzung der Verlustverrechnung im Inland zu machen²⁹ und für Inlandssachverhalte am geltenden Organschaftsrecht festzuhalten, wenn dies rechtspolitisch gewünscht wäre.³⁰ Ein solches „gesplittetes“ Organschaftsrecht mag man rechtspolitisch bedauern, die Inländerdiskriminierung ist aber jedenfalls europarechtlich nicht verboten.

3.3. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass die deutsche Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag und Verlustübernahme ein in sich geschlossenes Kon-

²⁵ Vgl. dazu unten 5.

²⁶ Der Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung der Konzernbesteuerung findet sich nur noch in Slowenien, vgl. HERZIG, DStJG Bd. 28 (2005), 185 (192).

²⁷ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837; Rs. C-414/06, Lidl Belgium, Slg. 2008, I-3601.

²⁸ Eine Klärung wird von dem beim FG Niedersachsen anhängigen Fall AWD erwartet. Vgl. dazu HOMBURG, IStR 2009, 350.

²⁹ Auch der RFH hat – anders als später der BFH – die Ergebniszurechnung nicht von einem Organschaftsvertrag abhängig gemacht, sondern auch eine Gewinnabführung auf Grund einer „Anweisung“ des Organträgers für ausreichend gehalten. Vgl. zur Entwicklung der Rechtsprechung FLUME, StbJb 1958/59, 283.

³⁰ Ebenso VAN LISHAUT, FR 2009, 1030 (1033).

zept darstellt, das als solches steuerrechtssystematisch kaum angreifbar ist. Damit ist natürlich noch nicht gesagt, dass die gegenwärtige Ausgestaltung und Handhabung der §§ 14 ff. KStG in jeder Hinsicht überzeugend ist. Ich verweise nur auf die aktuelle Diskussion über die Reichweite der ausdrücklichen Bezugnahme auf § 302 AktG in Organschaftsverträgen bei der GmbH,³¹ die komplizierte Behandlung von Mehr- und Minderabführungen³² und die Behandlung vororganschaftlicher Verluste, die bisher auf der Ebene der Organgesellschaft „eingefroren“ werden.³³ Darüber hinaus bleibt die Frage, ob die relativ hohen administrativen Anforderungen, die das geltende Recht an eine rechtsträgerübergreifende Ergebnisverrechnung bei verbundenen Unternehmen stellt, noch zeitgemäß sind. Dies ist aber vorrangig eine steuerrechtspolitische Frage, die nur durch einen Vergleich des geltenden Rechts mit denkbaren Alternativmodellen beantwortet werden kann.

3.4. Alternativen zum geltenden Recht

3.4.1. Rückkehr zur „Einheitstheorie“

Fragt man nach solchen Alternativen zum gegenwärtigen Organschaftsrecht, so sollte man zunächst einen Blick auf die Lösung werfen, die CARL-HEINZ WITT in seiner Heidelberger Habilitationsschrift „Die Konzernbesteuerung“ 2006 vorgeschlagen hat.³⁴ Er plädiert für ein einheitstheoretisches Konzernbesteuerungsmodell, das auf den Gewinnabführungsvertrag verzichtet und allein auf dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit beruht. Zum steuerlichen Konzernkreis sollen alle Kapitalgesellschaften gehören, an denen der Organträger zu mindestens 75 % beteiligt ist. Ein Antragsrecht ist nicht vorgesehen, vielmehr greift die Einheitsbetrachtung zwingend ein. Die damit verbundenen Vermögensverlagerungen will WITT mittels eines um Verlusteffekte erweiterten Gesamtschuldnerausgleichs nach § 426 BGB lösen. Ferner spricht er sich zwar wegen der praktischen Schwierigkeiten gegen eine konsolidierte Einkommensermittlung aus, schlägt aber zumindest eine Eliminierung von Zwischengewinnen vor.

Das Modell von WITT dürfte schon wegen des fehlenden Antragsrechts bei den betroffenen Unternehmen auf wenig Gegenliebe stoßen.³⁵ Für das Modell einer Zwangsorganschaft spricht auf den ersten Blick, dass die Anwendung einer „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ – wie sie allen einheitstheoretischen Begründungen der Konzernbesteuerung letztlich zugrunde liegt – eigentlich nicht vom Willen der Beteiligten abhängen kann.³⁶ Indes soll es nach WITT gar nicht mehr auf eine

³¹ Vgl. dazu die Verfügung der OFD Rheinland und Münster v. 12. August 2009, BB 2010, 101; dagegen z.B. CREZELIUS, Ubg 2009, 733.

³² Vgl. die Übersicht bei NEUMANN, in: GOSCH, KStG, § 14 Rn. 416 ff.

³³ Dazu nur NEUMANN, in: GOSCH, KStG, § 15 Rn. 5.

³⁴ WITT, Die Konzernbesteuerung, 2006.

³⁵ Für eine „Zwangsorganschaft“ bei Wegfall des GAV aber VAN LISHAUT, FR 2009, 1030 (1033).

³⁶ Schon der Wiss. Beirat beim BMF hatte in seinem Gutachten zu den direkten Steuern vom 11. Februar 1967 die körperschaftsteuerliche Organschaft wegen des Erfordernisses des GAV als steuerliches „Gestaltungsprivileg“ bezeichnet. Vgl. Gutachten, Schriftenreihe des BMF, Heft 9, 1967, 54.

wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung ankommen, so dass der für die alte Einheitstheorie maßgebende Gedanke der „wirtschaftlichen Einheit unter einer einheitlichen Leitung“ seines eigentlichen Kernes beraubt wird. Ferner scheint auch die Grenze von 75 % zu niedrig angesetzt, um die steuerliche Selbständigkeit von Organgesellschaften auch zu Lasten der Beteiligten durchgehend zu negieren. Denn der Mehrheitsgesellschafter ist keineswegs von Rechts wegen verpflichtet, seinen beherrschenden Einfluss auszuüben, so dass man überlegen müsste, ob nicht aus Verhältnismäßigkeitsgründen eine Art „*Opt-out*“ durch einen sog. Entherrschungsvertrag³⁷ möglich sein müsste. Zudem bleibt das Risiko von „Zufallsorganschaften“ bei schwankendem Anteilsbesitz.

Die Überlegungen von WITT machen aber noch etwas anderes deutlich. Alle einheitstheoretischen Besteuerungsmodelle stoßen sehr schnell an praktische Grenzen, weil eine weitgehende steuerliche Negierung der zivilrechtlichen Ordnungsstrukturen erhebliche zusätzliche Aufzeichnungs- und Ermittlungsprobleme aufwirft. Dies gilt insbesondere für die vielfach beschworene „konsolidierte“ Gewinnermittlung, die z.B. in den Niederlanden (allerdings erst ab einer Beteiligungsquote von 95 %) praktiziert wird. Wir haben eben – auch nicht ansatzweise – ein geeignetes Gewinnermittlungsrecht für „Konzernunternehmen“ – die Konzernrechnungslegung nach den §§ 290 ff. HGB bzw. IFRS ist insoweit ungeeignet, so dass der „Einheitsgedanke“ allenfalls punktuell – also nur in Hinsicht auf bestimmte Sachverhalte – durchgeführt werden kann. Aber selbst solche Modifikationen der Ergebniszurechnung – z.B. in Hinsicht auf konzerninterne Übertragungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens³⁸ – gibt es nicht „umsonst“, sondern sie machen umfangreiche Dokumentationen über die ursprünglichen Anschaffungskosten und den Verbleib von Wirtschaftsgütern innerhalb des Organkreises erforderlich, auf die die betroffenen Unternehmen aus Vereinfachungsgründen möglicherweise gerne verzichten würden. Zugleich eröffnen solche Buchwertübertragungen neue Gestaltungsmöglichkeiten, wenn man daran denkt, dass „steuerliche Einheiten“ danach auch wieder gelöst werden können.³⁹ Ferner stellt sich die Frage, weshalb die Einheitsbetrachtung auf „Zwischengewinne“ beschränkt sein soll (was ist mit dem Abzug von Finanzierungsaufwendungen?). Vielleicht waren es auch solche Erwägungen, die den RFH seinerzeit veranlasst haben, für Zwecke der Körperschaftsteuer der Zurechnungsmethode den Vorrang vor einer Einheitstheorie einzuräumen.

3.4.2. Übergang zu einer Gruppenbesteuerung

Deutlich höhere Realisierungschancen als dem „WITT-Modell“ werden den Überlegungen der Stiftung Marktwirtschaft eingeräumt. Auch in der Koalitionsvereinbarung wird unter den mittelfristigen Zielen ausdrücklich die „Einführung eines

³⁷ Zu Funktion und Zulässigkeit eines Entherrschungsvertrages vgl. nur VETTER, in: SCHMIDT/LUTTER, AktG, § 17 Rn. 60; HENTZEN, ZHR 157 (1993), 65; kritisch HÜTTEMANN, ZHR 156 (1992), 314.

³⁸ Befürwortend WITT, Die Konzernbesteuerung, 285 ff.

³⁹ Dazu näher WAGNER, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 126 ff.

modernen Gruppenbesteuerungssystem anstelle der bisherigen Organschaft“ genannt. Als rechtspolitisches Vorbild dürfte insoweit Österreich dienen, das diesen Schritt bereits 2005 vollzogen hat.⁴⁰ Nach Ansicht der Stiftung Marktwirtschaft⁴¹ besteht ein modernes Gruppenbesteuerungssystem aus folgenden Elementen:

- Verzicht auf einen GAV zugunsten eines Antragsrechts, das von allen Unternehmen einer Gruppe für einen bestimmten Zeitraum (z.B.: fünf Jahre) verbindlich ausgeübt werden soll. Ferner müssen die Gruppenmitglieder einen Steuerumlagenvertrag geschlossen haben.
- Finanzielle Eingliederung (wobei die Stiftung Marktwirtschaft anders als in Österreich eine Mindestbeteiligungsquote von 75 % vorschlägt).
- Volle (d.h. nicht nur quotale) vertikale Ergebniszurechnung entsprechend der bisherigen Rechtsfolgen einer Organschaft ohne eine Beschränkung auf den Beteiligungsbuchwert entsprechend § 15a EStG.
- Keine Zwischengewinneliminierung.

Die Vorschläge der Stiftung Marktwirtschaft laufen im Kern auf die Ersetzung des Gewinnabführungsvertrags durch ein Antragsrecht hinaus. Die Mindestbeteiligungsquote bleibt zumindest faktisch unverändert, weil ein Gewinnabführungsvertrag aus gesellschaftsrechtlichen Gründen eine satzungändernde Mehrheit (also mindestens 75 %) voraussetzt. Auf der Rechtsfolgenseite sind keine Änderungen gegenüber dem geltenden Recht geplant. Durch das Erfordernis eines Steuerumlagevertrages werden die gesellschaftsrechtlichen Bedenken gegen eine Abschaffung des GAV aufgenommen.

Die Vertreter der Stiftung Marktwirtschaft können für ihr Modell auf ausländische Vorbilder verweisen. Vor allem Österreich dient insoweit als Vorbild. Durch die Abschaffung des GAV würde zudem eine deutliche Annäherung des deutschen Rechts an andere Steuerrechtsordnungen erreicht. Allerdings bleibt die Frage der steuersystematischen Rechtfertigung einer Durchbrechung des Trennungsprinzips. Die Verfasser des Entwurfs verweisen insoweit – ebenso wie andere Autoren im Schrifttum⁴² – auf den Gedanken der „wirtschaftlichen Einheit“, dem durch die Anhebung der Mindestbeteiligungsquote auf 75 % deutlicher Rechnung getragen werden soll. Sicherlich: Eine Beteiligungsquote von 75 % wäre – auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten – ein sachlicher Grund für ein besonderes Konzernsteuerregime mit voller Ergebniszurechnung. Angesichts der weitreichenden Folgen einer Gruppenbesteuerung für alle Gruppenmitglieder bestehen auch keine Bedenken gegen ein Antragserfordernis, zumal auf diese Weise – darauf wird noch zurückzukommen sein⁴³ – Konzernsteuer- und Konzerngesellschaftsrecht im fakti-

⁴⁰ Zum österreichischen System vgl. nur GASSNER, FR 2004, 517; eingehend WIESNER/KIRCHMAYR/MAYR, Gruppenbesteuerung, Praxiskommentar.

⁴¹ Stiftung Marktwirtschaft, Kommission „Steuergesetzbuch“, Steuerpolitisches Programm, 33 f.

⁴² Stellvertretend für viele WITT, Die Konzernbesteuerung, 182 ff.; HERZIG, in: HERZIG, Organschaft, 3 ff.; ders., DStJG Bd. 28 (2005), 192 f.

⁴³ Dazu unten 5.

schen Konzern besser miteinander verzahnt werden können als bei einer Zwangsorganschaft.

Was die Begründung der 75 %-Grenze anbetrifft, scheint mir indes der Gedanke der „wirtschaftlichen Einheit“ nicht mehr wirklich zutreffend zu sein. Wie bereits im Zusammenhang mit dem „WITT-Modell“ dargelegt, hat sich der ertragsteuerliche Konzernatbestand durch den Verzicht auf die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung erheblich gewandelt. Der Gedanke der „wirtschaftlichen Einheit“ ist daher – wenn man allein auf die Höhe der finanziellen Beteiligung abstellt und auf zusätzliche „wirtschaftliche“ Elemente ganz verzichtet – richtigerweise erst bei einer asymptotischen Annäherung an die 100 %-Beteiligung wirklich überzeugend. Nichts anderes gilt auch für den Versuch, den „Einheitsgedanken“ mit dem Gedanken des wirtschaftlichen Eigentums zu rechtfertigen.⁴⁴ Die Skepsis gegenüber solchen Ansätzen wird auch durch den Rechtsvergleich bestätigt, denn die Mehrzahl anderer Steuerrechtsordnungen verlangen für eine „Group-Taxation“ eine Mindestbeteiligung von 90 % und mehr.⁴⁵ Mit einer derart hoch angesetzten Schwelle werden natürlich auch die Verwerfungen, die ein Konzernsteuerrecht im Vergleich zur „normalen“ Individualbesteuerung zwangsläufig auslöst, deutlich begrenzt. Indes würde eine Anhebung der Beteiligungsgrenze auf 90 % und mehr bedeuten, dass der Anwendungsbereich des Konzernsteuerrechts in Deutschland gegenüber dem geltenden Organschaftsrecht eingeschränkt würde, was nicht nur den Zielen der Stiftung Marktwirtschaft zuwiderlaufen würde, sondern auch rechtspolitisch kaum durchsetzbar wäre.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob man sich nicht besser ganz von der Organtheorie und dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit löst und die Gruppenbesteuerung einfach als ein steuerliches Instrument versteht, um zu einer gewissen steuerlichen Annäherung von Holdingstrukturen und Einheitsunternehmen zu gelangen. Eine solche Annäherung ließe sich – insoweit kann an die Überlegungen von WITT angeknüpft werden⁴⁶ – mit der Überlegung rechtfertigen, dass ein Mutterunternehmen, welches zu 75 % und mehr an einer Tochtergesellschaft beteiligt ist, über solche gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten verfügt, dass es auch gegen den Willen der anderen Gesellschafter das Trennungsprinzip durch gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen (z.B. durch eine Verschmelzung oder die Begründung eines Vertragskonzerns) überwinden könnte. Die Gruppenbesteuerung würde den Unternehmen derartige Umstrukturierungen aus rein steuerlichen Gründen ersparen und damit zu einer gewissen Gleichbehandlung von Einheitsunternehmen und Holdingstrukturen beitragen.⁴⁷

⁴⁴ So etwa WITT, Die Konzernbesteuerung, 300 f.; für eine Begründung der Gruppenbesteuerung mit Zurechnungslehren vgl. nunmehr die Salzburger Habilitationsschrift von URTZ, Die Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung.

⁴⁵ Vgl. dazu den Generalbericht von MASUL, in: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 89b, 21 ff.

⁴⁶ Vgl. WITT, Die Konzernbesteuerung, 182 ff.

⁴⁷ Zur „Konzernneutralität“ bzw. „Entscheidungsneutralität“ als rechtspolitisches Ziel der Konzernbesteuerung vgl. etwa STARINGER, DStJG Bd. 25 (2002), 73 (77 f.); SCHÖN, ZHR 171 (2007), 409 (415 f.).

Dass der Gedanke der „wirtschaftlichen Einheit“ bei der Ausgestaltung einer Gruppenbesteuerung nicht immer zielführend ist, belegt auch der Fall der sog. „Mehrmütterorganschaft“, für deren Wiedereinführung viele Befürworter einer Gruppenbesteuerung plädieren.⁴⁸ Zu Recht ist dazu angemerkt worden, dass man dort mit dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit kaum weiterkommt, soweit eine unmittelbare anteilige Ergebniszurechnung zu den Gesellschaftern der Holding-GbR befürwortet wird.⁴⁹ In der Tat lässt sich das Instrument der Mehrmütterorganschaft, wenn man mit der neueren Rechtsprechung eine direkte Zurechnung zu den „Müttern“ bejaht, kaum mit einheitstheoretischen Überlegungen, sondern wohl allein mit praktischen Erfordernissen des Wirtschaftslebens rechtfertigen.⁵⁰ Dabei dürften sich allerdings – wie auch von der Stiftung Marktwirtschaft vorgesehen⁵¹ – gewisse Mindestbeteiligungsquoten empfehlen, um den Anwendungsbereich dieser Sonderregelung einzuschränken. Ob die Wiedereinführung der Mehrmütterorganschaft allerdings politisch durchsetzbar ist, solange es eine Gewerbesteuer gibt, steht auf einem anderen Blatt.

Der Wechsel des Begründungsansatzes hätte auch den Vorzug, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der „Gruppenbesteuerung“ unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit einen größeren Spielraum hätte. So könnte man – wie es auch die Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagen hat⁵² – die Wirkungen der Gruppenbesteuerung auf die Ergebniszurechnung begrenzen, ohne sich dem Einwand auszusetzen, dass man „einheitstheoretisch“ inkonsequent keine Zwischengewinneliminierung vorsieht. Diese Einschätzung wird ebenfalls durch den Rechtsvergleich bestätigt: Während die Ergebnisverrechnung ein zwingendes Element aller Konzernsteuerrechte darstellt, ist eine Zwischengewinneliminierung weniger verbreitet und in ihrer sachlichen Reichweite ganz unterschiedlich ausgestaltet.⁵³

Was allerdings die Rechtsfolge der Ergebniszurechnung anbetrifft, so stellt sich beim Übergang auf ein Gruppenbesteuerungssystem ohne GAV die Frage, ob die Ergebniszurechnung zur Gruppenmutter künftig gewisser Beschränkungen bedarf. Denn ohne GAV wird der bisher zwingende Zusammenhang zwischen „Verlustverrechnung“ und „Verlusttragung“ gelöst, d.h. das Mutterunternehmen könnte auch solche Verluste der Tochtergesellschaften ergebnismindernd mit eigenen Gewinnen verrechnen, die sie tatsächlich mangels Verlustübernahme nicht selbst tragen muss.

⁴⁸ Auch die Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft spricht sich für eine großzügige Regelung über Mehrmütterorganschaften aus, vgl. Stiftung Marktwirtschaft, Kommission „Steuergesetzbuch“, Steuerpolitisches Programm, 34; ebenso z.B. STARINGER, DStJG Bd. 25 (2002), 73 (98).

⁴⁹ Vgl. den Diskussionsbeitrag von WIELAND, DStJG Bd. 28 (2005), 119.

⁵⁰ Einheitstheoretisch lässt sich nur die Ergebniszurechnung zur Willensbildungs-GbR begründen. Vgl. dazu näher WITT, Die Konzernbesteuerung, 220 ff., der von seinem Standpunkt aus konsequent für eine Rückkehr zu den Grundsätzen der früheren Rechtsprechung vor 1999 eintritt.

⁵¹ Stiftung Marktwirtschaft, Kommission „Steuergesetzbuch“, Steuerpolitisches Programm, 33 f.

⁵² Vgl. Stiftung Marktwirtschaft, Kommission „Steuergesetzbuch“, Steuerpolitisches Programm, 33 f.

⁵³ Dazu etwa näher WAGNER, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 124 ff.

Dies gilt insbesondere dann, wenn man – wie bisher – die während der Gruppenzugehörigkeit entstandenen Verluste dauerhaft dem Mutterunternehmen zurechnet. Dieser Effekt dürfte zwar verfassungsrechtlich mit Hinweis auf die geforderte Mindestbeteiligungsquote und das Ziel einer partiellen Gleichstellung von Stammhauskonzernen und Holdingstrukturen sachlich begründbar sein. Es bleibt aber ein gewisses Störgefühl:⁵⁴ Zum einen ergibt sich ein gewisser Wertungswiderspruch zu § 15a EStG, den man indes auch durch eine Erweiterung der Gruppenbesteuerung auf Personengesellschaften als Gruppentöchter beheben könnte, was auch mit Blick auf die gewerbesteuerrechtliche Steuersubjektivität von Personengesellschaften überlegenswert ist. Zum anderen darf nicht übersehen werden, dass eine unbeschränkte Verlustverrechnung ohne Verlusttragung zu steuermotivierten Gestaltungen einlädt: Ist der Erwerbspreis einer verlustträchtigen Gesellschaft niedriger als ihr „Steuerentlastungseffekt“, wäre die Einbeziehung einer solchen Tochter rein steuerlich sinnvoll.

Zur Verhinderung solcher „überschießenden“ Effekte sind mehrere Möglichkeiten denkbar. Einen wohl begründeten Vorschlag, mit dem eine Gruppenbesteuerung zugleich steuersystematisch konsequent in das geltende Unternehmenssteuerrecht eingefügt werden könnte, hat unser Gastgeber schon 2001 gemacht:⁵⁵ SCHÖN versteht eine Gruppenbesteuerung ohne GAV vorrangig als Ersatz für den Wegfall der Teilwertabschreibung. Denn soweit die Verluste der Tochtergesellschaften unter den Anschaffungskosten des Mutterunternehmens liegen, berühren sie zugleich die Leistungsfähigkeit des Mutterunternehmens und die Ergebniszurechnung führt nur zu einer anderen Periodisierung. In der Tat vermag der Hinweis auf den Wegfall der Teilwertabschreibung eine zusätzliche Rechtfertigung der Gruppenbesteuerung zu liefern. Allerdings hätte dieses „Investitionsmodell“ gegenüber dem Modell der Stiftung Marktwirtschaft eine doppelte Einschränkung zur Folge. Es würde nur für Kapitalgesellschaftskonzerne gelten und würde die Verlustverrechnung auf das „Gesamtengagement“ des Mutterunternehmens beschränken, was vor allem bei der Aufnahme neuer Aktivitäten in Hinsicht auf Anfangsverluste zu spürbaren Einschränkungen führen könnte. Ein anderer – weniger weitreichender – Ansatz könnte darin bestehen, gezielt gegen Steuergestaltungen mit Verlustgesellschaften vorzugehen. Dazu würde es wohl ausreichen, die Verlustverrechnung nur solange zuzulassen, wie der wirtschaftliche Vorteil aus der Verlustverrechnung niedriger ist als die Anschaffungskosten des Mutterunternehmens.⁵⁶

Ein letzter Punkt: Das Modell der Stiftung Marktwirtschaft beschränkt sich letztlich auf Korrekturen am Organschaftstatbestand. Auf der Rechtsfolgende soll hingegen an der Zurechnungsmethode festgehalten werden. Damit bliebe es z.B. dabei, dass organschaftliche Verluste auch nach Beendigung der Gruppe beim Mutterunternehmen verbleiben und nicht mehr an das Gruppenmitglied zurückfal-

⁵⁴ Zur Problematik der Verlustverrechnung ohne Verlusttragung vgl. GROTHERR, FR 1995, 1; STARINGER, DStJG Bd. 25 (2002), 73 (97 f.); LÜDICKE, FR 2009, 1024 (1028); eingehend WAGNER, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 225 ff.

⁵⁵ Vgl. SCHÖN, StbJb 2001/2002, 53 (57).

⁵⁶ So WAGNER, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 227 f.

len, das den Verlust erzielt hat. Allerdings zwingt die Gruppenbesteuerung z.B. zu Änderungen bei der Besteuerung von organschaftlichen Gewinnabführungen, bei denen eine Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns – z.B. durch entsprechende Verrechnungskonten – verhindert werden muss. In der Literatur finden sich – was die Ergebniszurechnung anbetrifft – schließlich aber auch abweichende Vorschläge, die eine nähere Untersuchung verdienen. So will z.B. WAGNER die Wirkungen einer Gruppenbesteuerung von vornherein auf eine „fiktive Zurechnung“ auf der Ebene des Mutterunternehmens beschränken, d.h. die Gruppenbesteuerung lässt die eigenständige Besteuerung der Gruppenmitglieder unberührt und führt nur noch zu einer Steuerentlastung des Mutterunternehmens in Höhe des fiktiven Vorteils aus einer sofortigen konzernweiten Verlustverrechnung.⁵⁷ Dieses Alternativkonzept einer „fiktiven Zurechnung“ hätte vor allem zwei Effekte: Zum einen würden Steuerumlagen nach der Belastungsmethode entbehrlich und die Konzernprämie ausschließlich der Muttergesellschaft zugeordnet. Zum anderen wäre der Konzernsteuervorteil auf den „Temporäreffekt“ aus einer sofortigen Saldierung positiver und negativer Ergebnisse während des Bestehens der Gruppe beschränkt. Denn ein endgültiger Übergang von Verlustvorträgen auf den Gruppenträger ist danach ausgeschlossen. Dieser Vorschlag hat noch eine weitere überraschende Implikation: Würde die Gruppenbesteuerung auf Temporäreffekte beschränkt, könnte sie wohl – europarechtskonform – auf inlandsansässige Gesellschaften beschränkt bleiben.⁵⁸ Eine andere Frage ist, ob ein derart eingeschränktes Gruppenbesteuerungsmodell rechtspolitisch wünschenswert ist.

3.4.3. Ergebnis

Die Auseinandersetzung mit dem geltenden Organschaftsrecht und den bislang vorliegenden Alternativmodellen hat einige der Fragen aufgezeigt, vor denen die neue Bundesregierung bei der anstehenden Reform des Konzernsteuerrechts steht: Im Kern geht es um die Frage, wie konsequent man das Prinzip der Individualbesteuerung im Unternehmenssteuerrecht ausgestalten will. Es ist in Deutschland bisher streng durchgeführt worden und deshalb wurde eine rechtsträgerübergreifende Ergebnisverrechnung vom Gewinnabführungsvertrag mit Verlustübernahme abhängig gemacht. Wer darauf verzichtet, aber das Trennungsprinzip gleichwohl weiter hochhalten will, wird eine konzernweite Ergebnisverrechnung nur bei solchen Sachverhalten zulassen können, die zumindest in „wirtschaftlicher Hinsicht“ einer rechtlichen Einheit vergleichbar sind. Dies wird nur bei Mindestbeteiligungsquoten anzunehmen sein, die sich der 100 %-Grenze asymptotisch annähern (z.B. 95 %). Bei einer derart engen Lösung liegt es auch nahe, über eine Zwischengewinneliminierung nachzudenken.

Ein anderer Denkansatz geht – wie dargelegt – dahin, dass man sich – nachdem auch die Merkmale der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung aufgegeben worden sind – gedanklich vom „einheitstheoretischen Denken“ löst. Stattdessen könnte die Gruppenbesteuerung als ein steuerliches Instrument verstanden

⁵⁷ Vgl. WAGNER, *StuW* 2007, 308; eingehend ders., *Konzeption einer Gruppenbesteuerung*.

⁵⁸ Dazu näher WAGNER, *StuW* 2007, 308.

werden, durch das Besteuerungsunterschiede zwischen Einheitsunternehmen und Holdingstrukturen in bestimmter Hinsicht abgemildert werden, um Unternehmensgruppen rein steuerlich motivierte Umstrukturierungen zu ersparen. Ein solcher Ansatz spräche dafür, bei der Festlegung der Mindestbeteiligungsquoten – mit WITT⁵⁹ – an die gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten anzuknüpfen. Insoweit wäre eine Mindestbeteiligungsquote von 75 % eine sinnvolle Grenze, um eine rechtsträgerübergreifende Ergebniszurechnung zu begründen. Es bleibt dann aber immer noch die Frage der näheren Ausgestaltung der Ergebniszurechnung (tatsächlich oder nur fiktiv) sowie das Problem einer möglichen Beschränkung der Verlustverrechnung auf den „Miteinsatz“ der Muttergesellschaft. Was schließlich den Vereinfachungseffekt einer solchen Reform angeht, sollte man ohnehin keine übertriebenen Hoffnungen haben: Durch die Umstellung auf die Gruppenbesteuerung entfällt lediglich die Anknüpfung an den GAV, während auf der Tatbestandsseite (finanzielle Eingliederung) und der Rechtsfolgenseite (Ausgestaltung der Zurechnungsmethode im Verhältnis zur selbständigen Gewinnermittlung und Behandlung von Gewinnausschüttungen) keine Probleme wegfallen würden.

Man kann das Regelungsproblem, vor dem der deutsche Gesetzgeber steht, natürlich auch deutlich rechtspolitischer formulieren: Die Ausgestaltung des Konzernsteuerrechts betrifft die Frage, welchen Einfluss das Steuerrecht auf den Aufbau von Holdingstrukturen ausüben soll. Insoweit ist eine gewisse Konzernneutralität des Steuerrechts wünschenswert.⁶⁰ Die praktischen Schwierigkeiten bestehen allerdings darin, dass sich der betriebswirtschaftliche Konzernbegriff schon mangels hinreichender Tatbestandsbestimmtheit nicht als steuerlicher Anknüpfungspunkt für eine „Konzernbesteuerung“ eignet. Damit kann der Gesetzgeber bestenfalls eine „*second-best*“-Lösung finden, die zumindest eine gewisse Annäherung der Besteuerung unter Wahrung der steuerrechtlichen Grundprinzipien und einer ausreichenden Praktikabilität des Konzernsteuerrechts gewährleistet.

4. Umsatzsteuerliche Organschaft

4.1. Rechtsentwicklung

Im Gegensatz zur ertragsteuerlichen Organschaft führt die Organschaft im Umsatzsteuerrecht in der Reformdebatte der letzten Jahre eher ein Schattendasein, was sicher auch damit zusammenhängt, dass der deutsche Gesetzgeber insoweit an die Vorgaben des europäischen Umsatzsteuerrechts gebunden ist. Die umsatzsteuerliche Organschaft geht ursprünglich auf die Rechtsprechung des RFH zurück.⁶¹ Sie hatte im alten Umsatzsteuerrecht – d.h. unter der Geltung der Bruttoallphasenumsatzsteuer ohne Vorsteuerabzug vor 1968 – eine nicht unerhebliche konzentra-

⁵⁹ Vgl. dazu WITT, Die Konzernbesteuerung, 182 ff.

⁶⁰ Zur Konzern- bzw. Entscheidungsneutralität als rechtspolitische Zielsetzung einer Konzernbesteuerung vgl. etwa STARINGER, DSzJG Bd. 25 (2002), 73 (77 f.); SCHÖN, ZHR 171 (2007), 409 (415 f.).

⁶¹ Vgl. etwa RFHE 22, 69; RFH, RStBl. 1934, 623.

tionsfördernde Wirkung. Dies war auch der Grund, weshalb sie von den Alliierten 1946 für Gesellschaften als Organträger außer Kraft gesetzt worden war und erst 1957 wieder eingeführt wurde.⁶² Auch das BVerfG hat die wettbewerbsverzerrende Wirkung der Organschaft im alten Allphasenumsatzsteuerrecht in seinen grundlegenden Entscheidungen vom 20. Dezember 1966 beanstandet.⁶³

Die Funktion der Organschaft hat sich nach dem Übergang zum europäischen Mehrwertsteuerrecht mit Vorsteuerabzug erheblich verändert. Sie dient heute zunächst und in erster Linie der Steuervereinfachung, weil entgeltliche Lieferungen und Leistungen innerhalb des Organkreises nicht steuerbar sind. Neben dem Vereinfachungszweck hat sie allerdings im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen ihre steuerentlastende Wirkung behalten. Hier kann die Herstellung von Organschaftsbeziehungen zu erheblichen Steuerentlastungen und Wettbewerbsvorteilen führen, wie inzwischen auch die EU-Kommission in einer aktuellen Mitteilung aus dem Jahr 2009 betont.⁶⁴ Man denke nur an Tochtergesellschaften von Bank- und Versicherungsunternehmen, aber auch an den Bildungs- und Wohlfahrtsbereich. Die Störgefühle, die diese Effekte auslösen, könnten ebenso wie das Fehlen eines eindeutigen teleologischen Ausgangspunktes der Grund dafür sein, dass die Rechtsprechung die Anforderungen an umsatzsteuerrechtliche Organschaften – z.B. im Bereich der organisatorischen Eingliederung – in jüngster Zeit zunehmend „höher“ hängt.⁶⁵ Diese Entwicklung betrifft aber die Auslegung des geltenden Rechts und soll deshalb hier nicht weiter verfolgt werden.

4.2. Reformbedarf

Aus Sicht des Gesetzgebers stellt sich allerdings die Frage, ob das geltende Recht nicht aus anderen Gründen reformbedürftig ist. Ausgangspunkt ist dabei die MwSt-SystRL, die in Artikel 11 ein Mitgliedstaatenwahlrecht für die Einführung einer MwSt-Gruppe vorsieht. Ein Mitgliedstaat kann danach „zwei oder mehrere in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, für Mehrwertsteuerzwecke zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln“. Vergleicht man diese Vorgabe mit § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, so scheint alles in Ordnung zu sein. Blickt man genauer hin, so sind drei Punkte interessant:

Zunächst ist bemerkenswert, dass das Mitgliedstaatenwahlrecht ausdrücklich auf das Inland begrenzt ist, so dass grenzüberschreitende Organschaften nicht möglich sind. Die Entwicklung im Umsatzsteuerrecht ist insoweit diametral anders verlaufen als im Ertragsteuerrecht: Während dort unter Hinweis auf die Grundfreiheiten eine Öffnung der Organschaft über die Grenze gefordert wird, hatte

⁶² Vgl. zur Rechtsentwicklung SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, 268 ff.

⁶³ BVerfGE 21, 42.

⁶⁴ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MwSt-Gruppe gemäß Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 2. Juli 2009.

⁶⁵ Zur umsatzsteuerlichen Organschaft vgl. zuletzt WÄGER, in: FS Schaumburg, 1189.

Deutschland eine solche grenzüberschreitende Organschaft im Umsatzsteuerrecht schon immer zugelassen und wurde erst von der Kommission gezwungen, das nationale Recht an die Richtlinie anzupassen.⁶⁶ Nicht eingegangen werden kann an dieser Stelle auf die Frage, ob die in Art. 11 MwStSystRL enthaltene Inlandsbeschränkung auf Grund der „Wahrung der Besteuerungsrechte“ grundfreiheitsrechtlich gerechtfertigt ist.⁶⁷

Zweitens ist im Schrifttum⁶⁸ zu Recht darauf hingewiesen worden, dass das Mitgliedstaatenwahlrecht nicht auf Kapitalgesellschaften beschränkt ist, sondern von „Personen“ spricht. Dazu gehört aber auch die Personengesellschaft, deren Steuersubjektsqualität im Umsatzsteuerrecht unstreitig ist. Sie kann nach geltendem Recht indes nicht Organgesellschaft sein, was bereits bei der GmbH & Co KG zu erheblichen Verrenkungen führt (nämlich zur Begründung einer Organschaft zwischen der Komplementär-GmbH als Organtochter zur KG als Organmutter).⁶⁹ Vor diesem Hintergrund ist zweifelhaft, ob § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG richtlinienkonform ist.⁷⁰ Insofern hilft auch nicht der Hinweis auf das Mitgliedstaatenwahlrecht weiter, da die Bundesrepublik Deutschland zwar frei ist, eine Regelung für MwSt-Gruppen einzuführen (bzw. abzuschaffen). Diese muss aber im Einklang mit den allgemeinen Prinzipien des MwSt-Rechts ausgestaltet sein und dazu gehört auch der Neutralitätsgrundsatz. Das Neutralitätsgebot wird aber durch die gegenwärtige Regelung verletzt, weil der Ausschluss von Personengesellschaften aus dem Kreis der Organgesellschaften zu rechtsformabhängigen Wettbewerbsverzerrungen führt. Fraglich ist allerdings, ob dieser Verstoß auch dazu führt, dass sich Steuerpflichtige auf die unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 11 MwStSystRL berufen können.⁷¹

Ein letzter Punkt betrifft die Ausgestaltung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft als „Zwangsorganschaft“. Die gegenwärtige Lösung ist insoweit sicherlich richtlinienkonform, sollte aber gleichwohl überdacht werden. Denn an die Begründung und Beendigung einer Organschaft sind erhebliche Steuerfolgen geknüpft, wenn man allein an Fragen der Rechnungsausstellung oder des Vorsteuerabzuges denkt. Im geltenden Recht kann jede Änderung von Rechtsprechung und Verwaltung für die betroffenen Unternehmen zu unangenehmen Überraschungen führen. Deshalb sollte man überlegen, ob man die Organschaft in der Weise formalisiert, dass die Wirkungen erst eintreten, wenn die beim FA beantragte Organschaft von diesem anerkannt worden ist.

⁶⁶ Zum Vertragsverletzungsverfahren vgl. EuGH – Rs. 298/85, ABl. EU 1985, Nr. C 285, 6.

⁶⁷ Die EU-Kommission rechtfertigt das Verbot grenzüberschreitender Organschaften in ihrer Mitteilung v. 2. Juli 2009 mit der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und Schwierigkeiten der nationalen Verwaltungskontrolle.

⁶⁸ HAHNE, DSStR 2008, 910; BIRKENFELD, UR 2008, 2.

⁶⁹ Vgl. dazu zuletzt FG Niedersachsen, EFG 2009, 793 (Revision eingel. Az. BFH V R 9/09).

⁷⁰ Ausweichend BFH, BFH/NV 2009, 677.

⁷¹ So HAHNE, DSStR 2008, 910 (914); BIRKENFELD, UR 2008, 2 (5 ff.).

5. Organschafts- und Konzerngesellschaftsrecht

5.1. Problemstellung

Für einen Steuer- und Gesellschaftsrechtler ist die Organschaft nicht nur ein steuerrechtliches Problem, sondern auch ein gesellschaftsrechtliches Thema. Deshalb möchte ich abschließend noch auf die Wechselwirkungen zwischen beiden Rechtsgebieten eingehen. Wie stark sich beide Rechtsgebiete gegenseitig beeinflussen haben, zeigt schon der Umstand, dass die §§ 291 ff. AktG ein „Kind des Steuerrechts“ sind.⁷² Diese Regelungen wurden erforderlich, um die Organschaftsverträge als „Organisationsverträge“⁷³ gesellschaftsrechtlich abzusichern. Noch wichtiger ist aber die Einsicht, dass jede von der Zivilrechtslage abweichende Besteuerung von Organ- bzw. Gruppenmitgliedern eine zivil- und gesellschaftsrechtliche Ausgleichsproblematik zur Folge hat.⁷⁴ Geht z.B. die Steuerschuldnerschaft von der Tochter auf die Mutter über, ist fraglich, ob die Mutter die bei der Tochter verursachte Steuerlast entschädigungslos übernehmen muss. Und umgekehrt ist natürlich zu überlegen, ob nicht auch die Tochtergesellschaften einen Ausgleich für den Übergang von Verlustverrechnungsmöglichkeiten erhalten und auf diese Weise an der „Konzernprämie“ der Organschaft teilhaben müssen.

Lediglich im Vertragskonzern stellen sich diese Rechtsfragen nicht, weil hier das Trennungsprinzip auch zivilrechtlich weitgehend aufgehoben ist und über die §§ 291 ff. AktG ein ausreichender Schutz von Minderheitsaktionären gewährleistet wird. Gleiches würde für das erwähnte Modell einer „fiktiven Ergebniszurechnung“ gelten,⁷⁵ bei der die Besteuerung der Tochtergesellschaften nicht verändert wird. Soweit der Steuergesetzgeber aber Steuerbelastungen tatsächlich „verschiebt“, muss eine Antwort auf die Ausgleichsproblematik gefunden werden. Dies gilt insbesondere für ein Gruppenbesteuerungssystem außerhalb des Vertragskonzerns. Insoweit sind drei Ansätze denkbar:⁷⁶ Ausgleichsansprüche kraft allgemeinen Zivilrechts, eine gesellschaftsrechtliche Lösung nach den Regelungen des faktischen Konzerns und ein gesetzlicher Steuerausgleich.

5.2. Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche

Der zivilrechtliche Steuerausgleich im Konzern hat Rechtsprechung und Schrifttum vor allem in Hinsicht auf die frühere gewerbesteuerrechtliche Organschaft viel Kopfzerbrechen bereitet.⁷⁷ Die Problematik ist – jedenfalls nach Ansicht der meisten Steuerrechtler⁷⁸ – durch die zivilgerichtliche Rechtsprechung bis heute nicht be-

⁷² Vgl. nur PRIESTER, in: HERZIG, Organschaft, 37 (39).

⁷³ Grundlegend FLUME, DB 1956, 455.

⁷⁴ Dazu zuletzt eingehend WITT, Die Konzernbesteuerung, 315 ff.; SIMON, ZGR 2007, 71; HÜTTEMANN, ZHR 171 (2007), 451.

⁷⁵ WAGNER, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 235 ff.

⁷⁶ Zum Folgenden HÜTTEMANN, ZHR 171 (2007), 451 (454 ff.).

⁷⁷ Ausführliche Nachweise zur Rechtsentwicklung bei WITT, Die Konzernbesteuerung, 320 ff.

⁷⁸ Deutliche Kritik am BGH bei SIMON, DStR 2000, 431; ders., ZGR 2007, 71; HERLINGHAUS, GmbHR 1992, 989; SCHÖN, ZHR 168 (2004), 629; HÜTTEMANN, ZHR 171 (2007), 451 (461 ff.).

friedigend gelöst worden. Der vom BGH⁷⁹ befürwortete schlichte Gesamtschuldnerausgleich nach § 426 BGB, der seinerseits allein am seidenen Faden der steuerlichen Haftungsvorschrift des § 73 AO hängt, erweist sich – wenn man ihn nicht mit WITT⁸⁰ auch auf Verlustzuweisungen ausdehnt (man könnte insoweit auch von einer Überdehnung sprechen)⁸¹ – als ganz unzureichend. Denn er berücksichtigt nicht, dass z.B. auch der Übergang von Verlustverrechnungsmöglichkeiten von der Organgesellschaft auf den Organträger letzterem einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft.⁸² Insoweit bedarf der Gesamtschuldnerausgleich einer Ergänzung um bereicherungsrechtliche Ausgleichsansprüche, die man – entgegen der Ansicht des BGH⁸³ – nicht mit dem vordergründigen Argument zurückweisen kann, dass die gesetzliche Regelung der Steuerschuldnerschaft auch im Innenverhältnis einen „gesetzlichen Rechtsgrund“ darstellt.⁸⁴

5.3. Gesellschaftsrecht

Aus konzerngesellschaftsrechtlicher Sicht ist im Recht des faktischen Konzerns zwischen „Zwangsorganschaften“ und antragsgebundenen Konzernsteuersystemen zu unterscheiden. Bei ersteren versagen nämlich die Schutzmechanismen der §§ 311 ff. AktG schon mangels „Eingriffs“ der Obergesellschaft: Die steuerliche Ergebniszurechnung oder die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft wird zu einem „passiven Konzerneffekt“ ohne Nachteilsausgleich, so dass allein gesetzliche Ausgleichsansprüche eingreifen.⁸⁵ Die §§ 311 ff. AktG spielen also hier nur insoweit eine Rolle, als sie eine gegenüber der gesetzlichen Ausgleichslage nachteilige Umlagevereinbarung an einen Nachteilsausgleich knüpfen.

Bei einem antragsgebundenen Gruppenbesteuerungsregime stellt sich die Rechtslage anders dar. Hier bleiben die Regelungen über den faktischen Konzern uneingeschränkt anwendbar, weil nunmehr die steuerlichen Folgen auf einer „Maßnahme“ der Obergesellschaft beruhen. Insoweit gilt das Nachteilsverbot der §§ 311 ff. AktG, so dass die Vor- und Nachteile der Gruppenbesteuerung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft im Rahmen eines Steuerumlagevertrages angemessen aufgeteilt werden müssen.⁸⁶ Dieses Ziel wird mit der Verteilungsmethode ganz sicher verfehlt. Aber auch die Belastungsmethode erweist sich insoweit als angreifbar, weil sie die Konzernprämie einseitig der Muttergesellschaft zuweist. Angesichts der erheblichen tatsächlichen Unsicherheiten hinsichtlich der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung wird man den Beteiligten indes einen deutlichen „Verhandlungsspielraum“ einräumen müssen, soweit es um die Beurteilung der wirtschaftlichen Vertretbarkeit einer konkreten Umlagevereinbarung geht. Richtig ist es in jedem

⁷⁹ BGHZ 141, 79.

⁸⁰ WITT, Die Konzernbesteuerung, 368 ff.

⁸¹ Dazu HÜTTEMANN, ZHR 171 (2007), 451 (459).

⁸² Statt aller HÜTTEMANN, ZHR 171 (2007), 451 (460 ff.).

⁸³ BGHZ 141, 79.

⁸⁴ Dazu HÜTTEMANN, ZHR 171 (2007), 451 (461 f.); a.A. HABERSACK, BB 2007, 1397 (1399 f.).

⁸⁵ Statt vieler HÜTTEMANN, ZHR 171 (2007), 451 (465).

⁸⁶ HÜTTEMANN, ZHR 171 (2007), 451 (469 ff.).

Fall, das Antragsrecht in einem Gruppenbesteuerungssystem mit tatsächlicher Ergebniszurechnung an den Abschluss eines Steuerumlagevertrages zu knüpfen, wie es die Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagen hat.

5.4. Gesetzlicher Ausgleich

Zu überlegen bleibt, ob der Gesetzgeber nicht noch einen Schritt weiter gehen und einen gesetzlichen Verteilungsmaßstab in die §§ 311 ff. AktG aufnehmen sollte. Diese Frage berührt vor allem zwei Punkte. Für einen gesetzlichen Ausgleichsmaßstab spricht zum einen, dass damit die „Transaktionskosten“ einer individuell ausgehandelten bzw. von den Gerichten überprüften Steuerumlagevereinbarung entfallen würden. Zum anderen hätte es dann der Steuergesetzgeber in der Hand, über die Allokation der Steuerwirkungen einer Gruppenbesteuerung zu befinden. Das Ziel einer gewissen steuerlichen Annäherung von Einheitsunternehmen und Holdingstrukturen spricht insoweit dafür, die Konzernprämie der Muttergesellschaft zu überlassen. Im Ergebnis könnte somit ein Steuerausgleich nach der Belastungsmethode in den §§ 311 ff. AktG gesetzlich festgeschrieben werden. Vor diesem Hintergrund stellt sich allerdings die Frage, ob man es dann nicht sogleich bei einer „fiktiven Ergebniszurechnung“ zum Mutterunternehmen belassen könnte, die Steuerumlagen als Ausgleich für eine tatsächliche steuerliche Ergebnisverlagerung überflüssig machen würde. Auch an dieser Stelle zeigt sich wiederum, dass eine Reform des Organschaftsrechts nicht nur ein steuerrechtliches Thema ist, sondern gleichermaßen auch die Mitarbeit der Gesellschaftsrechtler erfordert.

Literaturverzeichnis

- BIRKENFELD, WOLFRAM: Umsatzsteuerliche Organschaft und Gemeinschaftsrecht, UR 2008, S. 2 ff.
- BORGGRÄFE, JOACHIM: Chancen und Risiken einer Konzernbesteuerung, WPg 1995, S. 129 ff.
- CREZELIUS, GEORG: Zum Verweis auf § 302 AktG in § 17 KStG, UBg 2009, S. 733 ff.
- FLUME, WERNER: Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, DB 1956, S. 455 ff.
- FLUME, WERNER: Die Organschaft im Handels- und Steuerrecht, StbJb 1958/59, S. 283 ff.
- GASSNER, WOLFGANG: Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa – Österreich ersetzt Organschaft durch Gruppenbesteuerung, FR 2004, S. 517 ff.
- GOSCH, DIETMAR: Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 2. Auflage, München 2009.
- GROTHER, SIEGFRIED: Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages als (un-)verzichtbares Tatbestandsmerkmal der körperschaftsteuerlichen Organschaft, FR 1995, S. 1 ff.
- GROTHER, SIEGFRIED: Kritische Bestandsaufnahme der steuersystematischen und betriebswirtschaftlichen Unzulänglichkeiten des gegenwärtigen Organschaftskonzepts, StuW 1995, S. 124 ff.
- HABERSACK, MATHIAS: Steuerumlagen im faktischen Konzern – konzernrechtlich betrachtet, BB 2007, S. 1397 ff.
- HAHNE, KLAUS D.: Umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften europarechtlich geboten?, DStR 2009, S. 910 ff.
- HENTZEN, MATTHIAS: Der Entherrschungsvertrag im Aktienrecht, ZHR 157 (1993), S. 65 ff.
- HERLINGHAUS, ANDREAS: Weitere Renovierung der steuerlichen Organschaftsbestimmungen, GmbHR 2001, S. 956 ff.
- HERLINGHAUS, ANDREAS: Verdeckte Gewinnausschüttungen im Organschaftskonzern, insbesondere bei der Verrechnung von Steuerumlagen, GmbHR 2002, S. 989 ff.

- HERZIG, NORBERT: Einführung, in: HERZIG, NORBERT (Hrsg.), *Organschaft – Festschrift für Jochen Thiel*, Stuttgart 2003, S. 3 ff.
- HERZIG, NORBERT: Verluste im Körperschaftsteuerrecht, in: GROLL, RÜDIGER VON (Hrsg.), *Verluste im Steuerrecht*, DStJG Bd. 28 (2005), S. 185 ff.
- HERZIG, NORBERT: CCCTB-Projekt und Zukunft der Konzernbesteuerung, FR 2009, S. 1037 ff.
- HERZIG, NORBERT/WAGNER, THOMAS: Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt, DB 2005, S. 1 ff.
- HOMBURG, STEFAN: AWD – ein deutscher Anwendungsfall für Marks & Spencer, IStR 2009, S. 350 ff.
- HÜTTEMANN, RAINER: Der Entherrschungsvertrag im Aktienrecht, ZHR 156 (1992), S. 314 ff.
- HÜTTEMANN, RAINER: Steuerumlagen im Konzern, ZHR 171 (2007), S. 451 ff.
- KREBÜHL, HANS-HERBERT: Reform der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft, DB 1995, S. 743 ff.
- KREBÜHL, HANS-HERBERT: Konzernbesteuerung und Umstrukturierungen: Reformbedarf aus Sicht der Wirtschaft, StbJb 2001/02, S. 21 ff.
- KREBÜHL, HANS-HERBERT: Reform der Konzernbesteuerung, FR 2009, S. 1042 ff.
- LÜDICKE, JÜRGEN: Reform der Konzernbesteuerung, FR 2009, S. 1025 ff.
- MASUI, YOSCHIRO: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 89b (2004), S. 21 ff.
- MÜLLER-GATERMANN, GERT: Überlegungen zur Änderung der Organschaftsbesteuerung, in: KLEY, MAX DIETRICH u.a. (Hrsg.), *Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag*, Köln 1997, S. 457 ff.
- PRIESTER, HANS-JOACHIM: Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Organschaft, in: HERZIG, NORBERT (Hrsg.), *Organschaft – Festschrift für Jochen Thiel*, Stuttgart 2003, S. 37 ff.
- PRINZ, ULRICH: „Fortentwicklung“ des Organschaftsrechts, Neue Irrungen und Wirrungen, FR 2002, S. 66 ff.
- SCHMIDT, LUDWIG/MÜLLER, THOMAS/STÖCKER, ERNST. E.: *Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerrecht*, 6. Auflage, Herne, Berlin 2003
- SCHMIDT, KARSTEN/LUTTER, MARCUS: *Aktiengesetz Kommentar*, Band I, Köln 2008.
- SCHÖN, WOLFGANG: *Steuersystematische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform*, StbJb 2001/02, S. 53 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Abschied vom Vertragskonzern, ZHR 168 (2004), S. 629 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Perspektiven der Konzernbesteuerung, ZHR 171 (2007), S. 409 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG/SCHREIBER, ULRICH/SPENGLER, CHRISTOPH: *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe*, Berlin 2007.
- SIMON, STEFAN: Zulässigkeit von Gewerbesteuerumlagen nach der Belastungsmethode im Lichte der zivilrechtlichen Rechtsprechung, DStR 2000, S. 431 ff.
- SIMON, STEFAN: Steuerumlagen im Konzern, ZGR 2007, S. 71 ff.
- SONNENSCHNIG, JÜRGEN: *Organschaft und Konzerngesellschaftsrecht*, München 1976.
- STARINGER, CLAUS: Perspektiven der Konzernbesteuerung, in: SEEGER, SIEGBERG F. (Hrsg.), *Perspektiven der Unternehmensbesteuerung*, DStJG Bd. 25 (2002), S. 73 ff.
- STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT (Hrsg.): *Kommission „Steuergesetzbuch“*, Steuerpolitisches Programm, Berlin 2006.
- URTZ, CHRISTOPH: *Die Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung*, Salzburger Habilitationsschrift, unv. Manuskript 2009.
- VAN LISHAUT, INGO: Reform der Konzernbesteuerung, FR 2009, S. 1030 ff.
- WÄGER, CHRISTOPH: Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in: SPINDLER, WOLFGANG u.a. (Hrsg.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung: Festschrift für Harald Schaumburg*, Köln 2009, S. 1189 ff.
- WAGNER, THOMAS: *Konzeption einer Gruppenbesteuerung*, Köln 2006.
- WAGNER, THOMAS: Denkanstöße zur Modifikation der ertragsteuerlichen Organschaft, StuW 2007, S. 308 ff.
- WIESNER, WERNER/KIRCHMAYR, SABINE/MAYR, GUNTER: *Gruppenbesteuerung*, Praxiskommentar, Lohmar – Köln 2005.
- WITT, CARL-HEINZ: *Die Konzernbesteuerung*, Köln 2006.
- WITT, CARL-HEINZ: Reform der Konzernbesteuerung, FR 2009, S. 1045 ff.