

Siegbert F. Seeger (Hrsg.)  
Perspektiven der Unternehmensbesteuerung

Veröffentlichungen der Deutschen  
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 25

# Perspektiven der Unternehmensbesteuerung

26. Jahrestagung  
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,  
Hamburg, 24. und 25. September 2001

---

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Siegbert F. Seeger  
Präsident des  
Niedersächsischen Finanzgerichts  
Hannover

2002

**ols**  
Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

Zitirempfehlung: Verf., DStJG 25 (2002), S. ...

*Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme*

*Perspektiven der Unternehmensbesteuerung*: Hamburg, 24. und 25. September 2001 / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Siegbert F. Seeger. – Köln: O. Schmidt, 2002 (... Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; 26) (Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; Bd. 25)  
ISBN 3-504-62027-7

Verlag Dr. Otto Schmidt KG  
Unter den Ulmen 96–98, 50968 Köln  
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21  
e-mail: [info@otto-schmidt.de](mailto:info@otto-schmidt.de)  
[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

© 2002 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Vervielfältigung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH & Co. KG, Kevelaer  
Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Printed in Germany

# Inhalt\*

	Seite
<i>Prof. Dr. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Universität Heidelberg</i>	
Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen – Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –	1
I. Wechselnde Besteuerung der Körperschaften . . . . .	2
II. Das Geheimnis der juristischen Person . . . . .	3
III. Rechtsformunabhängige Besteuerung . . . . .	6
 <i>Prof. Dr. Arndt Raupach, Rechtsanwalt, München</i>	
Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems . . . . .	9
I. Einführung . . . . .	9
II. Besonderheiten der Ausgestaltung des neuen Körperschaftsteuer- systems . . . . .	13
III. Übergangsprobleme . . . . .	20
IV. Das Unternehmenssteuerrecht nach der Neuordnung . . . . .	21
V. Einordnung des neuen Körperschaftsteuersystems in die Reformziele .	28
VI. Abschließende Würdigung . . . . .	34
 <i>Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Die Besteuerung des Anteilseigners . . . . .	37
I. Einführung . . . . .	37
II. Grundfragen . . . . .	38
III. Problembereiche des geltenden Halbeinkünfteverfahrens . . . . .	52
Diskussion . . . . .	58
 <i>Univ.-Doz. Dr. Claus Staringer, Steuerberater, Wien</i>	
Perspektiven der Konzernbesteuerung . . . . .	73
I. Einleitung und Rechtfertigung des Themas . . . . .	74
II. Anforderungen an eine moderne Konzernbesteuerung . . . . .	77
III. Standortbestimmung der derzeitigen Konzernbesteuerung . . . . .	79
IV. Perspektiven der Konzernbesteuerung . . . . .	93

\* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Prof. Dr. Franz Wassermeyer, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Außensteuerrechtliche Probleme der Unternehmensbesteuerung	103
I. Einführung	103
II. Hinzurechnungsbesteuerung	104
III. Die Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer (§ 4a KStG-E)	115
Diskussion	117
 <i>Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Universität Osnabrück</i>	
Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl	123
I. Einführung	124
II. Die Besteuerung der Personenunternehmen nach der Unternehmenssteuerreform	125
III. Perspektiven für die Besteuerung von Personenunternehmen	138
IV. Schlusswort	143
 <i>Prof. Dr. Susanne Sieker, Technische Universität Darmstadt</i>	
Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen	145
I. Einführung	146
II. Das Postulat der Rechtsformneutralität der Besteuerung	149
III. Rechtsformneutrale Besteuerung durch Beseitigung des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung	158
IV. Rechtsformneutrale Besteuerung innerhalb des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung	168
V. Ergebnis	177
Diskussion	177
 <i>Prof. Dr. Monika Jachmann, Universität Hamburg</i>	
Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen	195
I. Problemstellung	196
II. Der verfassungsrechtliche Standort der Gewerbesteuer im Rahmen der Besteuerung von Einkommen	197

	Seite
III. Das Anrechnungsmodell des § 35 EStG . . . . .	213
IV. Ausblick auf eine gleichheitsgerechte Ersetzung der Gewerbesteuer . .	231
V. Fazit . . . . .	251
 <i>Dr. Thomas Rödder, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn</i>	
Steuerliche Behandlung der Unternehmensumwandlung . . . . .	253
I. Ziel des Beitrags . . . . .	253
II. Steuerneutraler Reserventransfer zwischen verschiedenen Steuersub- jekten . . . . .	254
III. Steuerfreie Reservenrealisierung . . . . .	274
IV. Resümee . . . . .	278
Diskussion . . . . .	280
 <i>Prof. Dr. Siegbert F. Seeger, Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts, Hannover</i>	
Resümee . . . . .	291
I. Einleitung . . . . .	291
II. Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen . . . . .	292
III. Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems . . . . .	292
IV. Die Besteuerung der Anteilseigner . . . . .	295
V. Perspektiven der Konzernbesteuerung . . . . .	297
VI. Außensteuerrechtliche Probleme der Unternehmensbesteuerung . . . .	300
VII. Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl . . . . .	302
VIII. Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen . . .	304
IX. Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen . . . .	306
X. Steuerliche Behandlung der Unternehmensumwandlungen . . . . .	308
XI. Fazit . . . . .	311
 <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug) . . . . .	313
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat . . . . .	314
Teilnehmerverzeichnis . . . . .	315
 Sachregister . . . . .	 325



# Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen

– Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –

Prof. Dr. Paul Kirchhof

Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Universität Heidelberg

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| I. Wechselnde Besteuerung der Körperschaften | 1. Vorgaben des Zivilrechts            |
| II. Das Geheimnis der juristischen Person    | 2. Das Verfassungsrecht                |
|  | 3. Das Europarecht                     |
|  | III. Rechtsformunabhängige Besteuerung |

Die Weltereignisse der Gegenwart stellen uns vor die Aufgabe, die Gestaltungsmacht des Rechts als Friedensordnung wieder herzustellen und möglichst für alle Völker und jeden Menschen wirksam werden zu lassen. Dazu sind zunächst Instrumente erforderlich, die dem Recht seine Autorität geben und das Recht in jedem Einzelfall durchsetzen. Ebenso aber ist es unerlässlich, die Grundprinzipien unseres Rechtsstaates, unseres Wirtschaftssystems und unserer Kultur immer wieder zu bedenken und allgemein verständlich zu machen.

Wenn wir uns heute den „Perspektiven der Unternehmensbesteuerung“ widmen, erfüllen wir für unseren Aufgabenbereich diesen Auftrag. Ein freiheitlicher Rechtsstaat gibt durch die von ihm gewährte Berufsfreiheit und Eigentümerfreiheit die Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital in private Hand, verzichtet also auf ein Staatsunternehmertum und ist deshalb darauf verwiesen, sich durch Teilhabe am Erfolg der privaten Wirtschaftssubjekte zu finanzieren. Damit stellt sich die Frage nach der sachgerechten Unternehmensbesteuerung. Dieses Thema haben wir vor einem Jahr mit Blick auf die Unternehmenssteuerreform gewählt; es war aber schon damals darauf angelegt, die rechtfertigenden Prinzipien der Unternehmensbesteuerung und ihrer Grenzen zu benennen, zu würdigen und zu beurteilen.

## I. Wechselnde Besteuerung der Körperschaften

Wir stehen damit vor Grundsatzfragen für die Besteuerung eines wirtschaftlich verselbständigten, Erwerbseinkünfte hervorbringenden Organismus, der gesellschaftsrechtlich in verschiedenen Rechtsformen organisiert sein kann. Das Steuerrecht hat zu beurteilen, ob und inwieweit ein Unternehmen, seine Einbettung in den Markt, sein Organisationsstatut und seine Handlungsmöglichkeiten eine Zurechnung steuerbarer finanzieller Leistungsfähigkeit erlauben.

Die Frage, ob ein verselbständigt, produktives Unternehmen auch zu einem selbständigen Steuersubjekt werden muss, also eine eigenständige Belastung rechtfertigt, wird in der Geschichte des deutschen Körperschaftsteuerrechts bisher nicht kontinuierlich beantwortet. Das Körperschaftsteuergesetz 1920 führte ein System der Doppelbelastung ein, bei dem der Gewinn bei der Körperschaft mit Körperschaftsteuer, der ausgeschüttete Gewinn sodann beim Anteilseigner nochmals mit Einkommensteuer belastet wurde<sup>1</sup>. Als rechtfertigender Grund für diese Doppelbelastung galt, dass Körperschaft und Anteilseigner je für sich Rechtssubjekte seien<sup>2</sup>.

Diese Doppelbesteuerung wurde von 1953 bis 1976 durch einen gespaltenen Tarif gemildert und in ein Teilentlastungssystem überführt<sup>3</sup>. Mit dem Körperschaftsteuergesetz 1977 sieht der Gesetzgeber die Vollerhebung der Körperschaftsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn vor, anerkennt also die gesellschaftsrechtliche Absonderung und Verselbständigung der Körperschaft gegenüber dem Anteilseigner nicht mehr als Rechtfertigungsgrund für eine eigenständige Besteuerung der Körperschaft und belastet deshalb den ausgeschütteten Gewinn letztlich nur noch beim Anteilseigner mit der Einkommensteuer<sup>4</sup>.

Die Unternehmensteuerreform 2001<sup>5</sup> stellt zwar ebenfalls die rechtfertigende Kraft gesellschaftsrechtlicher Verselbständigungen zu einer Körperschaft für eine steuerliche Doppelbelastung in Frage, knüpft aber mit der Tarifspreizung und dem Halbeinkünfteverfahren dennoch unterschiedliche Belastungswirkungen an die zivilrechtliche Rechtsform, sucht also partiell wieder Belastungsunterschiede je nach Rechtsformwahl zu rechtfertigen.

1 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl., 1993, 558 f.

2 *Knobbe-Keuk*, a. a. O., *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., 1988, S. 471.

3 KStG i. d. F. vom 13. 4. 1954 (KStG 1953), BStBl. I, 1954, S. 225; vgl. *Hey*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, KStG, 1999, Dok. 1 Anm. 60.

4 Vgl. *Tipke/Lang*, a. a. O., § 11 Rn. 2, Rn. 140.

5 Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) v. 23. 10. 2000, BGBl. I S. 1433; *Erle/Sauter*, Reform der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S. 8 ff.; *Schaumburg/Rödter*, Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000, S. 151 ff.

Bei der Gewerbesteuer bestand auch in der Phase der Vollanrechnung der Körperschaftsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn die Doppelbelastung weiter, wenn der Anteilseigner die Beteiligung im Betriebsvermögen hielt; Ausschüttung und Steueranrechnung erhöhen seinen Gewerbeertrag. Nunmehr wird bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Gewerbesteuer typisierend angerechnet<sup>6</sup>, bei Körperschaften scheint der verminderte Körperschaftsteuersatz für thesaurierte Gewinne nur als generalisierende Vorabentlastung zum Ausgleich für die Gewerbesteuer vertretbar. Die Gewerbesteuer ist als materielle Belastung nahezu abgeschafft, wird aber als Instrument des Finanzausgleichs noch aufrecht erhalten. Die Frage nach der Vertretbarkeit der jeweiligen Gesamtlast wird nur selten gestellt.

Auch ein Blick auf die Unternehmensbesteuerung der Europäischen Union<sup>7</sup> und ein darüber hinausgreifender Rechtsvergleich<sup>8</sup> verwirren das Gesamtbild in einer Vielfalt von Doppelbelastung, Teilentlastung und Vollentlastung weitergehend. Dem Steuerrecht fehlt eine klare Vorstellung über die Bedeutung der juristischen Person, des Subjektes „Körperschaft“. Die juristische Person bleibt steuerrechtlich ein Geheimnis.

## II. Das Geheimnis der juristischen Person

### 1. Vorgaben des Zivilrechts

Wenn wir uns deshalb der Frage widmen, ob die Organisationsform der juristischen Person unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte rechtlich erfasst, die steuerliche Belastungen oder Entlastungen rechtfertigen, so haben wir uns zunächst der Aussagen des Privatrechts zu vergewissern, die diese Rechtsformenunterschiede begründen. Die juristische Person vermittelt dem durch sie geschaffenen Rechtssubjekt Rechtsfähigkeit, also das Namensrecht, die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten im Rechtsverkehr zu sein, die Erbfähigkeit, die Mitgliedsfähigkeit, die Deliktsfähigkeit, die Prozessfähigkeit, die Fähigkeit, ein eigenes Vermögen zu haben, das vom Vermögen der beteiligten Mitglieder getrennt ist<sup>9</sup>. Die juristische Person ist also eine von ihren Mitgliedern gelöste, verselbständigte Person, die im eigenen Namen am rechtsgeschäftlichen Verkehr teilnimmt, eigenes Vermögen, eigene Erwerbsquellen und eigene Verbindlichkeiten hat, ihre Rechte und Pflichten, insbesondere auch die Vermögenshaftung, von ihren Mitgliedern unterscheidet, Verfahrens-

6 Vgl. *Gosch*, in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, Kompakt-Kommentar, 2000, § 35 Rn. 1.

7 Vgl. *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, S. 59.

8 Für eine Übersicht: *Tipke/Lang*, a. a. O., § 10 Rn. 1.

9 *Raiser*, Der Begriff der juristischen Person, AcP 199 (1999), S. 134 f.

subjekt ist und in ihrer Bestandsfähigkeit ihre Gründer und Mitglieder überlebt<sup>10</sup>.

Von dieser juristischen Person unterscheidet das deutsche Privatrecht traditionell die Gemeinschaften zur gesamten Hand, bei der die Gesamthänder und nicht eine von ihnen verschiedene juristische Person Träger von Rechten und Pflichten ist. Das Gesamthandsvermögen ist ein den Gesamthändern zustehendes Sondervermögen<sup>11</sup>, nicht Grundlage einer Einheit, der Rechtssubjektivität zukäme<sup>12</sup>. Neuerdings aber kommt Bewegung in diese Unterscheidung. Selbst für die (Außen-)Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts hat der Bundesgerichtshof anerkannt, dass ihr Rechtsfähigkeit zukomme, soweit sie durch die Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet<sup>13</sup>. Sie wird mittlerweile als scheck- und wechselfähig<sup>14</sup>, im Zivilprozess nach § 50 ZPO als aktiv und passiv parteifähig<sup>15</sup> angesehen, ist nach § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO insolvenzfähig, kann Gründerin und Gesellschafterin einer Genossenschaft, Handelsgesellschaft oder GbR sein<sup>16</sup>.

Bei der Haftung ebnet die Kommanditgesellschaft auf Aktien die Unterschiede zwischen juristischer Person und Gesamthandsgemeinschaft ein, weil bei ihr der Komplementär persönlich haftet, obwohl die Kommanditgesellschaft auf Aktien eine juristische Person ist<sup>17</sup>. Auch im Bestandsschutz nähern sich Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften einander an, weil die gesetzlichen Regelungen der §§ 736 ff. BGB, 138 ff. HGB die Möglichkeit eröffnen, den Bestand der Personengesellschaft zu verstärken und im Gesellschaftsvertrag bei Ausscheiden oder Tod eines Mitglieds die Fortsetzung der Gesellschaft unter den übrigen Gesellschaften oder Erben zu vereinbaren.

Die Unterscheidung der handelnden Organe – bei der Kapitalgesellschaft handeln die Organe der Gesellschaft, bei der Personengesellschaft die Gesellschafter – zieht ebenfalls keine konsequente Trennlinie. Während die KGaA von Komplementären geleitet und vertreten wird, umgeht die GmbH & Co KG das Verbot der Fremdgeschäftsführung bei Personengesellschaften durch Auf-

10 *Raiser*, a. a. O.

11 BGH, NJW 1988, 556; 90, 1181; *Schulze-Osterlob*, Das Prinzip der gesamthänderischen Bindung, 1972, S. 173.

12 *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, S. 17; *Schulze-Osterlob*, Das Prinzip der gesamthänderischen Bindung, 1972, S. 14 ff.; *Buchner*, AcP 169 (1969), 483 ff.

13 BGH, NJW 2001, 1056.

14 *Sprau*, in: Palandt, BGB, 59. Aufl., 2000, § 705 Rn. 24.

15 BGH, NJW 2001, 1056; a. A. noch BGH, NJW 2000, 291 (292).

16 BGH, NJW 1981, 682; NJW 1992, 499; NJW 1992, 2222.

17 Vgl. *Raiser*, Gesamthand und juristische Person im Lichte des neuen Umwandlungsrechts, AcP 194 (1994), 505.

nahme einer juristischen Person als Komplementär<sup>18</sup>. Schließlich erlaubt § 191 UmwG einen identitätswahrenden Wechsel zwischen körperschaftlichen und personengesellschaftsrechtlichen Rechtsformen unter teilweisem Einschluss der GbR, deutet damit zumindest an, dass Körperschaften und Personengesellschaften eine ähnliche Subjektqualität zukommt<sup>19</sup>.

Deshalb wird im Zivilrecht nunmehr die Frage gestellt, ob „es drei Arten von Rechtsträgern (natürliche Personen, juristische Personen und Gesamthandsgesellschaften)“ gibt oder ob „Körperschaften und rechtsfähige Personengesellschaften nur Varianten der Einheitsfigur ‚juristische Person‘“ sind<sup>20</sup>.

## 2. Das Verfassungsrecht

Das Verfassungsrecht hat die in dieser Frage angelegte Entwicklung längst vorweggenommen. Wenn Art. 19 Abs. 3 GG die Grundrechte und die daraus folgenden Verfahrensrechte grundsätzlich „auch für inländische juristische Personen“ gelten lässt, die juristische Person im Grundrechtsschutz damit der natürlichen Person annähert, so bezeichnet dieser Verfassungstatbestand der juristischen Person nach gefestigter Rechtsprechung nicht nur die privat-rechtlich förmlich mit Rechtsfähigkeit ausgestatteten betrieblichen Organismen, sondern ebenso Mitunternehmenschaften oder andere weniger formalisierte Betriebseinheiten<sup>21</sup>. Das Verfassungsrecht anerkennt also seit langem, dass für die Grundrechte, damit für den Grundrechtsschutz gegenüber der Besteuerungsgewalt die Unterscheidung zwischen zivilrechtlicher juristischer Person und Gemeinschaften zur gesamten Hand unerheblich ist und dass beide möglichst dem Grundrechtsschutz für die natürliche Person angenähert werden müssen. Auch das Körperschaftsteuerrecht ist schon einen Schritt auf diesem Weg gegangen, wenn es insbesondere in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG Organismen zu Steuersubjekten macht, die privatrechtlich keine juristische Person sind.

## 3. Das Europarecht

Einen ähnlichen Weg geht das Recht der Europäischen Gemeinschaft. Die Grundfreiheiten gelten – naturgemäß mit Ausnahme der Freizügigkeit der

18 Vgl. *Raiser*, a. a. O., AcP 194 (1994), 508.

19 *Karsten Schmidt*, Die BGB-Außengesellschaft: rechts- und parteifähig, NJW 2001, 993 (996); vgl. auch *Raiser*, a. a. O., AcP 194 (1994), 504 ff.

20 *Karsten Schmidt*, a. a. O.

21 BVerfGE 4, 7 (12) – Investitionshilfe, OHG –; 10, 89 (99) – Erftverband, Handelsgesellschaften –; 19, 52 (55) – gesetzlicher Richter, KG –; 20, 283 (290) – Arzneimittelgesetz, KG –; *Isensee*, Anwendung der Grundrechte auf juristische Personen, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, § 118 Rn. 22 f.; *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 60 f.

Arbeitskräfte<sup>22</sup> – auch für Gesellschaften, mögen diese nach dem jeweiligen Privatrecht rechtsfähig sein oder nicht<sup>23</sup>. Das Europarecht und das Verfassungsrecht anerkennen also – in ihrer Maßstabgebung für das Steuerrecht – keine Unterschiede, die sich allein aus der privatrechtlichen Rechtsform rechtfertigen.

Im europäischen Ausland ist die Unterscheidung zwischen Gesamthandsgemeinschaften und juristischen Personen keineswegs selbstverständlich. Frankreich, Spanien und Portugal rechnen auch Personengesellschaften zu den juristischen Personen<sup>24</sup>. Für die Entwicklung eines „gemeineuropäischen Privatrechts“ wird empfohlen, die Figur der Gesamthand zu überdenken und alle Verbandsformen, denen das geltende Recht eine eigene Rechtsfähigkeit verleiht – wie etwa der OHG oder der KG –, den juristischen Personen zuzurechnen<sup>25</sup>.

### III. Rechtsformunabhängige Besteuerung

Das Ertragsteuerrecht fragt danach, wer Markteinnahmen erzielt hat, wem Aufwendungen zuzurechnen sind, wem das in seiner Entwicklung den Ertrag ausweisende Vermögen gehört. Ist die Rechtsfähigkeit maßgebend, sind juristische und natürliche Personen jeweils Steuersubjekt, und eine Doppelbelastung ist gerechtfertigt. Wäre die Haftung steuererheblich, müsste auch die natürliche Person den Körperschaftstatus erreichen können, wenn sie ihre Haftung vertraglich beschränken könnte und die Beschränkung vielleicht einmal über Allgemeine Geschäftsbedingungen in guter Gewohnheit gegenüber jedermann wirken sollte. Ist das handelnde Organ für die Zurechnung der Steuertatbestände entscheidend, müsste die KGaA wohl den Gesamthandsgesellschaften zugerechnet werden; die GmbH und Co KG wäre hingegen Körperschaft.

Für das Verhältnis zwischen Unternehmen und seinem Finanzier wird zu prüfen sein, ob dieser Geldgeber Kapitalgeber oder aber Unternehmer ist. Auch dabei könnte sich zeigen, dass die steuererheblichen Typen von Er-

22 *Schneider/Wunderlich*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 1. Aufl., 2000, Art. 39 EGV Rn. 10 f., 22.

23 *Müller-Huschke*, in: Schwarze (Hrsg.), a. a. O., Art. 48 EGV, Rn. 3 m.w.N.; *Holoubek*, in: Schwarze (Hrsg.), a. a. O., Art. 55 EGV, Rn. 1; *Glaesner*, in: Schwarze (Hrsg.), a. a. O., Art. 56 EGV Rn. 18; vgl. *Kiemel*, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-IEG-Vertrag, 5. Aufl., 1997, Art. 73b EGV Rn. 11.

24 Vgl. *Stieb*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Rn. 243 zu Portugal; *Lüdemann/Echevarria/Hruschka*, Steuerfolgen gewerblicher Investitionen in Spanien, Heidelberg 1999, S. 13, 27 f.

25 *Raiser*, a. a. O., AcP 194 (1994), 495 (500).

werbsgrundlagen sich deutlich von den privatrechtlichen Strukturen abheben müssen. Ein Aktionär einer Publikums-AG wäre Kapitalgeber; ein Handwerker, der eine Ein-Mann-GmbH betreibt, eher „Mitunternehmer“.

Jedenfalls verlangt der Gleichheitssatz, dass steuerliche Belastungsunterschiede nicht an die bloße Wahl der Organisationsform eines Unternehmens geknüpft werden. Das Bundesverfassungsgericht hat hervorgehoben, dass allein die Rechtsform eines Unternehmens grundsätzlich keinen sachlichen Grund für eine steuerliche Ungleichbehandlung darstellen kann<sup>26</sup>. Belastungsdifferenzierungen je nach natürlicher oder juristischer Person, nach Mitunternehmerschaft oder Körperschaft sind also nur dann vertretbar, wenn sie in der wirtschaftlichen Wirklichkeit gerechtfertigt werden können und die Organisationsform diese Realität lediglich nachzeichnet. Rechtfertigender Grund für eine Steuerlast ist jeweils die reale finanzielle Belastbarkeit, nicht eine rechtliche Formalie. Deshalb hat das Bundesverfassungsgericht beanstandet, dass dem Heileurhythmisten die Umsatzsteuerbefreiung für heilberufliche Tätigkeiten i. S. des § 4 Nr. 14 UStG ausschließlich deshalb versagt wird, weil keine berufsrechtlichen Regelungen für die Heileurhythmie bestehen<sup>27</sup>. Ebenso hat das Gericht eine Besteuerung für verfassungswidrig erklärt, die Belastungsunterschiede allein danach bemisst, ob ärztliche Leistungen in der Rechtsform einer GmbH & Co KG oder von einem Freiberufler erbracht werden<sup>28</sup>.

Neben dem Gleichheitssatz verbietet auch die Garantie der Vereinigungsfreiheit in Art. 9 Abs. 1 GG, dass steuerliche Belastungen die Wahl einer bestimmten Organisationsform erschweren oder den Steuerpflichtigen in andere Organisationsformen drängen. Die Vereinigungsfreiheit sichert die freie Entscheidung, eine Vereinigung zu bilden, die Form der Vereinigung zu bestimmen, einer Vereinigung beizutreten oder ihr fernzubleiben, eine Mitgliedschaft aufrechtzuerhalten oder zu beenden, den Fortbestand oder die Auflösung der Vereinigung zu beschließen<sup>29</sup>. Der Freiheitsberechtigte darf die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit als Einzelperson wählen, um mit seinem Namen und seiner persönlichen Haftung für die Qualität seiner Leistung einzustehen. Er darf gefestigte Standesgepflogenheiten der Freiberufler bewahren, darf in der Familientradition eine OHG oder KG als engen Personenverbund fortführen, darf in der GmbH wegen der Marktrisiken die Haftung beschränken, in einer

26 BVerfGE 101, 151 (156 f.) – Schwarzwaldklinik –.

27 BVerfGE 101, 132 (139) – Heileurhythmist –.

28 BVerfGE 101, 151 (156 f.) – Schwarzwaldklinik –.

29 *Merten*, Vereinsfreiheit, in *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. VI, 1989, § 144 Rn. 6 f., 53 f.; *Kemper*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, *Grundgesetz*, Kommentar, Bd. 1, 4. Aufl. 1999, Art. 9 Abs. 1 Rn. 96 ff.; *Höfling*, in: *Sachs* (Hrsg.), *Grundgesetz*, Kommentar, 2. Aufl., 1999, Art. 9 Rn. 16 f.; *Bauer*, in: *Dreier* (Hrsg.), *Grundgesetz*, Kommentar, 1996, Art. 9, Rn. 33 f.

Aktiengesellschaft Kapital beschaffen, darf die innere Struktur in der Verantwortlichkeit von Vorstand, Aufsichtsorganen, Mitbestimmung und Beiratsoffenheit nach seinen Bedürfnissen organisieren, darf ein Vermögen in einem Stiftungszweck verstetigen oder in einer GbR in relativer Vorläufigkeit zweckgerichtet zusammenführen. Der Numerus clausus der privatrechtlichen Organisationsformen bietet die Handlungsformen für die Wahrnehmung grundrechtlich geschützter, also durch staatliches (Steuer-)Recht grundsätzlich nicht gebundener Vereinigungsfreiheiten.

Das Europarecht lässt ebenfalls Ansätze erkennen, die Niederlassungsfreiheit auch als allgemeines Beschränkungsverbot zu verstehen, das Beschränkungen generell ausschließt, mögen sie Inländer oder Ausländer belasten<sup>30</sup>.

Das Steuerrecht achtet Vereinigungsfreiheit und Beschränkungsverbot gegenwärtig nicht, wenn es den Pflichtigen in bestimmte Rechtsformen drängt. Die Unternehmensteuerreform legt ihm nahe, Gewinne in einer Körperschaft zu thesaurieren, in einer Personengesellschaft auszuschütten und vielleicht um der Erbschaftsteuer willen beides durch eine KG zu verklammern. Würde der Steuerpflichtige sich dank seiner Vereinigungsfreiheit entscheiden, weiterhin als Einzelperson oder in einer GbR tätig zu werden, so erschwert die Steuer diese Wahrnehmung der Freiheit durch erhebliche Zusatzbelastungen.

Daneben bestimmt sich traditionell nach der Rechtsform, welcher Bereich der Einkommenserzielung als gewerblich zu qualifizieren ist, wie die Leistungsverhältnisse zwischen Unternehmen und Beteiligten zu erfassen sind, welches Vermögen dem Betrieb gewidmet ist, wie Gewinnausschüttungen zu qualifizieren und zu besteuern sind. Die Vereinigungsfreiheit scheint durch das geltende Steuerrecht wesentlich gefährdet.

Wir stehen also am Beginn unserer diesjährigen Jahrestagung vor Grundsatzfragen des Rechts: Ist der Vertrag allein Instrument privat-wirtschaftlichen Tauschens und Organisierens oder darf er auch als Instrument dienen, um steuerliche Belastungsungleichheiten herzustellen? Ist die privat-rechtliche Organisationsform geeignet, einen wirtschaftlichen Organismus rechtsverbindlich zu gestalten oder ist sie auch Anknüpfungspunkt für Steuerrechtsfolgen, die unterschiedliche Belastungswirkungen herbeiführen. Schließlich stellt sich die – zur Anregung unserer Diskussion provozierend formulierte – Frage, ob das Steuerrecht der Gessler-Hut der Moderne ist, vor dem der Freiheitsberechtigte sich tief verbeugen und verbiegen muss, bevor er seine Vereinigungs-, Berufs- und Eigentümerfreiheit in Anspruch nehmen darf.

30 Vgl. *Schlag*, in: Schwarze (Hrsg.), a. a. O., Art. 43 EGV Rn. 45.

# Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems<sup>1</sup>

Prof. Dr. Arndt Raupach  
Rechtsanwalt, München

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Besonderheiten der Ausgestaltung des neuen Körperschaftsteuersystems
  1. Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung; erwünschte Einfachbelastung
  2. Die rechtstechnische Ausgestaltung als Steuerbefreiung
  3. Unterschiedliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen
    - a) Überblick
    - b) Unterschiedliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften
    - c) Mangelnde Rechtfertigung für die Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen nach § 17 und § 23 EStG
    - d) Bedenken gegen die Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne zwischen verbundenen Unternehmen (§ 8b Abs. 2 KStG)
- III. Übergangsprobleme
- IV. Das Unternehmenssteuerrecht nach der Neuordnung
  1. Beibehaltung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung
  2. Neuerungen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften
  3. Neuerungen der Besteuerung von Personenunternehmen
  4. Neuerungen der Besteuerung von verbundenen Unternehmen
- V. Einordnung des neuen Körperschaftsteuersystems in die Reformziele
  1. Aufgabe des ursprünglichen Reformziels rechtsformunabhängiger Unternehmensbesteuerung
  2. Einordnung in die Reformziele „Steuersatzsenkung und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“
  3. Beseitigung von Nachteilen des Anrechnungsverfahrens als Reformziel
    - a) Überblick
    - b) Europatauglichkeit
    - c) Vereinfachung
- VI. Abschließende Würdigung
  1. Neuer Ansatz für die Frage nach der Rechtfertigung der Körperschaftsteuer?
  2. Versuch eines Fazits

## I. Einführung

Als ich vor fünf Jahren auf der Berliner Jahrestagung unserer Gesellschaft über „Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und

<sup>1</sup> Die Vortragsfassung wurde um die Weiterentwicklung der Unternehmenssteuerreform durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz ergänzt.

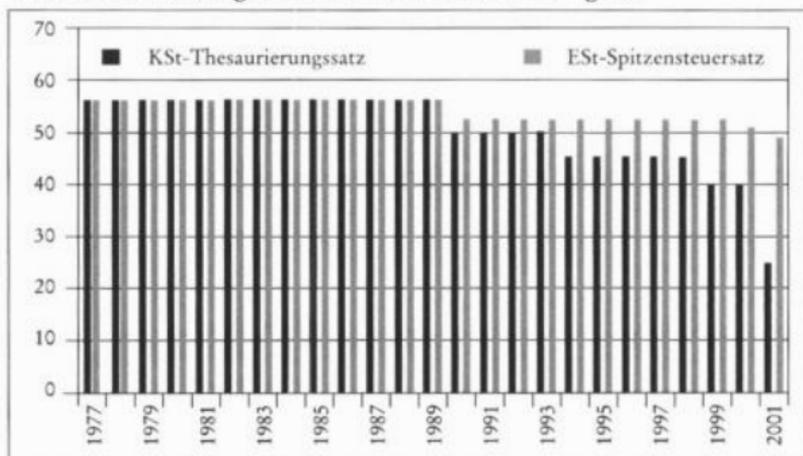
*Kritik*<sup>2</sup> berichtete, ahnte ich noch nicht, daß dies ein Abgesang auf das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren sein könnte.

Ich hatte damals noch einmal die Geschlossenheit des Systems betont<sup>3</sup>, das zur „punktgenauen“ Vollentlastung von der deutschen Körperschaftsteuer führte, gleichgültig, ob es sich um offene oder verdeckte Ausschüttungen laufender Gewinne oder von Gewinnen aus Rücklagenauflösung oder im Zuge von Kapitalherabsetzung und Liquidation handelte; ausgenommen waren lediglich Veräußerungsvorgänge (darauf wird in II. 3. zurückzukommen sein).

Einleitend sei noch kurz auf das Steuersatzgefüge des Anrechnungsverfahrens eingegangen:

Die Anhebung des Thesaurierungssatzes bei Einführung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens von 51% auf zunächst 56% hatte seinerzeit eine Angleichung an den damaligen Einkommensteuer-Spitzensatz gebracht; eine Angleichung, an der die deutsche Steuerpolitik fast dogmatisch jahrelang (von 1977 bis 1989) festhielt (danach stufenweise Absenkung des Körperschaftsteuer-Thesaurierungssatzes: 1990: 50%; 1994: 45%; 1999: 40%).

**Grafik 1: Entwicklung der ESt- und KSt-Sätze im Vergleich**



Die Spaltung des Körperschaftsteuersatzes im Anrechnungsverfahren mit einem Ausschüttungssatz von zunächst 36% (zuletzt 30%) ermöglichte durch „Herunterschleusen“ des Thesaurierungssatzes auf die Ausschüttungsbe-

2 Vortrag auf der Jahrestagung der DStJG, 23./24. 9. 1996 in Berlin; Raupach, DStJG 20 (1997), S. 21; dazu Koreferat von Sarrazin, a. a. O., S. 57.

3 Raupach, a. a. O. (s. Fn. 2), S. 22.

stung die erste Stufe der Körperschaftsteuerentlastung, der sich durch Anrechnung der Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung auf die Steuer des Gesellschafters die zweite Entlastungsstufe anschloß. Im Ergebnis kam es dadurch zur Belastung ausgeschütteter Gewinne mit dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters und zur Vollentlastung von der Körperschaftsteuer.

Diese Vollentlastung geschah freilich nur, wenn der ausgeschüttete Gewinn einer Einmalbelastung in der Bundesrepublik unterlag<sup>4</sup>. Steuerbefreite Körperschaftsteuersubjekte<sup>5</sup>, Körperschaften des öffentlichen Rechts und vor allem Steuerländer (ohne inländische Betriebsstätte) kamen nicht in den Genuß des Anrechnungsverfahrens. Ca. 40% aller Anteilseigner waren nicht anrechnungsberechtigt, die Hälfte davon entfiel auf beschränkt Steuerpflichtige<sup>6</sup>. Im Hinblick darauf hatte ich vor fünf Jahren mein Referat mit den Worten geschlossen<sup>7</sup>:

„Man mag eine gewisse ‚Tragik‘ darin sehen, daß gerade das, was den Vorteil des Systems, nämlich seine Geschlossenheit, auch seine nationale Beschränkung“ – Knobbe-Keuk sprach härter von *Isolationismus*<sup>8</sup> – „ausmachte, jetzt seine Unfähigkeit beweist, mit den Herausforderungen des europäischen Marktes fertig zu werden.“

Als mögliche Alternative zum Anrechnungsverfahren hatte ich die Rückkehr zu einem klassischen Körperschaftsteuersystem mit niedrigem Steuersatz (damals war an 40% gedacht) und die Besteuerung der Dividenden beim Gesellschafter mit dem halben Steuersatz genannt<sup>9</sup>.

Inzwischen hat die Bundesrepublik Deutschland mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000<sup>10</sup> die Rückkehr zur klassischen Körperschaftsteuer vollzogen.

Der Übergang von einem gespaltenen Steuersatz (Thesaurierung 40%, Ausschüttung 30%) zu einem einheitlich niedrigen Steuersatz von 25% signalisiert einen grundsätzlichen Politikwechsel. Das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren mit seinem höhe-

4 Kritisch zum Grundsatz der Einmalbesteuerung: Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt., Anm. 34.

5 Vgl. Schindler, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf steuerbefreite Körperschaften, DB 2001, S. 448.

6 Prinz, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG, Anm. 8; vgl. auch Wrede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Vor § 27 KStG, Anm. 18b.

7 Raupach, a. a. O. (s. Fn. 2), S. 56.

8 Knobbe-Keuk, Ist das deutsche Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren noch zu halten?, in: FS Klein, Köln 1994, S. 351.

9 Raupach, a. a. O. (s. Fn. 2), S. 55, unter Verweisung auf Rädler/Blumenberg, Anhang 10 A zum Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung der Europäischen Kommission (Ruding-Ausschuß), BT-Drucks. 13/4138, S. 461; Rädler, DStJG 16 (1994), S. 277; ders., DStR 1996, S. 1472; ders., StuW 1996, S. 252.

10 Vgl. Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) v. 23. 10. 2000, BGBl. 2000 I, S. 1433 ff.

ren Thesaurierungssatz sollte zur Ausschüttung anregen und damit den Kapitalmarkt beleben<sup>11</sup>. Dagegen soll der einheitlich niedrige Körperschaftsteuersatz nach Aufgabe des Anrechnungsverfahrens zur Eigenkapitalbildung anregen. Kritiker sehen darin einen sog. „Lock-In-Effekt“, der verhindert, daß das Kapital über den Kapitalmarkt wirtschaftlich effizient alokiert wird<sup>12</sup>. Eine Analyse von *Hundsdoerfer*<sup>13</sup> hat einen „Lock-In-Effekt“ nach Aufgabe des Anrechnungsverfahrens nicht bestätigt.

Auf Gesellschafterebene wurde zwar kein *Halbsatzverfahren* – sondern abweichend vom österreichischen Vorbild<sup>14</sup> – ein *Halbeinkünfteverfahren* für Inlands- und Auslandsdividenden eingeführt (§ 3 Nr. 40 EStG).

Entscheidender Unterschied ist der „automatische“ Progressionsvorbehalt des österreichischen Halbsatzverfahrens, auf dessen Einführung die Bundesrepublik nach zunächst anders lautender Überlegung verzichtet hat.

Allerdings greift der Progressionsvorbehalt dann nicht, wenn die österreichische Kapitalertragsteuer Abgeltungswirkung hat. Das ist in Fällen der in Österreich auch für inländische Dividendenempfänger eingeführten Endbesteuerung der Fall, bei der eine Einbeziehung der Dividenden in die Steuerveranlagung unterbleibt, wenn der Dividendenempfänger sie nicht nach § 97 Abs. 4 öKStG beantragt<sup>15</sup>.

Um Kumulationen des Halbeinkünfteverfahrens zu vermeiden, bedarf es der Freistellung von Dividendenausschüttungen an Kapitalgesellschaften. Dies bewirkt eine Neuorientierung auch der deutschen verbundenen Unternehmen (s. u. IV. 4).

Von kaum geringerer Bedeutung als der Körperschaftsteuer-Systemwechsel selbst scheint mir, daß die Neuordnung der Körperschaftsteuer als Instrument und Motor für die Steuersenkungspolitik eingesetzt wurde unter Einführung einer Spreizung zwischen einheitlichem Körperschaftsteuersatz von 25% und einem Einkommensteuer-Spitzensatz von 48,5% im Jahr 2001 (ab 2005 42% aufgrund des StSenkErgG vom 19. Dezember 2000)<sup>16</sup>. Erinnern wir uns an die Angleichung von Körperschaftsteuersatz-Thesaurierungssatz und Einkommensteuer-Spitzensatz von 56% bei Einführung des Anrechnungsverfahrens 1977 (s. o. Grafik 1), so könnte der Unterschied zum derzeitigen System einer bewußten Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuer-Spitzensatz<sup>17</sup> kaum deutlicher ausfallen. International gesehen ist diese Spreizung freilich keine Besonderheit:

11 Vgl. *Wrede*, a. a. O. (s. Fn. 6), Anm. 12–12c.

12 Vgl. *Hey*, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 40; *Homburg/Theisen*, Steuersenkungsgesetz: Das gefangene Eigenkapital, DB 2000, S. 1930.

13 *Hundsdoerfer*, Halbeinkünfteverfahren und Lock-In-Effekt, *StuW* 2001, S. 113.

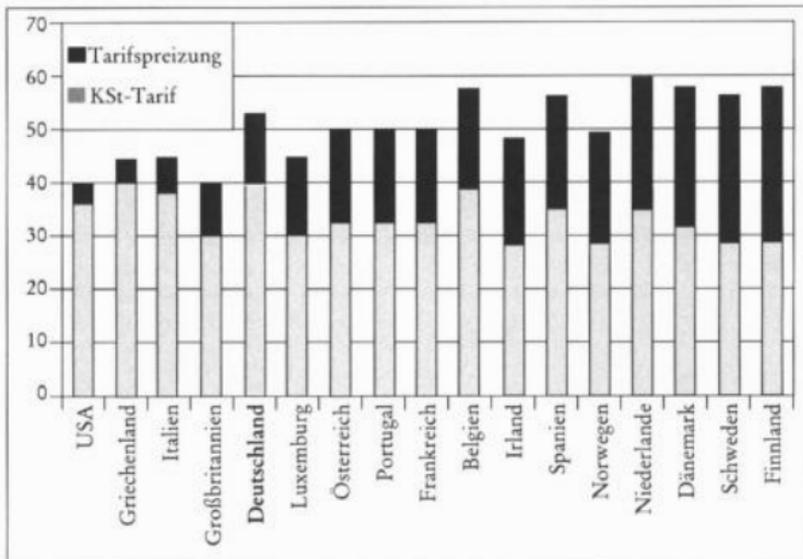
14 Vgl. *Staringer*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, vor § 20 EStG, Anm. R 37.

15 Vgl. *Staringer*, a. a. O. (s. Fn. 14).

16 Vgl. Steuersenkungsergänzungsgesetz v. 19. 12. 2000, BGBl. 2000 I, S. 1812.

17 Vgl. zur Tarifspreizung *Hey*, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 198; *Dorenkamp*, Spreizung zwischen Körperschaftsteuer- und Spitzensteuersatz der Einkommensteuer, in: Pelka (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, Köln, 2001, S. 61.

**Grafik 2: Tarifspreizung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer im Jahr 1999 im internationalen Vergleich**



Quelle: Die Grafik stellt dar, wie weit der Einkommensteuerspitzenatz die Körperschaftsteuer übersteigt. Beim Vergleich blieben besondere Steuersätze für einzelne Einkunftsarten unberücksichtigt. Daten aus Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG, Anm. 448, Tabelle 4.

## II. Besonderheiten der Ausgestaltung des neuen Körperschaftsteuersystems

### 1. Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung; erwünschte Einfachbelastung

Nach dem Systemwechsel soll das – bis dahin durch das Anrechnungsverfahren verfolgte – Ziel der Vermeidung der *wirtschaftlichen Doppelbelastung*<sup>18</sup> von Gewinnausschüttungen

- einerseits bei der Körperschaftsteuer der ausschüttenden Kapitalgesellschaft und
- andererseits bei der Einkommensbesteuerung der Dividenden beim Gesellschafter

<sup>18</sup> Hey, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 9.

dadurch erreicht werden, daß die niedrigere Körperschaftsteuer von 25% und die Besteuerung der halben Dividenden<sup>19</sup> zusammen annäherungsweise einer einfachen Einkommensteuerbelastung entsprechen sollen.

„Das Halbeinkünfteverfahren ist aber ein schedulares System, dessen Belastungswirkungen sich nur in einem einzigen Punkt mit dem progressiven Tarifverlauf der Einkommensteuer schneiden. Es stellt im System der Einkommensteuer einen die Belastungsentscheidung des Einkommensteuer-Tarifes verzerrenden Fremdkörper dar. In der Progressionsspitze (ab einem Durchschnittseinkommensteuersatz von 40 v. H.) kommt es gegenüber dem Anrechnungsverfahren zu einer Begünstigung, darunter – umgekehrt proportional zum Ansteigen der Einkommensteuer-Progression – zu Mehrbelastungen.“<sup>20</sup>

Dieser Effekt wird beim österreichischen Halbsatzverfahren in Fällen der Endbesteuerung von Inlandsdividenden durch die österreichische Kapitalertragsteuer vermieden, da eine Einbeziehung der Dividenden in die Veranlagung unterbleibt, wenn sie nicht beantragt wird (s. o. I.).

### Grafik 3: Belastungsvergleich zwischen Anrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren

<b>Halbeinkünfteverfahren</b>	in %	in %	in %
angenommener durchschnittlicher Einkommensteuersatz	10,0	30,0	48,5
Körperschaftsteuersatz	25,0	25,0	25,0
Einkommensteuer	3,75	11,25	18,19
Gesamtbelastung	28,75	36,25	43,19
<b>Anrechnungsverfahren</b>	10,0	30,0	48,5
Minder-/Mehrbelastung	+18,75	+6,25	-5,31

Die erstrebte Einfachbelastung muß aber nicht in der Bundesrepublik eintreten, vielmehr unterliegen Dividenden auch dann dem Halbeinkünfteverfahren, wenn sie aus dem Ausland stammen, also nicht mit deutscher, sondern mit ausländischer Körperschaftsteuer belastet sind.

Freilich setzt sich die Problematik der früheren – von der EU-Kommission beanstandeten – Nichtanrechnung ausländischer Körperschaftsteuer<sup>21</sup> in dem

19 Insoweit handelt es sich um ein sog. „Shareholder-Relief-System“; zu diesem eher unscharfen Begriff s. Hey, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 10.

20 Vgl. Hey, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 199.

21 Der damals zuständige EU-Kommissar *Mario Monti* sah im Ausschluß der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach dem deutschen Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit, vgl. Schreiben der EU-Kommission v. 30. 10. 1995, SG (95) D/13622.

Problem einer ausreichenden Vorbelastung von Auslandsdividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer fort. D. h. die EU-rechtlich erwünschte Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer hätte der Bundesrepublik Deutschland einen Steuerverzicht abverlangt, wie er jetzt bei nicht ausreichender Vorbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer auch eintritt. Durch einen Paradigmenwechsel der Hinzurechnungsbesteuerung hat man dem erfolglos zu begegnen versucht<sup>22</sup>:

In der Vergangenheit hatte die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG vor allem das Ziel, zu verhindern, daß während der Hochsteuerpolitik der Bundesrepublik Deutschland ein Anreiz entstand, Gewinne im niedrig besteuerten Ausland in sog. Zwischengesellschaften zu thesaurieren<sup>23</sup>. Mit der Absenkung auf einen einheitlichen Körperschaftsteuersatz von 25% ist dieses Ziel weitgehend entfallen. Dagegen soll die Hinzurechnungsbesteuerung künftig dazu dienen, eine ausreichende Vorbelastung von Auslandsdividenden sicherzustellen. Zu diesem Zweck wurde die Grenze für die Niedrigbesteuerung auf 25% gesenkt, und an die Stelle der anteiligen Hinzurechnung des Hinzurechnungsbetrages zu den Einkünften des Gesellschafters einer Zwischengesellschaft trat nach § 10 Abs. 2 Satz 2 AStG eine 38%-ige „Sondersteuer“ auf den Hinzurechnungsbetrag<sup>24</sup>. Unerfindlich bleibt jedoch, warum eine ausreichende Vorbelastung von Auslandsdividenden gerade bei einer Beteiligung von Steuerinländern zu mehr als 50% und für jeden StPfl. mit mindestens 10% und bei passiven Einkünften i. S. d. § 8 AStG gesichert werden soll. Auf Vorschlag im Bericht der Bundesregierung<sup>25</sup> an den Bundestag schaffte das *Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* (UntStFG)<sup>26</sup> denn auch die 38%ige „Sondersteuer“ wieder ab und senkte den maßgeblichen Beteiligungssatz pro Steuerpflichtigen auf 1%<sup>27</sup>.

22 Vgl. *Lieber*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, vor § 7 AStG, Anm. R 5; *Wassermeyer*, Außensteuerrechtliche Aspekte der Unternehmensstruktur, in: Pelka, a. a. O. (s. Fn. 17), S. 121, 124.

23 Vgl. BFH v. 21. 1. 1998, I R 3/96, BStBl. 1998 II, S. 468/471 unter Verweisung auf die RegBegr. zum AStG, BT-Drucks. VI/2883.

24 Vgl. hierzu *Lieber*, a. a. O. (s. Fn. 22), § 10 AStG, Anm. R 32.

25 Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 19. 4. 2001, FR-Beihefter zu Heft 11/2001.

26 Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts – Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG v. 20. 12. 2001, BGBl. 2001 I, S. 3858.

27 Vgl. Begründung zum RegE des UntStFG, BT-Drucks. 14/6882, S. 42; vgl. hierzu auch *Rüttig/Protzen*, Die im Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7–14 AStG, IStR 2001, S. 601.

## 2. Die rechtstechnische Ausgestaltung als Steuerbefreiung

Die Einordnung des Halbeinkünfteverfahrens als Nr. 40 in die Steuerbefreiungen des § 3 EStG hat dazu geführt, daß auch das Abzugsverbot des § 3c EStG für Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, für anwendbar angesehen wurde. In Abänderung des bisherigen § 3c EStG a. F. sieht § 3c Abs. 2 EStG-StSenkG vor, daß Schuldzinsen und Verwaltungskosten nur zur Hälfte abziehbar sind, wenn sie auch nur in mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften des Halbeinkünfteverfahrens stehen, und zwar ohne Rücksicht auf den nach bisheriger Rechtslage erforderlichen zeitlichen Zusammenhang innerhalb des Veranlagungszeitraumes<sup>28</sup>.

Das Ziel, Kumulierungen der Steuerbelastungen durch das Halbeinkünfteverfahren zu vermeiden, war der Grund dafür, Dividenden, die von Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften fließen, zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppel- oder gar Mehrfachbelastung gänzlich steuerfrei zu stellen. Auch insoweit soll § 3c EStG (jetzt § 3c Abs. 1 EStG-StSenkG) ein vollständiges Abzugsverbot für Schuldzinsen und mit der Beteiligung zusammenhängender Betriebsausgaben gewährleisten. Der Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung sah vor, dieses Abzugsverbot aufzuheben. Der Vermittlungsausschuß ist ihm darin nicht gefolgt.

Ungleichbehandlungen entstehen wegen des auf 5% der Einnahmen pauschalierten Abzugsverbots nach § 8b Abs. 5 KStG-UntStFG für steuerfreie Bezüge aus ausländischen Gesellschaften.

Ebenso ist es leider nicht dazu gekommen, für das Halbeinkünfteverfahren auf die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG zu verzichten, obwohl auch dies zeitweise (nicht allerdings im Entwurf des UntStFG) erwogen wurde. Das Halbeinkünfteverfahren bezweckt eine annähernde Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung; dieses Ziel wurde im Anrechnungsverfahren nie zum Anlaß genommen, Ausgaben den Abzug zu versagen<sup>29</sup>.

## 3. Unterschiedliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen

### a) Überblick

Während sich das Anrechnungsverfahren nicht auf Veräußerungstatbestände erstreckte<sup>30</sup>, erfaßt das Halbeinkünfteverfahren auch Gewinne aus der Ver-

28 Vgl. zur früheren Rechtslage: BFH v. 29. 5. 1996, I R 15/94, BStBl. II 1997, S. 57; v. 29. 5. 1996, I R 167/94, BStBl. II 1997, S. 60; v. 29. 5. 1996, I R 21/95, BStBl. II 1997, S. 63.

29 Vgl. aber *Bolik*, Der „Halbabzug“ im Halbeinkünfteverfahren, DB 2000, S. 811.

30 Zu den dadurch entstandenen Problemen vgl. *Raupach*, a. a. O. (s. Fn. 2), S. 31.

äußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 3 Nr. 40 Buchst. a), b), c) und j) EStG-StSenkG).

Die verschiedenen Stufen der Steuerreform führen bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen zu einem systemlosen Mix unterschiedlichster Regelungen<sup>31</sup>; Denn einerseits wurden die Steuervergünstigungen für Personenunternehmen in § 16 EStG sowie für Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im Privatvermögen nach § 17 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002<sup>32</sup> erheblich eingeschränkt; andererseits wurden durch das StSenkG Veräußerungsgewinne aus Kapitalbeteiligungen für Kapitalgesellschaften in § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gestellt. Bei natürlichen Personen unterliegen sie dem Halbeinkünfteverfahren (mit der Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven bzw. Bildung einer Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 10 EStG bei im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen [s.u. c]), bei Beteiligungen im Privatvermögen ergreift das Halbeinkünfteverfahren Veräußerungen allerdings nur bei Überschreitung der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG bzw. der Zeitgrenzen des § 23 EStG. Dadurch kommt es zu Ungleichbehandlungen, die durch die Einführung einer *capital-gains-Besteuerung* nach amerikanischem Vorbild, die private und betriebliche Veräußerungsgewinne erfaßt, hätte vermieden werden können<sup>33</sup>. Dies hätte durch eine Erweiterung des Halbeinkünfteverfahrens erfolgen können.

#### *b) Unterschiedliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften*

Im einzelnen gelten folgende Regelungen für Gewinne aus Veräußerungsgeschäften von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen:

- Unterwerfung von Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen unter das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG-StSenkG): bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen (Buchst. a mit der Möglichkeit zur Bildung einer Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 10 EStG, s. unten letzter Spiegelstrich), in Fällen der Betriebsveräußerung und -aufgabe i. S. d. § 16 Abs. 2 und 3 EStG (Buchst. b), bei Veräußerung von Beteiligungen gem. § 17 Abs. 2 EStG und im Falle der Liquidation nach § 17 Abs. 4 EStG (Buchst. c) und in Fällen des § 23 Abs. 3 EStG (Buchst. j).

31 *Kanzler*, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, S. 1245; *Hamacher*, Veräußerungsgewinnbesteuerung nach dem KStG und EStG, in: Pelka (Hrsg.), a. a. O. (s. Fn. 17), S. 129.

32 Vgl. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) v. 24. 3. 1999, BGBl. 1999 I, S. 402 ff.

33 Vgl. *Hey*, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 445.

- Senkung des maßgeblichen Prozentsatzes in § 17 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 auf 10% und mit StSenkG auf 1% als „Bagatellgrenze“; Unterwerfung unter das Halbeinkünfteverfahren durch das StSenkG.
  - Verlängerung der „Spekulationsfristen“ in § 23 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002; Unterwerfung der Gewinne aus „privaten Veräußerungsgeschäften“ von Anteilen gem. § 23 EStG-StSenkG unter das Halbeinkünfteverfahren im StSenkG.
  - Abschaffung des halben Steuersatzes für außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG (statt dessen Verteilung auf fünf Jahre) durch das StEntlG 1999/2000/2002 mit Ausnahme des Gewinns aus einer Unternehmensveräußerung aus Altersgründen einmal im Leben (durch StSenkErgG v. 19. 12. 2000).
  - Steuerfreiheit für Gewinne aus Beteiligungsveräußerung von Kapitalgesellschaften (§ 8b Abs. 2 KStG) aufgrund des StSenkG.
  - Möglichkeit für Personenunternehmen zur Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 6b Abs. 10 EStG bis zur Höhe von 500 000 Euro auf die Anschaffungskosten neu angeschaffter Anteile, beweglicher Wirtschaftsgüter oder Gebäude bzw. zur Bildung einer steuerfreien Reinvestitionsrücklage aufgrund des UntStFG nach der Einigung im Vermittlungsausschuß; dadurch sollen die Nachteile von Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften im Hinblick auf deren Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG (s. o.) teilweise ausgeglichen werden.
- c) *Mangelnde Rechtfertigung für die Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen nach § 17 und § 23 EStG*

Durch das StEntlG 1999/2000/2002 wurde die Bezugnahme auf „Spekulationsgeschäfte“ in der Überschrift zu § 23 EStG und durch das StSenkG in der Überschrift zu § 17 EStG die Bezugnahme auf „wesentliche“ Beteiligungen gestrichen. Ursprünglich lag dem Dualismus der Einkunftsarten der Gedanke zugrunde, daß Veräußerungsgewinne aus Überschusseinkünften, also insbes. aus privater Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) – von den Ausnahmen in den §§ 17 und 23 EStG abgesehen – steuerfrei bleiben sollten: Nur die Nutzungen des Vermögens waren steuerpflichtig, nicht dagegen die Verwertung der Substanz. Davon machte § 17 EStG für Beteiligungen in Höhe von mehr als 25% (wesentliche Beteiligung) eine Ausnahme, u. a. weil der wesentlich Beteiligte wie ein Mitunternehmer behandelt werden sollte<sup>34</sup>; die Ausnahme für Veräußerungsgewinne nach § 23 EStG mit ihren ursprünglich kurzen Fri-

<sup>34</sup> Vgl. *Apitz*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG, Anm. R 3, 4.

sten zwischen Anschaffung und Veräußerung von nicht mehr als einem halben Jahr bei Wertpapieren und nicht mehr als zwei Jahren bei Grundstücken stellen eine Art Typisierung für eine unterstellte Spekulationsabsicht dar<sup>35</sup>. Da die Änderungen der §§ 17 und 23 EStG die Bezugnahme auf die Wesentlichkeit von Beteiligung und die Spekulation aufgaben, erscheint es einigermaßen willkürlich, wenn bei der Veräußerung von Wertpapieren nach § 23 EStG eine Frist zwischen Erwerb und Veräußerung der Wertpapiere von nicht mehr als einem Jahr und bei Grundstücken von nicht mehr als zehn Jahren angesetzt wird, insbes. kann bei einer 1%-Grenze in § 17 EStG, z.B. bei Publikumsgesellschaften, keine „Bagatellgrenze“ angenommen werden.

Mit dem Wegfall des Belastungsgrundes in §§ 17 und 23 EStG entfällt zugleich die Rechtfertigung für den sog. Dualismus der Einkunftsarten; bei der *Liebhäbererei-Problematik* könnten für Prognoseberechnungen für Überschusseinkünfte künftig Veräußerungsgewinne i. S. d. §§ 17, 23 EStG-StSenkG zu berücksichtigen sein<sup>36</sup>.

Jedenfalls fehlt eine Begründung dafür, warum nicht alle Veräußerungsgewinne im Privatvermögen einer (ermäßigten) capital-gains-Besteuerung nach US-amerikanischem Vorbild unterworfen werden, zumal mit dem Halbeinkünfteverfahren der erste Schritt in diese Richtung bereits getan ist. Es läge also nahe, das Halbeinkünfteverfahren auf alle Einkünfte aus Vermögensverwaltung zu erstrecken. Folgerichtig wäre es dann aber auch, auf die Unterscheidung von Einkunftsarten zu verzichten, wie dies der *„Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“*<sup>37</sup> tut; der *„Vorschlag für eine Einfachsteuer“* von *Manfred Rose*<sup>38</sup> beschränkt sich auf zwei Einkunftsarten<sup>39</sup>.

#### d) Bedenken gegen die Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne zwischen verbundenen Unternehmen (§ 8b Abs. 2 KStG)

Die Begründungen für die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen zwischen verbundenen Unternehmen nach § 8b Abs. 2 KStG<sup>40</sup> vermögen nicht voll zu überzeugen:

- Inlandsbeteiligungen sollen gegenüber der bereits bestehenden Steuerbefreiung für Auslandsbeteiligungen in § 8b Abs. 2 KStG a. F. nicht diskriminiert werden,

35 Vgl. *Jansen*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG, Anm. 8.

36 Vgl. *Raupach*, in: Pelka, a. a. O. (s. Fn. 17), S. 86/87.

37 *Kirchhof u. a.*, *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, Heidelberg 2001.

38 Vgl. *Rose u. a.*, *Vorschlag für eine Einfachsteuer*, Berlin 2001.

39 Vgl. zu den beiden Vorschlägen *Raupach*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, *Einführung in die Steuerreform*, Anm. R 55.

40 Begründung zum RegE des StSenkG, BT-Drucks. 14/2683, S. 177 f.

- die Steuerfreiheit für Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 1 KStG soll dazu zwingen, auch bei einer Veräußerung realisierte Gewinne aus aufgestauten Ausschüttungen zu befreien,
- die Steuerfreiheit sei zur Strukturbereinigung nötig.

Für Auslandsbeteiligungen bestand in § 8b Abs. 2 KStG seit 1994<sup>41</sup> eine entsprechende Befreiung. Es ist zuzugeben, daß sich diese Befreiung ohne Ausweichreaktion durch Verlagerungen ins Ausland nicht hätte beseitigen lassen; die aus dieser Erkenntnis resultierende Inländerdiskriminierung wollte man andererseits auch nicht in Kauf nehmen. Dies hätte jedoch nicht dazu gezwungen, in der Vergangenheit bis zurück zur Währungsreform gebildete stille Reserven künftig von jeder Besteuerung freizustellen. Die Einführung einer Steuerfreiheit für Dividenden zwischen verbundenen Unternehmen hätte ohnedies nur erfordert, Veräußerungsgewinne in Höhe gebildeter Rücklagen steuerfrei zu stellen. Wird dagegen die Notwendigkeit zur Strukturbereinigung des Beteiligungsbesitzes als Grund der Besteuerung genannt, so läßt sich die Ungleichbehandlung von Personenunternehmen mit deren Steuerpflicht für entsprechende Veräußerungsgewinne nicht rechtfertigen (s. II. 3 b).

Ungerechtfertigt ist auch das Abzugsverbot für Verluste nach § 8b Abs. 3 KStG: Die Nichtabziehbarkeit von Veräußerungsverlusten ist keineswegs die logische Umkehrung der Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen. Veräußerungsverluste, die sich daraus ergeben, daß der Veräußerer seine Anschaffungskosten nicht mehr realisieren kann, stellen endgültige Vermögensverluste dar, deren Ausschluß von der Abziehbarkeit einen eklatanten Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedeutet.

### III. Übergangsprobleme

Entscheidendes Problem des Systemwechsels ist die Herstellung der Ausschüttungsbelastung für die Altgewinne. Die Nachbelastung unbelasteter Eigenkapitalteile (EK 0) und die Entlastung belasteter Eigenkapitalteile (EK 45, EK 40, EK 30) im Zeitpunkt der Umstellung hätte je nach Ent- oder Belastungswirkung entweder den Steuergläubiger oder die steuerpflichtige Körperschaft vor unlösbare Probleme gestellt.

Der Brähler Kommission<sup>42</sup> folgend, hat sich der Gesetzgeber entschlossen, nur innerhalb kurzer Zeit – nämlich im Jahre 2001 – das Anrechnungsverfahren neben dem Halbeinkünfteverfahren beizubehalten. Während eines Zeitraums von 15 Jahren, also von 2002 bis 2016, gelten dagegen Übergangsregel-

41 Vgl. StandOG vom 13. 9. 1993, BGBl. 1993 I, S. 1569.

42 Brähler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe, Heft 66, 1999; abgedr. in FR 1999, S. 580.

lungen, die das Anrechnungsverfahren mit einer vereinfachten Gliederungsrechnung fortführen. In der Übergangszeit lösen Gewinnausschüttungen Körperschaftsteuererminderungen bzw. -erhöhungen aus, um die beim Systemwechsel bestehenden Eigenkapitalbestände abzuwickeln. Dem liegt folgende Grundidee<sup>43</sup> zugrunde:

- Für mit 40% belastete Eigenkapitalanteile wird ein Körperschaftsteuerguthaben ermittelt, das im Fall künftiger Ausschüttungen zu einer Körperschaftsteuererminderung in Höhe von 1/6 der Ausschüttung führt.
- Für das unbelastete Eigenkapital des früheren EK 02 wird das Gliederungs- und Feststellungsverfahren fortgeführt: Gilt es als für Ausschüttungen verwendet, so erfolgt eine Körperschaftsteuererhöhung um 3/7 der Ausschüttung.
- Nicht belastetes Eigenkapital des früheren EK 04 wird in ein steuerliches Einlagekonto umgegliedert. Seine Auskehrung ist steuerfrei.
- Die früheren Eigenkapitalanteile EK 30, EK 01 und EK 03 werden nicht mehr gesondert festgestellt, gehen also in dem künftig in Höhe von 25% belasteten Eigenkapital auf.

In der Übergangszeit stellen sich wegen der Körperschaftsteuererminderung oder -erhöhung besondere Probleme für die Ausschüttungspolitik<sup>44</sup>.

## IV. Das Unternehmenssteuerrecht nach der Neuordnung

### 1. Beibehaltung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung<sup>45</sup>

Die Neuordnung hat nichts daran geändert, daß in der Bundesrepublik nach wie vor ein Körperschaftsteuersystem mit unverändert gebliebenem subjektivi-

43 Vgl. Hey, a. a. O. (s. Fn. 4), Vorbemerkung zu §§ 36 ff. KStG, Anm. R 6; Schönwald, Halbeinkünfteverfahren – Übergangsregelung, SteuerStud 2001, S. 116; kritisch: Frotzcher, Die körperschaftsteuerrechtliche Übergangsregelung nach dem Steuersenkungsgesetz, BB 2000, S. 2280.

44 Gänkel/Frenzl/Hagen, Diskussionsforum Unternehmenssteuerreform: Steuerliche Überlegungen zum Übergang auf ein neues Körperschaftsteuersystem, insbesondere zum Ausschüttungsverhalten von Kapitalgesellschaften, DStR 2000, S. 446; Wesselbaum-Neugebauer, Unternehmenssteuerreform 2001: Auswirkungen der Umstrukturierung der Eigenkapitalgliederung auf die Gesamtsteuerbelastung des Anteilseigners und der ausschüttenden Gesellschaft, DStR 2000, S. 1896; dies., Unternehmenssteuerreform 2001: Die optimale Ausschüttungsstrategie, BB 2001, S. 1381; Hey, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, S. 1; Bianca Lang, Körperschaftsteuererhöhung und -minderung bei offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen während der fünfzehnjährigen Übergangszeit, DB 2001, S. 2110.

45 Vgl. Balmes, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, in: Pelka, a. a. O. (s. Fn. 17), S. 25.

ven Anwendungsbereich gilt, also quasi eine selbständige Einkommensteuer der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des unveränderten § 1 KStG. Unverändert und – nach Aufgabe der ursprünglich geplanten Option für Einzelunternehmer und Personengesellschaften – auch unveränderlich ist neben dem subjektiven Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer auch der Dualismus zwischen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften geblieben:

- Kapitalgesellschaften einerseits unterliegen als Prototyp der Körperschaftsteuersubjekte dem Trennungsprinzip zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter als selbständige Steuersubjekte, wodurch es zur sog. *wirtschaftlichen Doppelbelastung*<sup>46</sup> ausgeschütteter Gewinne kommt aufgrund wirtschaftlich identischer Bemessungsgrundlage bei zwei Steuersubjekten (nämlich Kapitalgesellschaft und Gesellschafter), gemildert allerdings durch den niedrigen einheitlichen Körperschaftsteuersatz von 25% und das Halbeinkünfteverfahren.
- Personengesellschaften andererseits unterliegen als Mitunternehmerschaften dem Transparenzprinzip, bei dem die Gesellschafter als Mitunternehmer ohne Rücksicht auf die Gewinnentnahme mit Gewinnen im Entstehungsjahr – in weitgehender Angleichung an die Besteuerung von Einzelunternehmern durch die Behandlung von Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen – einer Einfachbesteuerung unterworfen sind.

Allerdings hatte das StEntlG 1999/2000/2002 durch die Neuregelung in § 6 Abs. 5 EStG die bis dahin aufgrund des sog. *Mitunternehmererlasses*<sup>47</sup> sowie aufgrund des sog. Tauschgutachtens<sup>48</sup> weitgehend steuerfreie Übertragung von stillen Reserven bei Einzelwirtschaftsgütern, aufgehoben; ebenso wurde die Übertragung stiller Reserven bei Mitunternehmern nach § 6b EStG durch Übergang von einer gesellschafterbezogenen auf eine gesellschafts- (bzw. betriebs-)bezogene Betrachtung in Abs. 10 ersetzt und damit eingeschränkt.

Das StSenkG strebte zwar eine *Reaktivierung des sog. Mitunternehmererlasses* durch Änderungen des § 6 Abs. 5 EStG an, ohne dies jedoch voll zu erreichen. Der Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag<sup>49</sup> und ihm folgend das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts sehen daher Nachbesserungen bei § 6 Abs. 5 EStG vor, die (abgesehen von einigen Einschränkungen, z. B. keine Wiedereinführung von Wahlrechten zwischen Buchwertfortführung oder Teilwertansatz) den Rechtszustand vor dem

46 Hey, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 19.

47 BMF v. 20. 12. 1977, BStBl. 1978 I, S. 8.

48 BFH v. 16. 12. 1958, BStBl. 1959 III, S. 30; Übernahme durch die FinVerw.: BMF v. 9. 2. 1998, BStBl. 1998 I, S. 163.

49 Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, a. a. O. (s. Fn. 25).

StEntlG 1999/2000/2002 wieder herstellen sollen; ferner erfolgt eine Rückkehr zur gesellschafterbezogenen Betrachtung in § 6b EStG durch Änderung von dessen Abs. 10; ferner Regelung der Buchwertfortführung in Fällen der Realteilung in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG mit dreijähriger Sperrfrist. Der Grund dafür ist, daß sich die Einschränkungen in § 6 Abs. 5 EStG und § 6b EStG als nachteilig für den Mittelstand erwiesen hatten.

Abgesehen von der Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren mit der eingangs erwähnten Steuersatzspreizung (s. o. I.) und den Verunsicherungen durch Aufhebung des Mitunternehmererlasses ist die Unternehmensbesteuerung unverändert geblieben.

## 2. Neuerungen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften

Nur die Methode zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Kapitalgesellschaften hat sich verändert. Demzufolge bleibt das KStG im „klassischen“ Teil (§§ 1–26 KStG) vollständig unverändert, lediglich die Vorschriften über das Anrechnungsverfahren (§§ 27–47 KStG a. F.) werden durch folgende Regelungen ersetzt:

Vierter Teil	Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen und Entstehung und Veranlagung	§§ 27 bis 32
Fünfter Teil	Ermächtigungs- und Schlußvorschriften	§§ 33 bis 35
Sechster Teil	Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren	§§ 36 bis 40

Die wesentlichsten materiellen Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform sind:

- Absenkung der Körperschaftsteuersätze für einbehaltene Gewinne von 40% bzw. für ausgeschüttete Gewinne von 30% auf einheitlich 25%;
- Ersetzung des Vollarrechnungsverfahrens (Besteuerung der Dividenden in voller Höhe bei gleichzeitiger Anrechnung der Körperschaftsteuer in Höhe der Ausschüttungsbelastung von 30%) durch das sog. Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG-StSenkG): Besteuerung von Ausschüttungen auf In- und Auslandsbeteiligungen nur zur Hälfte (ohne Anrechnung der Körperschaftsteuer und ohne Progressionsvorbehalt);
- Erstreckung des Halbeinkünfteverfahrens auch auf Gewinne aus der Veräußerung von in- und ausländischen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im Betriebsvermögen und in den Fällen der §§ 16, 17, 23 EStG;
- Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit Einnahmen i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG-StSenkG

in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen gem. § 3c Abs. 2 EStG-StSenkG unabhängig vom VZ, in dem sie anfallen, nur zur Hälfte abgezogen werden; dabei reicht für das Abzugsverbot im Gegensatz zur Grundregel des § 3c Abs. 1 EStG ein (mittelbarer) wirtschaftlicher Zusammenhang aus (s. o. II. 2);

- die Kapitalertragsteuer darf dagegen voll angerechnet werden, bezweifelt wird dies (entgegen der Entstehungsgeschichte<sup>50</sup>) gelegentlich für Auslandsbeteiligungen.

Besonderheiten gelten für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die von Kapitalgesellschaften gehalten werden, nach § 8b KStG (s. o. II. 3d), für Beteiligungen im Betriebsvermögen von Unternehmern und Mitunternehmern, bei denen nach § 6b Abs. 10 EStG im Falle der Veräußerung stille Reserven übertragen werden können oder eine Reinvestitionsrücklage gebildet werden kann (s. o. II. 3b).

Für die Gewerbesteuer sind steuerfreie Gewinnanteile i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG gem. § 8 Nr. 5 GewStG-UntStFG hinzuzurechnen, wenn nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder Nr. 7 GewStG erfüllt sind.

### 3. Neuerungen der Besteuerung von Personenunternehmen

Von den vier durch die Brühler Kommission vorgeschlagenen Modellen zur Vermeidung von Nachteilen für Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften durch die Unternehmenssteuerreform<sup>51</sup> ist letztlich nur die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer der Unternehmer bzw. Mitunternehmer (Modell 3) übriggeblieben. Im einzelnen:

**Modell 1: Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer.** Das StSenkG sah ursprünglich die Übernahme des Optionsmodells in das KStG vor<sup>52</sup>. Dadurch hätte eine gewisse Rechtsformneutralität (allerdings keine Rechtsformunabhängigkeit) durch Einräumung einer Option für Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften erreicht werden können, die ihr Unternehmen wahlweise als fiktive Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer unterwerfen konnten. Wegen der mit der Option verbundenen Nachteile (Ver-

50 Vgl. Begründung des Finanzausschusses zu § 34c EStG, BT-Drucks. 14/3366.

51 Brühler Empfehlungen, a. a. O. (s. Fn. 41); vgl. Hey, a. a. O. (s. Fn. 4), Einf. KSt, Anm. 201–205.

52 Vgl. § 4a KStG i. d. F. des RegE, BT-Drucks. 14/2683; vgl. dazu auch Krabbe, Das Optionsmodell für Personenunternehmen im Internationalen Steuerrecht, FR 2000, S. 545.

steuerung von Umwandlungsgewinnen, Zwangsentnahme von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, Wegfall erbschaftsteuerlicher Vorteile) hätte allerdings nur in wenigen Fällen von der Option Gebrauch gemacht werden können. Außerdem verlangte die Option für Personengesellschaften einen gemeinsamen Antrag der Gesellschafter und im allgemeinen einen einstimmigen Beschluß und führte bei Einzelunternehmen wegen der Anerkennung von „Vergütungen“, die von einem Einzelunternehmen an den Inhaber gezahlt und als Betriebsausgaben abgezogen werden können, zu einer völligen Abkehr vom Zivilrecht. Daher entstand die rechtspolitische Forderung, auf die Komplizierung des Unternehmenssteuerrechts durch die Option zu verzichten<sup>53</sup>. Dem trug der Vorschlag des Vermittlungsausschusses Rechnung<sup>54</sup>.

**Modell 2: Einführung einer Sondertarifierung für nichtentnommene Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes.** Die Brähler Kommission hatte vorgeschlagen, für buchführende Personenunternehmen eine Option einzuräumen, den nichtentnommenen Gewinn in Höhe des jeweiligen KSt-Satzes zu besteuern; bei Entnahmen sollte eine Nachversteuerung erfolgen, und zwar entweder unter Anrechnung der gezahlten Unternehmenssteuer oder durch Unterwerfung der Entnahmen unter das Halbeinkünfteverfahren.

Dieser Vorschlag wurde nicht ins Gesetzgebungsverfahren übernommen. Die bei der Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 10a EStG a. F. aufgetretenen Probleme, insbesondere bei der Nachversteuerung von Entnahmen<sup>55</sup>, lassen dieses Modell im übrigen auch nicht als empfehlenswert erscheinen.

**Modell 3: Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung.** Dieses Modell wurde im Gesetzgebungsverfahren schließlich als einziges verwirklicht, nachdem die als Modell 4 vorgeschlagene Lösung einer Steuersatzsenkung für gewerbliche Gewinne nach dem Vorbild des § 32c EStG a. F. im Hinblick auf den Gleichheitssatz durch den BFH in Zweifel gezogen worden war<sup>56</sup>, so daß dieser Weg aus verfassungsrechtlichen Gründen ausgeschlossen erschien.

53 Vgl. das gemeinsame Steuerkonzept von CDU und CSU, „Die bessere Alternative“ v. 18. 1. 2000; Stellungnahme des Handelsrechtsausschusses des Deutschen Anwaltsvereins Nr. 11/2000, S. 11 ff., NZG 2000, S. 758; vgl. weiter *Koschmieder/Schwarz*, Erbschaftsteuerliche Wirkungen des Optionsmodells nach dem Regierungsentwurf zur Unternehmenssteuerreform DB 2000, S. 447; *Dötsch/Pung*, Die geplante Reform der Unternehmensbesteuerung, DB 2000, Beilage Nr. 4, S. 15.

54 Vgl. Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses, BT-Drucks. 14/3760.

55 Vgl. dazu *Clausen*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 10a EStG, Anm. 2, 6 ff., 26–30.

56 Vgl. Vorlagebeschluß des BFH an das BVerfG v. 24. 2. 1999, X R 171/96, BStBl. 1999 II, S. 450.

Die Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 EStG-StSenkG<sup>57</sup> erfolgt um das 1,8-fache des Gewerbesteuermeßbetrags. Sie ist auf die Einkommensteuer auf gewerbliche Einkünfte beschränkt. Liegt der Gewerbesteuerhebesatz einer Gemeinde unter 350%, bewirkt die Pauschalierung auf das 1,8-fache eine stärkere Ermäßigung, als die Gewerbesteuerbelastung tatsächlich ausmacht. Dadurch treten Ungleichbehandlungen auf für Steuerpflichtige, die nicht in den Genuß des Vorteils aus der Überkompensierung der Gewerbesteuer kommen; das ist der Fall,

- wenn die gewerblichen Einkünfte durch Verluste aus anderen Einkunftsarten gemindert werden,
- wenn der Steuerpflichtige zwar Gewinneinkünfte bezieht, aber Land- und Forstwirt oder Freiberufler ist,
- wenn der Steuerpflichtige zwar gewerbliche Einkünfte bezieht, diese aber unter der Grenze der Gewerbesteuerpflicht liegen.

**Modell 4: Weitere Absenkung des Sondersteuersatzes nach § 32c EStG a. F.** Die Brühler Kommission hatte vorgeschlagen, die Tarifentlastung gewerblicher Einkünfte zielgenauer als bisher auszugestalten, aber angefügt, das Modell müsse im Hinblick auf den Vorlagebeschluß des BFH<sup>58</sup> näher geprüft werden. Diese Überprüfung führte dazu, den Vorschlag nicht weiter zu verfolgen.

#### 4. Neuerungen der Besteuerung von verbundenen Unternehmen

Die Aufgabe des Anrechnungsverfahrens und die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens im Verhältnis zwischen verbundenen Unternehmen hätte zu einer Kumulierung der Steuerbelastung bei mehrstufigen Kapitalgesellschaften geführt. Das StSenkG vermeidet diese Wirkung dadurch, daß es zwischen verbundenen Unternehmen Steuerfreiheit für In- und Auslandsdividenden vorsieht, desgleichen für die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, und zwar ebenfalls für In- und Auslandsbeteiligungen. Dieses System von Steuerbefreiungen führte im StSenkG allerdings auch dazu, daß der Schuldzinsenabzug nach § 3c Abs. 1 EStG-StSenkG bzw. § 8b Abs. 5 KStG-StSenkG beschränkt wurde.

Im einzelnen greifen folgende Sonderregelungen für verbundene Unternehmen ein:

- Steuerfreiheit von der Körperschaftsteuerpflicht für empfangene Gewinnausschüttungen, und zwar für In- und Auslandsdividenden (§ 8b Abs. 1 KStG-StSenkG).

57 Vgl. *Horlemann*, „Dreiecksgeschäfte“ mit der Gewerbesteuer – § 35 EStG i. d. F. des StSenkG, in: *Pelka*, a. a. O. (s. Fn. 17), S. 39 ff.

58 BFH v. 24. 2. 1999, a. a. O. (s. Fn. 55).

- Steuerfreiheit der Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, und zwar sowohl für In- als auch für Auslandsbeteiligungen (§ 8b Abs. 2 KStG-StSenkG).
- Abzugsverbot für Verwaltungskosten und Schuldzinsen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 3c Abs. 1 EStG), Abzugsverbot pauschaliert auf 5% der steuerfreien Dividenden aus Auslandsbeteiligungen (§ 8b Abs. 5 KStG)<sup>59</sup>, wodurch es allerdings zu einer Ungleichbehandlung zwischen Inlands- und Auslandsbeteiligungen kommt.
- Verschärfung der Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG)<sup>60</sup>.  
Reduzierung des „safe haven“:
  - Wegfall bei hybriden Finanzierungen,
  - bei Kapitalgesellschaften allgemein von 1 : 3 auf 1 : 1,5,
  - für Holdinggesellschaften von 1 : 9 auf 1 : 3;allerdings ist zur „Widerlegung“ einer verdeckten Gewinnausschüttung ein Fremdvergleich bei Überschreitung des „safe haven“ möglich (§ 8a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 2 KStG).
- Verzicht auf die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung von Organgesellschaften in den Organträger im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft gem. § 14 Nr. 1 KStG-StSenkG (bei umsatz- und gewerbsteuerlicher Organschaft blieb die Rechtslage unverändert). Der Bericht der Bundesregierung an den Bundestag schlug vor, die gewerbsteuerliche Organschaft an das Körperschaftsteuerrecht anzugleichen oder sie ganz abzuschaffen. Das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vollzog die Angleichung der gewerbsteuerlichen an die körperschaftsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG-UntStFG).
- Änderung der Zugriffsbesteuerung nach dem AStG:
  - Niedrige Besteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG): weniger als 25%;
  - Hinzurechnungsbetrag (§ 10 Abs. 2 AStG): keine Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, vielmehr „Sondersteuer“ von 38% (*entsprechend einer Belastung von 25% Körperschaftsteuer und 13% Gewerbesteuer*), die durch das UntStFG wieder aufgehoben wurde;
  - Verschärfung für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 10 Abs. 6 AStG);

<sup>59</sup> Zur Kritik hierzu vgl. *Haep*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG, Anm. R 93.

<sup>60</sup> Vgl. *Prinz*, a. a. O. (s. Fn. 6), § 8a KStG, Anm. R 4.

- Keine Kürzung bei Gewinnausschüttungen (§ 11 Abs. 1 AStG), da Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG (aber § 8b Abs. 5 KStG!).

## V. Einordnung des neuen Körperschaftsteuersystems in die Reformziele

### 1. Aufgabe des ursprünglichen Reformziels rechtsformunabhängiger Unternehmensbesteuerung<sup>61</sup>

Läßt sich aus der rechtlichen Verselbständigung juristischer Personen widerspruchsfrei weder die Notwendigkeit noch die Unzulässigkeit der wirtschaftlichen Doppelbelastung folgern, so hätte es nahegelegen, im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform statt an die rechtliche an die wirtschaftliche Verselbständigung von Unternehmen anzuknüpfen und die unterschiedlichen Investitionsformen in eine einheitliche Unternehmensbesteuerung einzubeziehen.

Tatsächlich hatte am 16. Dezember 1998 der damalige Finanzminister Lafontaine eine „Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung“, die sog. Brühler Kommission, eingesetzt, die ein Konzept für eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung erarbeiten sollte<sup>62</sup>. Dabei bestand das Ziel in einer *rechtsformneutralen Unternehmenssteuer*, nach der alle Unternehmenseinkünfte ab dem Jahr 2000 mit höchstens 35% besteuert werden sollten. Kurz zuvor war in einer „Gedankenskizze: Unternehmenssteuer“ vom 1. Dezember 1998<sup>63</sup> im BMF das Modell einer rechtsformneutralen Unternehmenssteuer umrissen worden; einbezogen werden sollten als Steuersubjekte

„alle Unternehmen von bilanzierenden Einzelkaufleuten, Handwerkern, Freiberuflern, Dienstleistern, Landwirten, Forstwirten, Personenhandelsgesellschaften, GmbH, AG – unabhängig von Rechtsform, Betriebsgröße und Branche“<sup>64</sup>.

Zugleich wurde die Frage aufgeworfen, ob auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einbezogen werden sollten<sup>65</sup>.

Die Kommission vertrat dagegen in den „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“<sup>66</sup> die Auffassung, daß sich „mit dem kurzfristig zu bewältigenden Einstieg in die Unternehmenssteuerreform zum 1. Januar 2000“<sup>67</sup> eine grundlegende Umgestaltung des deutschen Unternehmens-

61 Vgl. *Balmes*, a. a. O. (s. Fn. 44), S. 25.

62 Brühler Empfehlungen, a. a. O. (s. Fn. 50).

63 Vgl. Handelsblatt v. 7. 1. 1999; FAZ v. 7. 1. 1999.

64 „Gedankenskizze“, a. a. O. (s. Fn. 62).

65 Vgl. zu den verschiedenen Konzepten einer Unternehmenssteuer *Hey*, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 180–182, 184, 187, 191, 207.

66 Brühler Empfehlungen, a. a. O. (s. Fn. 50).

67 Anmerkung; später verschoben auf den 1. 1. 2001.

steuerrechts nicht verwirklichen“ lasse. Zwar entwickelte das Kommissionsmitglied *Joachim Lang* das Modell einer *Inhabersteuer* und legte dazu ein Arbeitspapier vor<sup>68</sup>, das aber im einzelnen von der Kommission nicht mehr erörtert werden konnte. Statt dessen schlug die Kommission vor, an dem bisherigen Dualismus der Unternehmensbesteuerung festzuhalten unter Aufgabe des Anrechnungsverfahrens zugunsten einer klassischen Körperschaftsteuer mit niedrigem Einheitssteuersatz für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne (25%) und ein Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene der Gesellschafter.

## 2. Einordnung in die Reformziele „Steuersatzsenkung und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“

Hinter uns liegt eine 50-jährige Hochsteuer- und Lenkungs politik<sup>69</sup>. Die Weigerung der Besatzungsmächte, den Spitzensteuersatz von 95% zu senken, führte zur „Tarifsenkung durch die Hintertür“<sup>70</sup> durch Einführung von Steuerergünstigungen beginnend mit der sog. „Siebener-Gruppe“ mit hohen Abschreibungs begünstigungen zur Senkung der Bemessungsgrundlage. Diese Hochsteuerpolitik beruhte auf hohen Einkommensteuer-Spitzenätzen und einer jahrzehntelang nahezu unverändert gebliebenen niedrigen Einkommensgrenze, ab der der Spitzensteuersatz einsetzte; die Folge waren sog. heimliche Steuererhöhungen, kombiniert mit steuerlicher Lenkungs politik.

Das nur widerstrebende Abgehen von dem Dogma, Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzenatz sollten möglichst angenähert werden (s. o. I.), verhinderte gleichzeitig einen Anschluß der Bundesrepublik an den internationalen Trend der Senkung der Körperschaftsteuersätze. Der im internationalen Vergleich zu hohe Körperschaftsteuer-Theasaurierungssatz wirkte (unabhängig von dem u. U. möglichen Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren) als Negativsignal:

1977 bis 1989:	56%
1990 bis 1993:	50%
1994 bis 1998:	45%
1999 bis 2000:	40%

68 Vgl. Anhang Nr. 1 zu den Brühler Empfehlungen, S. 19 ff., a. a. O. (s. Fn. 50); *Hey*, a. a. O. (s. Fn. 17), Anm. 106.

69 Vgl. *Raupach*, Perspektiven für den Steuerstandort Deutschland, *StuW* 2000, S. 341 (350).

70 So *Dziadkowski*, 50 Jahre „demokratischer“ Einkommensteuertarif in Deutschland, *BB* 1996, S. 1193.

**Grafik 4: Entwicklung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer**

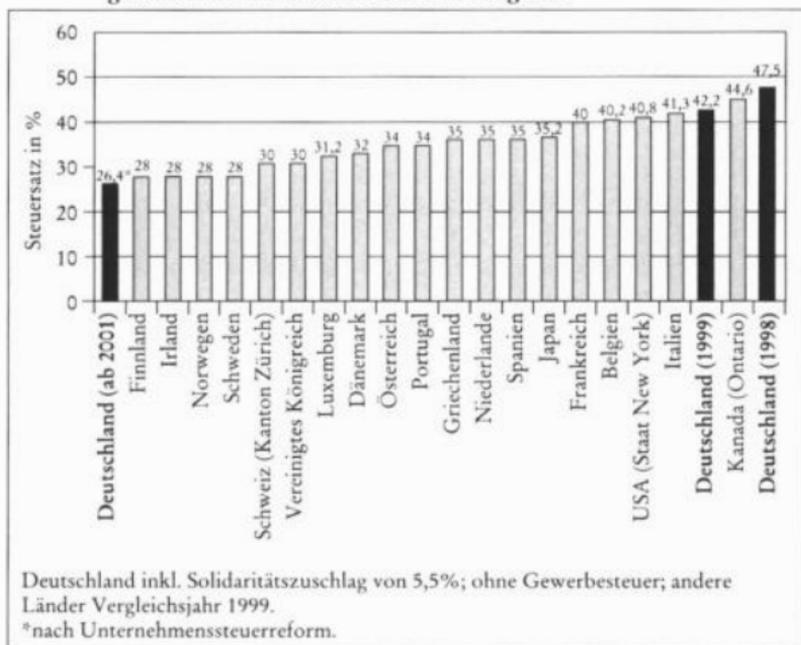
	Spitzensteuersatz	ab
1946 <sup>a)</sup> – 1947	95%	100.000 RM
1948 <sup>b)</sup> – 1950	95%	250.000 DM
1951 <sup>c)</sup> – 1952	95% (80%)	250.000 DM (129.581 DM)
1953 <sup>d)</sup> – 1954	70%	423.501 DM
1955 <sup>e)</sup> – 1957	63,45%	605.000 DM
1958 <sup>f)</sup> – 1974	53%	110.040 DM
1975 <sup>g)</sup> – 1989	56%	130.020 DM
1990 <sup>h)</sup> – 1999	53%	130.032 DM
2000 <sup>i)</sup>	51%	114.696 DM
2001 <sup>j)</sup> – 2002	48,5%	107.568 DM
2003 <sup>j)</sup> – 2004	47%	52.293 Euro (= 102.276 DM)
2005 <sup>k)</sup>	42%	52.152 Euro (= 102.000 DM)

**Erläuterungen zu Grafik 4:**

- a) Vgl. Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11. 2. 1946, StuZBl. 1946, S. 2 und *Dziadkowski*, 50 Jahre „demokratischer“ Einkommensteuertarif in Deutschland, BB 1996, S. 1196.
- b) Vgl. Kontrollratsgesetz Nr. 64 v. 20. 6. 1948, StuZBl. 1948, S. 123.
- c) Durch eine sogenannte Plafond-Regelung in § 32 Abs. 1 EStG in der Fassung des ESt- und KSt-Änderungsgesetzes vom 27. 6. 1951, BGBl. 1951 I, S. 223, wurde der Durchschnittssteuersatz auf 80% begrenzt. Nach dem Steuertarif des Kontrollratsgesetzes Nr. 64 war diese Durchschnittsbelastung bei einem Einkommen von 129.581 DM erreicht. Die höchste Belastung der letzten hinzuverdienenden Mark betrug dabei 91%. Einkommensteile über diesem Betrag wurden nur noch mit 80% besteuert. Der Spitzensteuersatz von 95% ab 250.000 DM kam daher praktisch nicht mehr zur Anwendung.
- d) Vgl. StÄndG v. 24. 6. 1953, BGBl. 1953 I, S. 413.
- e) Vgl. StNOG v. 16. 12. 1954, BGBl. 1954 I, S. 373.
- f) Vgl. StÄndG 1958 v. 18. 7. 1958, BGBl. 1958 I, S. 492.
- g) Vgl. EStRG 1974 v. 5. 8. 1974, BGBl. 1974 I, S. 2165.
- h) Vgl. EStG 1990 v. 7. 9. 1990, BGBl. 1990 I, S. 1898.
- i) Vgl. StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. 1999 I, S. 402 und StBerG v. 22. 12. 1999, BGBl. 1999 I, S. 2601.
- j) Vgl. StSenkG v. 23. 10. 2000, BGBl. 2000 I, S. 1433.
- k) Vgl. StSenkErgG v. 19. 12. 2000, BGBl. 2000 I, S. 1790.

Die Brähler Kommission räumte ersichtlich der Verbesserung der „Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland gegenüber dem Ausland“ den Vorzug vor der Rechtsformneutralität ein. Dies geschah im Hinblick auf die „fortschreitende europäische Integration und die globale Verflechtung der Wirtschaft“. Signifikant für internationale Belastungsvergleiche sind nicht so sehr die Einkommen- als vielmehr die Körperschaftsteuersätze mit international sinkender Tendenz<sup>71</sup>. Dies hat seinen Grund darin, daß sich im Ausland – anders als in der Bundesrepublik mit ihrem hohen Anteil von Personenunternehmen<sup>72</sup> – die ins Gewicht fallende Wirtschaftstätigkeit überwiegend in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften vollzieht.

**Grafik 5: Körperschaftsteuersätze auf einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich**



Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Steuerabteilung, Referat IV A 1, Steuerreform 2000, Grafische Darstellung und internationale Vergleiche.

71 Vgl. Hey, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 167 f.

72 Ca. 90%; beim Statistischen Bundesamt sind allerdings keine genauen Zahlen erhältlich; nach der Umsatzstatistik 1998 des Statistischen Bundesamtes, Fachserie 14, Reihe 8, Umsatzsteuer 1998, Tabelle 1.8 sind 83,3% der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen Personenunternehmen.

Daher entschloß sich der Gesetzgeber des StSenkG dazu, ein besonderes Signal durch Absenkung der Körperschaftsteuersätze unter Verzicht auf eine Spaltung in Thesaurierungs- und Ausschüttungssteuersatz vorzusehen (von 40% bzw. 30% auf einheitlich 25%)<sup>73</sup>, während aus fiskalischen Gründen eine entsprechend starke Absenkung der Einkommensteuer für nicht möglich gehalten wurde.

Im StSenkG kam es zu einer deutlichen Spreizung zwischen einheitlichem Körperschaftsteuersatz einerseits und Einkommensteuerspitzenatz andererseits (s. o. Grafiken 1 und 2).

Allerdings entsteht daraus für die Bundesrepublik wegen der hier weitaus stärkeren verfassungsgerichtlichen Kontrolle der Steuergesetze eine in den meisten anderen Ländern nicht bekannte, verfassungsrechtliche Problematik. Dies zeigt z. B. der Vorlagebeschluß des BFH, der die Verfassungsmäßigkeit der Spreizung zwischen normalem Spitzensteuersatz und gewerblichem Spitzensteuersatz in § 32c EStG des StandOG problematisiert<sup>74</sup>.

Schon allein aus fiskalischen Gründen macht die Steuersenkungspolitik eine Einschränkung der Lenkungs politik erforderlich: Der *Verzicht auf Steuervergünstigungen* und die sog. *Objektivierung der Gewinnermittlung*, insbesondere durch Aufgabe oder Einschränkung des Imparitätsprinzips, wurde zum Mittel der Gegenfinanzierung<sup>75</sup>. Dies hat zur Folge, daß die Einschränkung der Lenkungs politik und die Eingriffe in die Gewinnermittlung im Wesentlichen systemlos erscheinen<sup>76</sup>.

Abgesehen von der neuen Entwicklung ist die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (Comprehensive Income Tax) ein altes Anliegen<sup>77</sup>.

### 3. Beseitigung von Nachteilen des Anrechnungsverfahrens

#### a) Überblick

Man einigt sich bekanntlich leichter gegen als für etwas. Das mag im Bereich einer angestrebten umfassenden Unternehmenssteuerreform nicht anders sein. Angesichts der eingangs erwähnten Kritik am Anrechnungsverfahren fiel es

73 Vgl. *Karrenbrock*, Die Unternehmenssteuerreform aus der Sicht ausländischer Investoren, *SteuerStud* 2001, S. 408.

74 BFH v. 24. 2. 1999, a. a. O. (s. Fn. 55).

75 Vgl. ausführlich *Raupach*, Erfahrungen aus der Steuergesetzgebung für die Steuerreform, *StBjB* 1998/1999, S. 11.

76 *Raupach*, a. a. O. (s. Fn. 68), S. 354.

77 Vgl. *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, *Einf. EStG*, Anm. 47, mit umfangreichen Literaturangaben; zur Reformdiskussion in Deutschland s. *ders.*, a. a. O., *Einf. EStG*, Anm. 80, 81.

der Brühler Kommission offenbar relativ leicht, sich auf die Abschaffung des bisherigen Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer zu einigen. Stachen doch drei Kritikpunkte hervor:

- Fehlende Internationalität, insbesondere mangelnde Europatauglichkeit,
- Kompliziertheit des Eigenkapitalgliederungssystems mit Verwendungsfiktionen,
- Mißbrauchsanfälligkeit durch Nutzung steuerfreier Anteilsveräußerungen zur steuerfreien Vereinnahmung von Gewinnen durch Dividenden-Stripping.

#### b) Europatauglichkeit<sup>78</sup>

Richtig ist, daß europarechtliche Bedenken, die sich gegen das Anrechnungsverfahren richteten, mit der Neuordnung weitgehend entfallen sind: Auslands- und Inlandsdividenden werden nach dem Halbeinkünfteverfahren gleichbehandelt. Damit wird dem Vorwurf der EG-Kommission begegnet, das Anrechnungsverfahren habe die Kapitalanlage in ausländischen Kapitalgesellschaften erschwert und die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt<sup>79</sup>.

Ausländische Anteilseigner bleiben freilich vom Halbeinkünfteverfahren ausgeschlossen; dies erscheint aber mit den allgemeinen Prinzipien der Aufteilung des Dividendenbesteuerungsrechts zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat vereinbar.

Wie im Anrechnungsverfahren die sich aus der Nichtanrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ergebenden Probleme ungelöst blieben, ist nach der Neuordnung das Problem ausreichender Vorbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer ein ungelöstes Problem.

#### c) Vereinfachung<sup>80</sup>

Richtig ist, daß das Halbeinkünfteverfahren – sieht man einmal von der Frage der Vorbelastung von Auslandsdividenden ab – einfach zu handhaben ist. Freilich gab es auch ausreichende Vorschläge, die Eigenkapitalgliederung zu vereinfachen<sup>81</sup>, Zerlegungsprobleme zwischen den beteiligten Bundesländern

78 Zur Anpassungsmöglichkeit des Anrechnungssystems an die Anforderungen des EG-Vertrages, vgl. Hey, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 217; zu europarechtlichen Aspekten der Unternehmenssteuerreform vgl. Raber, in: Pelka, a. a. O. (s. Fn. 17), S. 103. 79 S. Fn. 21.

80 Vgl. Hey, a. a. O. (s. Fn. 4), Anm. 216.

81 Vgl. ausführlich zum Modell der vereinfachten Gliederungsrechnung Dötsch, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, § 30 KStG, Rz. 99 ff. m. w. N.; zum Steuerguthabenmodell ders., Rz. 97 f.

wären aber kaum befriedigend zu lösen gewesen. Die Übergangsprobleme des Systemwechsels führen freilich wegen der langen Übergangszeit (bis zu 15 Jahren) dazu, daß die Vereinfachungsvorteile zunächst kaum zur Wirkung kommen und die Übergangsschwierigkeiten insbesondere in der Frage der steuerlich richtigen Ausschüttungspolitik in den Vordergrund treten.

Im übrigen hält die Körperschaftsteuer-Neuordnung an allen anderen Komplizierungen des deutschen Unternehmenssteuerrechts fest, insbesondere am Dualismus der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften mit unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen und Sonderregelungen für Mitunternehmer (Sonderbetriebsvermögen, Sondervergütungen, Verlustausgleichs- und -abzugsverbote).

## VI. Abschließende Würdigung

### 1. Neuer Ansatz für die Frage nach der Rechtfertigung der Körperschaftsteuer?

Angesichts der Beibehaltung der Körperschaftsteuer vor und nach der Neuordnung mögen Sie sich fragen, ob es sinnvoll ist, nach der Neuordnung erneut die alte Frage nach der Rechtfertigung der Körperschaftsteuer als selbständige Einkommensteuer der Körperschaften aufzuwerfen<sup>82</sup>. Beide Systeme unterscheiden sich jedoch gerade bei der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung so eklatant, daß die erneute Frage nach der Rechtfertigung der Körperschaftsteuer „gerechtfertigt“ erscheint.

- Bejahte doch das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren – jedenfalls für den Fall einer einmaligen Besteuerung in der Bundesrepublik – die selbständige Körperschaftsteuer nur um den Preis der Vollentlastung von dieser Steuer, die also insoweit nur eine „Steuer auf Zeit“ war<sup>83</sup>.
- Die heutige klassische Körperschaftsteuer mit niedrigem Einheitssatz soll dagegen zusammen mit dem Halbeinkünfteverfahren lediglich eine annäherungsweise Entlastung erreichen, indem niedriger Körperschaftsteuersatz und niedrige Einkommensteuer auf Dividenden in etwa einer Einfachbelastung mit Einkommensteuer entsprechen.

Die Frage nach der Körperschaftsteuer-Rechtfertigung läßt sich für thesaurierte Gewinne bejahen. Am ehesten überzeugend ist das Argument, aus der zivilrechtlichen Selbständigkeit juristischer Personen folge, daß thesaurierte

<sup>82</sup> Vgl. dazu *Pezzer*, Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, *DStJG* 20, S. 5, m. w. N.

<sup>83</sup> Vgl. *Hey*, a. a. O. (s. Fn. 17), Anm. 144.

Gewinne der juristischen Person nicht ohne weiteres den hinter ihr stehenden Personen zugerechnet werden können; die Wertsteigerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft ist jedenfalls kein realisierter Vermögenszuwachs des Gesellschafters<sup>84</sup>. Die sogenannte *Teilhabersteuer*<sup>85</sup>, die das anders sehen wollte, ist wohl mit einer Belastung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar.

Aus der Rechtfertigung der Besteuerung thesaurierter Gewinne der Kapitalgesellschaft folgt allerdings für die Besteuerung von ausgeschütteten Gewinnen wenig. Das zeigt sich an zwei einander diametral gegenüberstehenden Thesen:

- These: Die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person soll dazu führen, daß auch der ausgeschüttete Gewinn als geeigneter (ggf. auch ausschließlicher) Indikator für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft erscheine.
- Gegenthese: Das angebliche wirtschaftliche Eigentum der Anteilseigner lasse es gerechtfertigt erscheinen, die Ausschüttung als Indikator für die Leistungsfähigkeit allein des Anteilseigners anzusehen.

Keine der beiden Thesen kann angesichts der unterschiedlichen Typen von juristischen Personen auch und insbesondere im Bereich der Kapitalgesellschaften einheitlich verifiziert werden, man denke nur an die Unterschiede zwischen personalistischer GmbH (etwa einer Handwerker- oder Anwalts-GmbH), anonymer Publikums-AG, konzernangehöriger Kapitalgesellschaft und einem Gemeinschaftsunternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft.

Aus der rechtlichen Verselbständigung folgt daher m. E. weder die unterschiedslose Notwendigkeit der wirtschaftlichen Doppelbelastung noch deren unterschiedslose Vermeidung. Es handelt sich vielmehr um eine Gemengelage von Erwägungen des Wettbewerbs, insbesondere des internationalen Wettbewerbs, der Bemessung der Leistungsfähigkeit der beteiligten Steuersubjekte und eine Frage der Zweckmäßigkeit, die zu typisierenden, annäherungsweise Entlastungswirkungen wie im derzeitigen „Shareholder-Relief-System“ führen.

## 2. Versuch eines Fazits

Die Abgleichung des Halbeinkünfteverfahrens mit den wesentlichsten Nebengesetzen zur Unternehmensbesteuerung ist bisher nicht gelungen und auch in absehbarer Zeit nicht zu erwarten: Dies gilt für die Probleme des UmwStG und des AStG. Auch der Bericht der Bundesregierung an den Bundestag sieht hier kurzfristig nur Nachbesserungen vor, die zum Teil im Gesetz zur Fort-

84 Vgl. Hey, a. a. O. (s. Fn. 17), Anm. 17.

85 Vorschlag Engels/Stützel, *Teilhabersteuer*, 2. Aufl. Frankfurt 1968; vgl. dazu Wrede, a. a. O. (s. Fn. 6), Anm. 4b.

entwicklung des Unternehmenssteuerrechts umgesetzt wurden, aber keine systemgerechten Lösungen.

Als Fazit läßt sich feststellen, daß das in sich geschlossene, aber auch national abgeschlossene Anrechnungsverfahren zugunsten einer Rückkehr zur klassischen Körperschaftsteuer, kombiniert mit einem Halbeinkünfteverfahren, ersetzt wurde, ohne daß die meisten der dabei entstehenden Probleme ausreichend gelöst wurden. Die Folge ist, daß die Planungssicherheit weitgehend auf der Strecke blieb, sich eine Entwicklung in Richtung einer permanenten Steuerreform ergeben hat und erhebliche verfassungsrechtliche Problemstellungen entstanden sind.

# Die Besteuerung des Anteilseigners

Dr. Heinz-Jürgen Pezzer  
Richter am BFH, München

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Grundfragen
  - 1. Der Anteilseigner als Kapitalanleger oder Unternehmer?
    - a) Zivilrechtliche Ausgangslage
    - b) Unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte
    - c) Wer erzielt auf welche Weise Einkünfte?
  - 2. Ist die strikte Anknüpfung an das Zivilrecht der richtige Maßstab?
    - a) Frühere Diskussion
    - b) Rechtsprechung des BFH zur GmbH & Co. KG und zur Publikums-KG
    - c) Früheres Gesetzgebungsvorhaben der Finanzverwaltung
    - d) Veränderungen im Zivilrecht
  - 3. Zum Problem der Doppelbelastung
  - 4. Die Grundwertungen des Steuergesetzgebers
  - 5. Überlegungen zu einer rechtsformneutralen Anteilseignerbesteuerung
- a) Ansatzpunkte aus der „Schwarzwaldklinik-Entscheidung“ des BVerfG
- b) Unzulänglichkeit des Konzepts der Teilhabersteuer
- c) Das Problem der gleichmäßigen Besteuerung einbehaltener Unternehmensgewinne
- d) Steuerrechtliche Verselbständigung des Betriebsvermögens aller Rechtsformen: die anrechenbare Betriebssteuer (Unternehmenssteuer)
- III. Problembereiche des geltenden Halbeinkünfteverfahrens
  - 1. Die Besteuerung des Anteilseigners nach dem Halbeinkünfteverfahren
    - a) Die Besteuerung der Einnahmen
    - b) Zum Abzug von Ausgaben des Anteilseigners
  - 2. Zur Steuerbefreiung von Beteiligungsverkäufen durch Körperschaften (§ 8b Abs. 2 KStG)

## I. Einführung

Mit der Besteuerung des Anteilseigners einer Körperschaft kann man sich auf unterschiedliche Weise befassen, entweder aus prinzipieller Sicht oder aber mit Blick auf konkrete Anwendungsprobleme des Halbeinkünfteverfahrens (von denen es bekanntlich nicht wenige gibt, man denke etwa nur an die Übergangsregelung vom alten zum neuen Recht). Das Thema steht indessen unter der Generalüberschrift „Perspektiven der Unternehmensbesteuerung“. Deshalb habe ich auch meine Aufgabenstellung eher grundsätzlich aufgefasst. Im ersten Teil meines Referats will ich daher das Verhältnis von Anteilseigner und Körperschaft im Grundsätzlichen untersuchen und der Frage nachgehen, wie

eine Anteilseignerbesteuerung, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Prinzip der Rechtsformneutralität verpflichtet ist, ausgestaltet sein sollte. In einem zweiten Teil will ich mich dann einigen Problembereichen des Halbeinkünfteverfahrens aus der Sicht des Anteilseigners zuwenden, die von rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Brisanz sind.

## II. Grundfragen

### 1. Der Anteilseigner als Kapitalanleger oder Unternehmer?

#### a) *Zivilrechtliche Ausgangslage*

Die Position des Anteilseigners gegenüber einer Körperschaft, an der er beteiligt ist, insbesondere einer Kapitalgesellschaft, ist zivilrechtlich klar umschrieben. Die Rechte und Pflichten etwa für den Aktionär oder den GmbH-Gesellschafter ergeben sich aus dem Aktiengesetz oder dem GmbH-Gesetz. Die Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft ist aus zivilrechtlicher Sicht zweifelsfrei vorgegeben. Gesellschaft und Gesellschafter stehen sich als voneinander unabhängige Rechtsträger gegenüber. Das geltende Steuerrecht knüpft seit jeher<sup>1</sup> an diese zivilrechtlichen Vorgaben an, indem es die Gesellschaft als gesondertes Steuersubjekt mit ihrem Gewinn der Besteuerung unterwirft. Die Ausschüttungen an den Anteilseigner betreffen demgegenüber ein anderes Steuersubjekt und sind daher grundsätzlich gesondert zu betrachten. Aus der Verselbständigung der Körperschaft als Rechtsträger und zugleich als Steuersubjekt wird ferner das sog. Trennungsprinzip abgeleitet, nach dem Verträge zwischen Körperschaft und Anteilseigner grundsätzlich auch steuerrechtlich zu respektieren und für die Einkünfteermittlung zugrunde zu legen sind.

#### b) *Unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte*

Diese überkommene Sichtweise der Besteuerung von Körperschaften und ihren Anteilseignern, an die wir alle seit unseren ersten Gehversuchen im Steuerrecht gewöhnt sind, verliert bei näherer Betrachtung indessen ihre Plausibilität: Die strikte Anknüpfung an die zivilrechtlichen Grundstrukturen verdeckt nämlich den Befund, dass wir es im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter mit Sachverhalten zu tun haben, die – trotz der übereinstimmenden zivilrechtlichen Ausgangsbasis – wirtschaftlich nicht vergleichbar sind.

Folgende Beispiele mögen dies verdeutlichen:

<sup>1</sup> Dazu etwa R. Evers, Kommentar zum KStG 1925, 2. Aufl., Berlin 1927, Einleitung, S. 27 f.; diese Grundaussage wurde erneut bekräftigt anlässlich der Körperschaftsteuerreform 1977 (BT-Drucks. 7/1470, S. 326).

Da ist etwa einmal der Anleger, der Aktien eines bestimmten Großunternehmens erwirbt, weil seine Bank ihm dieses Papier – alternativ zu anderen Anlageformen – als besonders lukrative Kapitalanlage empfohlen hat. Er interessiert sich allein für die Rendite dieses Wertpapiers und weiß über das Unternehmen, an dem er nun beteiligt ist, allenfalls das, was in den an die Aktionäre verteilten Hochglanzbroschüren steht. Er nimmt auf die Tätigkeit des Unternehmens keinerlei Einfluss.

Das Gegenbeispiel wäre der Schreinermeister, dem sein Steuerberater geraten hat, seine Schreinerei künftig in Form einer Ein-Mann-GmbH zu betreiben, weil dies angeblich günstiger sei. Der Schreiner folgt diesem Rat. Er fährt aber im Übrigen weiter zu seinen Kunden wie bisher, baut weiter Schränke, Türen und Regale und kassiert dafür die Einnahmen. Er muss dabei allerdings etwas umlernen, weil er nun ein Geschäftsführergehalt bezieht und – wenn er darüber hinaus Geld aus seiner Firma entnehmen will – nach Auskunft seines Steuerberaters nicht einfach in die Firmenkasse greifen darf, sondern zuvor mit sich selbst einen förmlichen Gewinnverteilungsbeschluss fassen muss.

Und noch ein dritter Steuerpflichtiger soll in die Betrachtung einbezogen werden: ein weiterer Anleger, dem sein Steuerberater empfohlen hat, sich als Kommanditist an einer Publikums-KG zu beteiligen. Der Anleger investiert sein Kapital für diesen Zweck und unterschreibt ein vorformuliertes Bündel von Verträgen, das er nur so, wie es ist, insgesamt annehmen oder ablehnen kann und mit dem er unter anderem alle Gesellschafterrechte mit Ausnahme des Anspruchs auf Gewinn- oder Verlustbeteiligung auf einen Treuhänder überträgt und damit von vornherein jegliche Möglichkeit zur Einflussnahme auf die Tätigkeit der Gesellschaft aufgibt. Er verspricht sich von seinem Engagement längerfristig Gewinnausschüttungen, zunächst indessen die Zuweisung von Verlusten oder Werbungskostenüberschüssen, deren steuerlicher Effekt seine Beteiligung finanzieren soll. Sein Steuerberater erklärt dem Anleger, dass er, weil die KG einen Supermarkt errichtet und vermietet, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

### c) Wer erzielt auf welche Weise Einkünfte?

Die drei Beispiele unterscheiden sich grundlegend, wenn man jeweils fragt, wer auf welche Weise Einkünfte erzielt. Was genau unter „Erzielen“ von Einkünften i. S. von § 2 EStG zu verstehen ist, hat *Ruppe* auf der Jahrestagung 1977 anschaulich umschrieben: Danach handelt es sich um die entgeltliche Verwertung von Leistungen (Gütern und Dienstleistungen) am Markt<sup>2</sup> oder –

<sup>2</sup> *H. G. Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, DStJG 1 (1978), 7, 16; *ders.*, in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer (HHR), Einf. ESt Anm. 17; dieser Ansatz hat auch die weitere Rechtsprechung des BFH nachhaltig beeinflusst.

in der Terminologie von *Paul Kirchhof* ausgedrückt – um die Nutzung einer Erwerbsgrundlage, die dem Erwerbenden den Markt erschließt<sup>3</sup>.

Worin besteht nun die Leistung am Markt, die Erwerbsgrundlage? Generell gesprochen, besteht sie stets entweder in einer persönlichen Tätigkeit, im Einsatz von Vermögen oder in einer Kombination von beidem<sup>4</sup>. Für unsere drei Modellbeispiele ergibt sich daraus Folgendes:

Unproblematisch ist das erste Beispiel: Der Aktionär einer Publikums-AG ist lediglich Kapitalgeber, seine Erwerbsgrundlage besteht in der Überlassung seines Kapitals an die AG gegen einen Anspruch auf Dividende. Seine Einkünfte werden folgerichtig durch § 20 EStG erfasst.

Weniger eindeutig sieht es hingegen im Fall des Schreinermeisters aus: Folgt man – wie das geltende Recht – strikt der zivilrechtlichen Rechtsform, so verfügt er plötzlich über zwei Erwerbsgrundlagen: einmal die Beteiligung an seiner Schreiner-GmbH, aus der er – als „Kapitalgeber“ – Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, außerdem besteht das Arbeitsverhältnis mit seiner GmbH, aus dem ihm Arbeitslohn zufließt. Man kann sich indessen fragen, ob diese Betrachtungsweise tatsächlich der wirtschaftlichen Realität entspricht, ob die Erwerbsgrundlage des Schreinermeisters nicht von der Gründung der Ein-Mann-GmbH unberührt geblieben ist und nach wie vor in der selbstständigen Ausübung seines Schreinerhandwerks besteht: Der Schreinermeister lebt nach wie vor von seiner Hände Arbeit, die er selbstständig für seine Kunden leistet; die GmbH dient ihm lediglich als rechtstechnisches Instrument zur Ausübung seines Handwerks in anderer Form. Die Zivilrechtslage hat hier spezifisch zivilrechtliche, nämlich haftungsrechtliche Bedeutung: Das Vermögen der Ein-Mann-GmbH und das des Schreinermeisters sind getrennt zu betrachtende Haftungsmassen; das ist vor allem für die Haftung gegenüber Gläubigern und für die Zwangsvollstreckung von Bedeutung. Es ist aber keineswegs zwingend, diese Strukturen im Verhältnis eins zu eins ins Steuerrecht zu übernehmen<sup>5</sup>. Das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht will den Zuwachs an individueller Leistungsfähigkeit als Erfolg aus der Nutzung einer Erwerbsgrundlage erfassen. Dieser Erfolg resultiert hier aus der Ausübung des Schreinerhandwerks. Er mag sich zwar zunächst – formal zivilrechtlich betrachtet – in einem Vermögenszuwachs der GmbH niederschlagen. Dieser Vermögenszuwachs ist aber wirtschaftlich dem Ein-Mann-Gesellschafter durchaus zuzurechnen, weil

3 *P. Kirchhof*, Grundlagen der Einkommensteuer, DSzG 24 (2001), 9, 24.

4 S. die weiteren Nachweise bei *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, S. 236; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, Köln 1993, S. 566 f.; *R. Wittmann*, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungspunkt der Einkommensteuer? Augsburg 1992; *R. Wendt*, DÖV 1988, 710, 714 ff.

5 A. A. die nachfolgenden Referate von *R. Hüttemann* und *S. Sieker*.

er die GmbH vollständig beherrscht und jederzeit auf ihr Vermögen zugreifen und darüber verfügen kann, etwa im Wege einer Vorabausschüttung. Dies spricht dafür, in Fällen dieser Art steuerrechtlich durch die Rechtsform der juristischen Person durchzugreifen und den Ein-Mann-Gesellschafter einem Einzelunternehmer gleichzustellen.

Nicht weniger problematisch ist die Beurteilung des Anlegers, der sich an einer Publikums-KG beteiligt und seine gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten faktisch aufgegeben hat. Er wird, wie wir wissen, de lege lata als Unternehmer, nämlich als Mitunternehmer i. S. von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, eingestuft. Aber es ist zweifelhaft, ob er nicht ebenso wie der Aktionär einer Publikums-AG aus steuerrechtlichem Blickwinkel als Kapitalgeber beurteilt und entsprechend besteuert werden müsste.

## 2. Ist die strikte Anknüpfung an das Zivilrecht der richtige Maßstab?

Zusammengenommen werfen diese Beispiele die Frage auf, ob denn die traditionelle ausnahmslose Anknüpfung an das Zivilrecht tatsächlich einen geeigneten Maßstab zur Besteuerung der Unternehmen und ihrer Anteilseigner darstellt.

### a) Frühere Diskussion

Diese Überlegungen sind freilich nicht neu. Der Streit über diese Fragen reicht bis in die Anfänge des Körperschaftsteuerrechts zurück. So ist etwa schon im Gesetzgebungsverfahren zum KStG 1925 die Frage erwohnen und verneint worden, ob man nicht die Unternehmen, gleichviel in welcher Form sie betrieben werden, einheitlich besteuern könne<sup>6</sup>. Auch die Juristentage 1924<sup>7</sup>, 1980 und 1988<sup>8</sup> haben sich mit dem Problem befasst, aber in der Diskussion, wenn ich es richtig sehe, keinen signifikanten Fortschritt erzielt<sup>9</sup>. Dabei hat die von vielen als selbstverständlich vorausgesetzte These von dem Vorrang des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht sich immer wieder als besonders beständig erwiesen und die Diskussion retardierend beeinflusst. Dies zeigt sich etwa – als *pars pro toto* – an dem Schlagwort vom „Gebot der Einheit der Rechtsordnung“<sup>10</sup> oder der von *Döllerer* artikulierten Sorge, dass ohne Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsform Rechtsunsicherheit entstünde<sup>11</sup>.

6 S. dazu im Einzelnen die Darstellung bei *R. Evers* (Fn. 1), Einleitung S. 28.

7 S. dazu *R. Evers* (Fn. 6).

8 S. dazu die Nachweise bei *J. Hey*, HHR, Einf. KSt (Stand: September 1999), Anm. 181.

9 S. dazu die Auflistung und Diskussion der Bedenken durch *J. Hey* (Fn. 8), Anm. 181 f.

10 *Weber*, JZ 1980, 545, 547 ff.

11 *G. Döllerer*, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, München 1980, S. 113, 116.

*b) Rechtsprechung des BFH zur GmbH & Co. KG und zur Publikums-KG*

Auch der Große Senat des Bundesfinanzhofs hatte sich im Jahr 1984<sup>12</sup> mit dieser Problematik zu beschäftigen, wenn auch nur mit einem Teilsegment. Damals ging es unter anderem um die Fragen, ob eine GmbH & Co. KG, deren alleiniger persönlich haftender Gesellschafter eine GmbH ist, als Kapitalgesellschaft i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG zu beurteilen und als solche Körperschaftsteuerpflichtig ist, ferner, ob eine Publikums-GmbH & Co. KG als nichtrechtsfähiger Verein i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG oder als nichtrechtsfähige Personenvereinigung nach § 3 Abs. 1 KStG Körperschaftsteuerpflichtig ist. Die Finanzverwaltung und ein Teil der Literatur wollten diese Fragen bejahen<sup>13</sup>, die Finanzverwaltung insbesondere deshalb, weil hier ein Instrument zur Bekämpfung von Abschreibungs- und Verlustzuweisungsgesellschaften und anderen Steuersparmodellen greifbar zu sein schien. Der Große Senat hat die Körperschaftsteuerpflicht dieser Gesellschaften indessen verneint: Der Begriff der „Kapitalgesellschaft“ in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sei nach der zivilrechtlichen Rechtsform zu bestimmen<sup>14</sup>. Auch sei eine Publikums-GmbH & Co. KG weder als nichtrechtsfähiger Verein i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG noch als nichtrechtsfähige Personenvereinigung nach § 3 Abs. 1 KStG Körperschaftsteuerpflichtig. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG knüpfe die Körperschaftsteuerpflicht formell und strukturell an die zivilrechtliche Rechtsform. Zivilrechtlich sei die Publikums-GmbH & Co. KG eine Personengesellschaft, deren Einkommen unmittelbar bei den Mitgliedern zu versteuern sei. Deshalb scheide eine Körperschaftsteuerpflicht nach § 3 Abs. 1 KStG aus<sup>15</sup>. Dieser Entscheidung des Großen Senats ist auf der Grundlage des geltenden Rechts zuzustimmen<sup>16</sup>. Angesichts der seit jeher im Gesetz angelegten und anlässlich der Körperschaftsteuerreform von 1977 erneut ausdrücklich bekräftigten gesetzgeberischen Entscheidung, an die zivilrechtliche Rechts-

12 Beschluss v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl. II 1984, 751.

13 *H. Kappe*, Abschreibungsgesellschaften und negativer Kapitalanteil, Diss. Göttingen 1972; *W. R. Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980, insb. 407 ff.; *ders.*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, 53. DJT, Gutachten F, München 1980, S. 95 ff.

14 Beschluss des Großen Senats in BFHE 141, 405, BStBl. II 1984, 751 unter C. I. 3. der Gründe.

15 Beschluss des Großen Senats in BFHE 141, 405, BStBl. II 1984, 751 unter C. II. 3. der Gründe.

16 S. zum Problem insb. auch *H. G. Andreas*, Die steuerliche Qualifikation körperchaftlich strukturierter Personengesellschaften und kapitalistisch beteiligter Personengesellschafter, Diss. Gießen 1984; *J. Schulze-Osterlob*, DStJG 5 (1982), 241, 253 f.; *ders.*, JbFSt. 1985/86, 232; *G. Döllener*, StuW 1988, 20; rechtsvergleichend zum Recht der USA *K. K. Schwobert*, GmbHHR 1984, 101; *Boles/Walz*, GmbHHR 1986, 435; *E. Wanner*, in: FS für W. Jakob, Augsburg 1991, S. 97 ff.

form anzuknüpfen<sup>17</sup>, war sie de lege lata folgerichtig. Der Große Senat des BFH war für ein so kühnes Vorhaben der Rechtsfortbildung einfach die falsche Adresse. Ein solch grundsätzlicher Eingriff in das System der Unternehmensbesteuerung muss dem Gesetzgeber vorbehalten bleiben.

### *c) Früheres Gesetzgebungsvorhaben der Finanzverwaltung*

Dementsprechend versuchte seinerzeit auch die Finanzverwaltung – nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH – ihr Ziel im Wege der Gesetzgebung zu erreichen. Der Referentenentwurf zum Steuerentlastungsgesetz 1984 sah vor, durch eine Änderung von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG die Möglichkeit zu eröffnen, kapitalistisch verfasste Publikums-Personengesellschaften als Körperschaftsteuersubjekte zu behandeln<sup>18</sup>. Als Folge wären die Kommanditisten als Anteilseigner einer Körperschaft zu besteuern gewesen; ihnen hätten die von der Gesellschaft erzielten Verluste oder Werbungskostenüberschüsse nicht mehr anteilig zugerechnet werden können.

Dieses Vorhaben ist mit Recht nicht Gesetz geworden und auch später nicht wieder aufgegriffen worden. Eine Durchbrechung der strikten Anknüpfung an die Rechtsform, die nur für einen ganz bestimmten Typ von Personengesellschaften gilt, das überkommene Regelungssystem im Übrigen aber unberührt lässt, hätte im geltenden Körperschaftsteuerrecht ein kaum zu rechtfertigenden Systembruch bedeutet und zudem schwer lösbare Abgrenzungsprobleme geschaffen. Die gleichmäßige Besteuerung aller Unternehmensformen ist nur de lege ferenda durch eine Reform der Unternehmensbesteuerung insgesamt zu erreichen.

Die damalige Diskussion hat aber bereits deutlich werden lassen, dass sich hinter der zivilrechtlichen Rechtsform völlig unterschiedliche Erwerbsgrundlagen des Anteilseigners verbergen können und deshalb Anlass besteht, die zivilrechtliche Rechtsform als alleinige Ordnungsstruktur für die Besteuerung zu hinterfragen.

### *d) Veränderungen im Zivilrecht*

Die Skepsis gegenüber der angeblich vorrangigen steuerrechtlichen Bedeutung des Zivilrechts verstärkt sich, wenn man berücksichtigt, dass – gerade in dem hier interessierenden Sachbereich – auch das Zivilrecht selbst sich in Bewegung befindet. So werden nach der Reform des Umwandlungsrechts im UmwG

<sup>17</sup> BT-Drucks. 7/1470, S. 326.

<sup>18</sup> Angeblich handelte es sich lediglich um eine Klarstellung; dazu V. Sarrazin, FR 1984, 105; W. Jarkat, GmbHR 1983, 224; kritisch hingegen B. Knobbe-Keuk, StbJb. 1983/84, 85 ff.

sämtliche Rechtsformen einheitlich als Rechtsträger bezeichnet. Außerdem hat sich der Gesetzgeber ausdrücklich die neuere gesellschaftsrechtliche Lehre<sup>19</sup> zu Eigen gemacht, die die rechtliche Selbständigkeit der Personenhandels-gesellschaft betont. Dementsprechend ordnet das neue Umwandlungsrecht die Umwandlung einer Personenhandels-gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (und umgekehrt) lediglich als einen – die rechtliche Identität nicht berührenden – Formwechsel ein, dies wohl auch deshalb, weil die überkommene Unterscheidung von Gesamthand und juristischer Person in den meisten Mitgliedstaaten der Europäischen Union nicht geteilt wird<sup>20</sup>. Das neue Umwandlungssteuer-gesetz behandelt diese Fälle jedoch – mit Rücksicht auf die traditionellen steuerrechtlichen Strukturen, nach denen das Steuersubjekt wechselt – wie einen Vermögensübergang (§ 1 Abs. 3, § 25 UmwStG). Das Steuerrecht nimmt hier also die neuere Entwicklung des Gesellschaftsrechts in anachronistischer Weise wieder zurück.

Weitere Brüche zwischen dem Zivilrecht und der geltenden Unternehmensbe-steuerung ergeben sich womöglich aus der neuesten Rechtsprechung des BGH zur Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts<sup>21</sup>. Danach besitzt die GbR Rechtsfähigkeit, „soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet“. Diese Rechtssubjektivität der GbR entspre-che – so der BGH – der vom Gesetz (§§ 718–720 BGB) gewollten rechtlichen Absonderung des Gesellschaftsvermögens vom Privatvermögen der Gesell-schafter und habe den Vorzug, dass danach ein Wechsel im Mitgliederbestand keinen Einfluss auf den Fortbestand der mit der Gesellschaft bestehenden Rechtsverhältnisse habe<sup>22</sup>. Die Argumentation des BGH ist durchaus geeignet, auch auf die steuerrechtliche Beurteilung auszustrahlen, weil sie die Unter-schiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften ein Stück weit einebnet. Die Verselbständigung des Gesellschaftsvermögens und die Unabhängigkeit der Gesellschaft vom Wechsel ihrer Mitglieder werden herkömmlicherweise als Charakteristika der juristischen Person angesehen. Und das vom BGH besonders herausgehobene Merkmal, nämlich das „Begründen von Rechten und Pflichten durch Teilnahme am Rechtsverkehr“ ist sachverwandt mit dem steuerrechtlichen Merkmal des „Verwertens von Leistungen am Markt“, denn die Teilnahme am Rechtsverkehr geschieht nicht zweckfrei um ihrer selbst

19 Insbesondere Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 1991, S. 316; ferner Wiedemann, WM 1994, Sonderbeilage 4, S. 6 ff.; Reiff, ZIP 1999, 517, 518; Mülberr, AcP 1999, 39, 43 ff.; weitere Nachweise im BGH-Urteil v. 29. 1. 2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1057.

20 Schwarz in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Einf UmwG Rz. 4.2.2.2.

21 BGH-Urteil v. 29. 1. 2001 (Fn. 19); s. dazu Karsten Schmidt, NJW 2001, 993; O. Jauernig, NJW 2001, 2231; Ulmer, ZIP 2001, 585.

22 BGH-Urteil v. 29. 1. 2001 (Fn. 19).

willen, sondern ist regelmäßig ein Element der wirtschaftenden Tätigkeit; sie bildet die rechtstechnische Voraussetzung für die Teilnahme am Marktgeschehen im Sinne der Ruppe'schen Formel. Deshalb könnte die Argumentation des BGH durchaus auch als Rechtfertigung herangezogen werden, um die Personengesellschaften als solche den Körperschaftsteuersubjekten zuzuordnen. Jedenfalls sind die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften danach nicht mehr so fundamental, dass das Unternehmenssteuerrecht sich stets zwangsläufig an diesen zivilrechtlichen Unterscheidungen orientieren müsste.

### 3. Zum Problem der Doppelbelastung

Die Frage nach der steuerrechtlichen Bedeutung des Zivilrechts prägt noch ein weiteres immer wiederkehrendes Thema<sup>23</sup>, nämlich die Frage, inwieweit die doppelte Belastung des ausgeschütteten Gewinns von Körperschaften, nämlich einmal mit Körperschaftsteuer bei der Gesellschaft und ein weiteres Mal mit der Einkommensteuer des Anteilseigners, gerechtfertigt werden kann<sup>24</sup>. Stellt man strikt auf die zivilrechtliche Verselbständigung der juristischen Person und der daraus abgeleiteten Steuersubjekteigenschaft ab, so stellt sich das Problem nicht, weil gar keine Doppelbelastung existiert: Körperschaft und Anteilseigner bilden dann zwei voneinander unabhängige, getrennt zu betrachtende Steuersubjekte, die jeweils mit ihrem Einkommen besteuert werden. Betrachtet man die Körperschaft hingegen als Instrument zur Einkünfteerzielung der hinter ihr stehenden Anteilseigner und rechnet man die Erwerbstätigkeit der Körperschaft wirtschaftlich den Anteilseignern zu, so wird der eine erwirtschaftete Gewinn auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene doppelt belastet.

Beide Perspektiven erfassen die wirtschaftliche Realität nur zum Teil, weil sie nur bestimmte modelltypische Sachverhalte zutreffend umschreiben: Die strikte rechtliche und wirtschaftliche Trennung von Körperschaft und Anteilseigner und daraus folgend die Verneinung einer Doppelbelastung des Körperschaftsgewinns entsprechen dem Bild des anonymen einflusslosen Kleinaktionärs einer Publikums-AG. Hingegen ist es im oben gebildeten Beispielfall des Schreinermeisters, der sein Handwerk in Form einer Ein-Mann-GmbH betreibt, durchaus sachgerecht, von einer doppelten Belastung der durch die Handwerkerleistungen erwirtschafteten Einkünfte zunächst bei der GmbH und anschließend bei ihrem Gesellschafter zu sprechen.

23 Die Diskussion lässt sich über 100 Jahre zurückverfolgen; s. z. B. A. Wagner, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 420 f.; Schneider, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Tübingen 1980, Band II, S. 533 ff. m. w. N.

24 S. die Nachweise bei J. Hey (Fn. 8), Anm. 18 ff.

Zwischen diesen beiden Extremen sind in der Realität alle erdenklichen Abstufungen und Zwischenlösungen zu beobachten, die außerdem durch gesellschaftsrechtliche Mischformen wie die GmbH & Co. KG angereichert werden. Deshalb kann keine der beiden Auffassungen zur Rechtfertigung der Doppelbelastung gänzlich verworfen werden<sup>25</sup>.

#### 4. Die Grundwertungen des Steuergesetzgebers

Dementsprechend hatte seinerzeit auch die Bundesregierung im Gesetzgebungsverfahren zum KStG 1977 die Ansicht, eine Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne von Körperschaften sei grundsätzlich überhaupt nicht zu rechtfertigen, ausdrücklich abgelehnt. Die Entscheidung, in welchem Umfang die Doppelbelastung aufrechterhalten, gemildert oder beseitigt werde, könne ausschließlich von Zweckmäßigkeitserwägungen abhängen<sup>26</sup>. Allerdings hatte sich der Gesetzgeber damals entschieden, durch das Anrechnungsverfahren die ertragsteuerliche Doppelbelastung vollständig abzuschaffen, unter anderem um den Einfluss des Steuerrechts auf die Wahl der Unternehmensform zurückzudrängen<sup>27</sup>.

An dieser Grundposition hat auch der Gesetzgeber des StSenkG – jedenfalls im Ansatz – festgehalten. Das Halbeinkünfteverfahren bleibt dem Ziel, die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne zu beseitigen, grundsätzlich verpflichtet. Es soll die steuerliche Vorbelastung von Gewinnen mit Körperschaftsteuer lediglich in anderer Form als bisher berücksichtigen und ein gegenüber dem Anrechnungsverfahren einfacheres, weniger missbrauchsanfälliges und europatauglicheres Verfahren darstellen, das die Einmalbelastung des ausgeschütteten Gewinns sicherstellt<sup>28</sup>. Auch der Gesetzgeber des StSenkG betrachtet die Besteuerung der Körperschaften also grundsätzlich noch immer aus der Sicht des Anteilseigners<sup>29</sup>.

In diesem Kontext sticht eine Passage der Begründung zum Entwurf des StSenkG hervor, die zukunftsweisend, ja geradezu revolutionär anmutet und für die künftige Diskussion keinesfalls in Vergessenheit geraten sollte<sup>30</sup>: Unter der Überschrift „Strukturreform der Unternehmensbesteuerung“ heißt es, „zur Wiederherstellung der Steuergerechtigkeit“ müsse ein Steuersystem unter anderem folgende Voraussetzung erfüllen:

25 Ähnlich *J. Hey* (Fn. 8), Anm. 20.

26 BT-Drucks. 7/1470, S. 326.

27 BT-Drucks. 7/1470, S. 328.

28 BT-Drucks. 14/2683, Begründung unter I 3a ff., S. 138 f.

29 Ebenso *J. Lang*, DStJG 20 (1997), 70; *J. Hey* (Fn. 8), Anm. 20 a. E.; a. A. *J. N. Stolterfoht*, Die „Privatsphäre“ der Körperschaftsteuersubjekte – unternehmensbezogene oder unternehmensträgerbezogene Sicht?, in: FS für Kruse, Köln 2001, S. 485, 495.

30 BT-Drucks. 14/2683, Begründung unter I 2, S. 133 f.

„Eine sachgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist . . . nur dann gewährleistet, wenn die Belastungsunterschiede zwischen den Unternehmensformen lediglich dadurch bedingt sind, dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einer bestimmten Unternehmensform anders ist.“

Dieser kurze gesetzgeberische Programmsatz enthält mehrere zentrale rechtssystematische Grundaussagen:

- Zunächst das Bekenntnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Dieses Prinzip bildet – wie ich in diesem Kreis als vielleicht nicht ganz einhellige, aber doch ganz herrschende Auffassung voraussetzen kann – das Fundamentalprinzip der Besteuerung<sup>31</sup>, das über Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtliche Wirkung entfaltet. Dieses Prinzip macht sich nun auch der Steuergesetzgeber ausdrücklich – übrigens zum wiederholten Mal<sup>32</sup> – zu Eigen.
- Wichtig ist als Zweites, dass die Unternehmensbesteuerung aus der Sicht des Anteilseigners zu beurteilen ist. Es geht dem Gesetzgeber des StSenkG hier nicht etwa um die Leistungsfähigkeit des Unternehmens als solchen oder eine gesonderte Leistungsfähigkeit der juristischen Person, sondern um die *Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einer bestimmten Unternehmensform*, d. h. um die Leistungsfähigkeit des Anteilseigners einer Körperschaft, des Personengesellschafters oder Einzelunternehmers als natürlicher Person, die sich in einer bestimmten Rechtsform am Markt betätigt.
- Als Drittes enthält die zitierte Passage der Gesetzesbegründung ein Bekenntnis zum Grundsatz der Rechtsformneutralität, genauer zur Rechtsformgerechtigkeit, die dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht<sup>33</sup>. Danach setzen unterschiedliche steuerliche Belastungen verschiedener Rechtsformen entsprechende Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit voraus. Unterschiedliche Belastungen verschiedener Rechtsformen bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erfordern dagegen jeweils eine gesonderte Rechtfertigung<sup>34</sup>. Bemerkenswert ist an der zitierten Formulierung aus der Gesetzesbegründung jedenfalls, dass nunmehr dieser Grundsatz der Rechtsformgerechtigkeit auf natürliche Personen übertragen wird, die sich in unterschiedlichen Rechtsformen betätigen.

Allerdings ist dieses gesetzgeberische Bekenntnis zur Rechtsformneutralität leider Theorie geblieben. Bekanntlich hat das StSenkG dieses selbst gesteckte Ziel nicht nur nicht erreicht, sondern ins Gegenteil gewendet. Die Reform hat

31 Dazu insbesondere *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 479 ff.; *J. Lang* (Fn. 4), S. 85 ff.

32 Siehe z. B. BT-Drucks. 7/1470, S. 211 f.; 10/2884, S. 95 f.; vgl. auch Gutachten der Steuerreformkommission, Bonn 1971, Abschnitt I, Allgemeiner Teil, Rdnr. 39.

33 *J. Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 168.

34 Dazu *J. Hey* (Fn. 33), S. 174 ff.

die Belastungsunterschiede zwischen den verschiedenen Rechtsformen nicht verringert, sondern vertieft<sup>35</sup>.

### 5. Überlegungen zu einer rechtsformneutralen Anteilseignerbesteuerung

Nach allem ist zu fragen, wie eine Besteuerung des Anteilseigners angelegt sein könnte, die die jeweilige Erwerbsgrundlage nach dem Maßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zutreffend erfasst.

#### a) Ansatzpunkte aus der „Schwarzwaldklinik-Entscheidung“ des BVerfG

Wie bereits dargelegt, bildet die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen Körperschaften als juristischen Personen einerseits und Personenunternehmen andererseits allein keine verlässliche Orientierungshilfe für die Besteuerung, weil schon das Zivilrecht selbst nicht immer trennscharf bleibt und sich hinter der zivilrechtlichen Unternehmensform sehr unterschiedliche, wirtschaftlich unvergleichbare Erwerbsgrundlagen verbergen können. Aufgabe einer gleichheitskonformen Besteuerung ist es indessen gerade, den Zuwachs an individueller Leistungsfähigkeit aus der Nutzung einer Erwerbsgrundlage zu erfassen.

Allgemein gültige Maßstäbe hierfür können aus der sog. „Schwarzwaldklinik-Entscheidung“<sup>36</sup> des BVerfG hergeleitet werden. Die Entscheidung ist zwar zur Auslegung einer Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift ergangen, enthält aber darüber hinausreichende für unser Thema bedeutsame Aussagen: Nach Auffassung des BVerfG verbietet das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG eine allein nach der Rechtsform eines Unternehmers unterscheidende Umsatzsteuerbefreiung<sup>37</sup>. Die Rechtsform, in der eine Leistung von einem Unternehmer erbracht wird, ist kein hinreichender Differenzierungsgrund für eine Umsatzsteuerbefreiung. Der umsatzsteuerliche Belastungsgrund zielt auf die Erfassung jedes Unternehmers, mag dieser in der Rechtsform einer juristischen Person, einer Personengesellschaft oder als freiberuflich Tätiger Umsätze erbringen. Die unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Behandlung eines Arztes gegenüber einer Krankenhaus-GmbH findet im umsatzsteuerlichen Belastungsgrund keine ausreichende Grundlage<sup>38</sup>.

Aus diesen Aussagen des BVerfG ergeben sich mehrere verallgemeinerungsfähige und damit auch für das Ertragsteuerrecht richtungweisende Ansätze:

35 Dazu *J. Hey* (Fn. 33), S. 181 ff., 209 ff.; *J. Lang*, *DStJG* 24 (2001), S. 49, 101 ff.

36 BVerfG, *Beschl. v. 10. 11. 1999 – 2 BvR 2861/93*, *BVerfGE* 101, 151, *BSStBl. II* 2000, 160 m. Anm. *W. Bornheim*, *UStB* 2001, 93; *D. Bibr*, *BB* 2000, 185; *A. Himmelmann*, *EWiR* 2000, 85; *H.-U. Hundt-Eßwein*, *GStB* 2000, 106; *G. Rößler*, *DStZ* 2000, 497; *H. Thieme*, *DStR* 2000, 808.

37 BVerfG, *Beschl. v. 10. 11. 1999* (Fn. 36), *Leitsatz*.

38 BVerfG, *Beschl. v. 10. 11. 1999* (Fn. 36), unter *II. 1. a)* der Gründe.

- Ähnlich wie schon die oben zitierte Begründung zum StSenkG<sup>39</sup> betrachtet auch das BVerfG den *Steuerpflichtigen* selbst – hier den Unternehmer i. S. des UStG –, der seine Umsätze *in einer bestimmten Rechtsform* erbringt.
- Die unterschiedliche Besteuerung verschiedener Rechtsformen ist – gemessen am Gleichheitssatz – nur gerechtfertigt, wenn sie im steuerlichen Belastungsgrund eine ausreichende Grundlage findet.

Für unser Thema bedeutet dies: Zivilrechtliche Rechtsformen unternehmerischer Betätigung sind danach steuerrechtlich nur insoweit maßgebend, als sie den Erfolg aus einer Erwerbsgrundlage, der den ertragsteuerlichen Belastungsgrund bildet, tatsächlich wirtschaftlich prägen und damit die Leistungsfähigkeit beeinflussen.

#### *b) Unzulänglichkeit des Konzepts der Teilhabersteuer*

Danach kann allerdings die Rechtsform der juristischen Person auch steuerrechtlich dann nicht beiseite geschoben werden, wenn es sich um eine Publikumskapitalgesellschaft handelt, auf deren Gewinn der einzelne Anteilseigner keinerlei Zugriff hat, bevor nicht ein Gewinnverteilungsbeschluss ergangen ist, den er aber zeitlich und inhaltlich nicht (oder allenfalls theoretisch) beeinflussen kann. Man kann den Gewinn einer solchen Publikumsgesellschaft dem Anteilseigner schlechterdings solange nicht als Einkünfte anteilig zurechnen, solange er tatsächlich nicht darüber verfügen kann. Hier prägt das Zivilrecht in der Tat die Erwerbsgrundlage. Andernfalls würde nur ein fiktiver, aber kein realer Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit besteuert. Daran scheidet das Konzept der Teilhabersteuer<sup>40</sup>, nach dem stets steuerrechtlich durch die juristische Person durchzugreifen und ihr Gewinn anteilig den Anteilseignern zuzurechnen ist.

#### *c) Das Problem der gleichmäßigen Besteuerung einbehaltener Unternehmensgewinne*

Dies läuft zunächst auf die Forderung hinaus, Unternehmensgewinne aller Rechtsformen beim Empfänger insoweit durch die Einkommensteuer zu erfassen, als die Gewinne tatsächlich ausgeschüttet oder entnommen werden. Bis hierhin ist es nicht schwierig, eine gleichmäßige rechtsformneutrale Besteuerung zu gewährleisten. Probleme ergeben sich indessen für die Besteuerung der einbehaltenen Unternehmensgewinne. Wie schon eingangs dargelegt, können sich hinter der jeweiligen Rechtsform miteinander wirtschaftlich unver-

39 S. oben Fn. 30.

40 Dazu *Engels/Stützel*, Die Teilhabersteuer, 2. Aufl., Frankfurt 1968; *K.-H. Friauf*, FR 1969, 27; *Chr. Wamsler*, Körperschaftliche Integration statt Anrechnung?, Lohmar/Köln 1998; zur Diskussion s. *J. Hey* (Fn. 8), Anm. 185.

gleichbare Erwerbsgrundlagen verbergen, oder aber verschiedene Rechtsformen können hinsichtlich der dahinter steckenden Erwerbsgrundlage durchaus vergleichbar sein.

Die reine Anknüpfung an die Rechtsform überzeugt daher allenfalls für einbehaltene Gewinne einer Publikumskapitalgesellschaft, die man als rechtlich und wirtschaftlich verselbständigten im Wirtschaftsleben tätigen und mit anderen Unternehmen konkurrierenden Organismus verstehen kann. Gleiches müsste indessen auch für die Publikums-KG gelten, deren Kommanditisten gesellschaftsvertraglich auf alle Kontroll- und Einwirkungsmöglichkeiten verzichtet haben, zumal wenn man die vom BGH neuerdings so betonte Verselbständigung des Gesellschaftsvermögens berücksichtigt<sup>41</sup>. Im Übrigen kann der gegenüber der Teilhabersteuer ins Feld geführte Einwand ebenso für die kapitalistisch verfasste Publikumspersonengesellschaft greifen. Auch die anteilige Zurechnung ihres Gewinns beim Gesellschafter kann verfehlt sein, etwa wenn aufgrund gesellschaftsvertraglicher Bindungen ein bestimmter Teil des Gewinns auf Dauer thesauriert werden muss und der einzelne Gesellschafter faktisch keine Möglichkeit hat, über den rechnerisch auf ihn entfallenden Anteil am thesaurierten Gewinn tatsächlich zu verfügen. Auch hier wird durch die Gewinnzurechnung beim Gesellschafter lediglich eine fiktive, aber keine tatsächliche Leistungsfähigkeit erfasst.

Auf der anderen Seite kann die personalistisch verfasste Kapitalgesellschaft wirtschaftlich der Personengesellschaft nahe stehen, die Ein-Mann-GmbH sogar dem Einzelunternehmen (wie das bereits erwähnte Beispiel der „Schreinermeister-GmbH“ verdeutlicht).

*d) Steuerrechtliche Verselbständigung des Betriebsvermögens aller Rechtsformen: die anrechenbare Betriebssteuer (Unternehmenssteuer)*

Das dargestellte Dilemma könnte dadurch zu überwinden sein, dass – für alle Rechtsformen einheitlich – das Betriebsvermögen steuerrechtlich verselbständigt und mit einer einheitlichen Unternehmenssteuer (Betriebssteuer) mit Vorauszahlungscharakter belastet wird. Das Betriebsvermögen von Körperschaften ist schon nach geltendem Recht ohnehin gegenüber dem des Anteilseigners verselbständigt, für Personengesellschaften sollte dies angesichts der dargestellten neuesten Rechtsprechung des BGH<sup>42</sup> ebenfalls nicht allzu schwer fallen. Und auch für das Einzelunternehmen lässt sich dies rechtfertigen: Schon nach geltendem Einkommensteuerrecht werden Betriebs- und Privatvermögen streng unterschieden und jeweils eigenen Regelungen unterworfen. Deshalb spricht nichts dagegen, den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit

41 S. oben II. 2. d).

42 S. oben Fn. 19.

eines Einzelunternehmers für einbehaltene Gewinne anders zu gewichten als für entnommene Gewinne und einbehaltene Gewinne einer gesonderten Besteuerung mit Vorauszahlungscharakter zu unterwerfen.

Da der Erfolg der hinter den verschiedenen Rechtsformen steckenden Erwerbsgrundlagen jeweils beim Anteilseigner oder Unternehmer mit Einkommensteuer belastet werden soll, muss die Unternehmenssteuer im Fall der Ausschüttung oder Entnahme auf die Einkommensteuer angerechnet (oder anderweitig eliminiert) werden. Letztlich geht es darum, den systematisch auch heute noch richtungweisenden Grundgedanken des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens zu verbreitern und für alle Unternehmensformen nutzbar zu machen. Dabei ist, um anderweitige Ungleichheiten gegenüber anderen Einkunftsarten zu vermeiden, der Begriff des Unternehmens denkbar weit zu fassen und auch auf vermögensverwaltende Tätigkeiten wie Kapitalanlagen und Immobilien zu erstrecken<sup>43</sup>. Das ist insbesondere dann geboten, wenn der proportionale Unternehmenssteuersatz unter dem Druck des internationalen Steuerwettbewerbs<sup>44</sup> so niedrig gewählt wird, dass ein Teil der Steuerpflichtigen durch die progressive Einkommensteuer im Ergebnis höher belastet wird.

Dieses Vorhaben hat indessen nur Aussicht auf Erfolg, wenn die Anrechnungstechnik radikal vereinfacht wird. Vorschläge dazu gab es bereits in der Vergangenheit<sup>45</sup>. Sie hat der Gesetzgeber leider ebensowenig aufgegriffen, wie das von *Joachim Lang* bei den Beratungen der Brühler Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung vorgeschlagene Auszahlungsabzugsverfahren<sup>46</sup>, das inzwischen durch den Verzicht auf eine Eigenkapitalgliederung

43 *J. Lang* (Fn. 35), S. 109; *J. Hey* (Fn. 33), S. 219; *Chr. Dorenkamp*, *StuW* 2000, 121, 130; *W. Schön*, *Stbg.* 2000, 1, 7; *J. Englisch*, *DStZ* 1997, 778, 784 ff.; *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Band III, Köln 1993, S. 1036; *M. Wosnitza*, *StVj.* 1992, 146 ff.; *Chr. Seidl*, *StuW* 1989, 350, 352.

44 Dazu *J. Lang* (Fn. 35), S. 70 ff., der mit Recht die Anpassung der nationalen Steuerrechtsordnung an die internationale Lage als eine der großen Herausforderungen an die Steuerrechtswissenschaft und die Steuergesetzgebung bezeichnet.

45 Dazu *Krebs*, *BB* 1984, 1862; *ders.*, *GmbHR* 1987, 156; *N. Herzig*, *GmbHR* 1985, 37; *F. Maas*, *BB* 1985, 45; *Clouth*, *DStR* 1986, 752; *F. Jost*, *DB* 1986, Beilage 3 zu Heft 5; *V. Sarrazin*, *DStZ* 1986, 235; *Dötsch*, *DB* 1987, 1858; *Wrede*, in *HHR*, vor § 27 *KStG* Anm. 7; *J. Hey* (Fn. 8), Anm. 216, beanstandet mit Recht, dass die Kompliziertheit des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens trotz aller Vereinfachungsvorschläge und trotz positiver Beispiele im Ausland ein erstaunliches, durch nichts zu erklärendes Beharrungsvermögen gezeigt habe. Der Gesetzgeber habe vor der selbst geschaffenen Kompliziertheit kapituliert. Weil keine Bereitschaft vorhanden gewesen sei, ein einfacheres, aber weniger exaktes Anrechnungsverfahren zu tolerieren, sei das noch viel gröbere Halbeinkünfteverfahren eingeführt worden.

46 Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF Heft 66, Bonn 1999, Anhang 1, S. 40 ff.

weiter vereinfacht worden ist<sup>47</sup>. Die technischen Probleme erscheinen mir insgesamt vor allem deshalb beherrschbar, weil für die Masse der kleineren Unternehmen, deren Gewinn ohnehin vollständig für den Bedarf des Anteilseigners oder Unternehmers verbraucht wird, in denen also keine Thesaurierung von Gewinnen stattfindet, kein Anlass für die Erhebung einer Unternehmenssteuer besteht<sup>48</sup>. Ihre Gewinne sind ohne den „Umweg“ der Unternehmenssteuer unmittelbar beim Anteilseigner oder Unternehmer von der Einkommensteuer zu erfassen.

Auf diese Weise könnte es gelingen, die Gewinne aus allen Unternehmensformen letztlich beim Empfänger nach dem Maßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichmäßig und rechtsformneutral zu besteuern<sup>49</sup>.

### III. Problembereiche des geltenden Halbeinkünfteverfahrens

#### 1. Die Besteuerung des Anteilseigners nach dem Halbeinkünfteverfahren

##### a) Die Besteuerung der Einnahmen

Das Halbeinkünfteverfahren berücksichtigt die körperschaftsteuerliche Vorbelastung ausgeschütteter Gewinne in pauschaler Weise dadurch, dass es dem Anteilseigner für die empfangene Dividende eine hälftige Steuerbefreiung gewährt (§ 3 Nr. 40 EStG). Im Vergleich zum früheren Anrechnungsverfahren (und auch im Vergleich zu anderen Einkünften als Dividenden) kommt es

47 J. Lang (Fn. 35), S. 112.

48 Vgl. J. Lang (Fn. 46), S. 31 f.; nicht zu folgen vermag ich allerdings der Ausgrenzung von körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen aus dem Konzept (a. a. O. S. 33 f.), weil sie zu neuen rechtsformabhängigen Brüchen und unbefriedigenden Abgrenzungsmaßstäben (mehr als hundert Anteilseigner) führt.

49 Im Gegensatz zur hier vertretenen Auffassung halten R. Hüttemann und S. Sieker in ihren nachfolgend in diesem Band abgedruckten Referaten das Konzept einer rechtsformneutralen allgemeinen Unternehmenssteuer nicht für tauglich. Die zivilrechtlichen Unterscheidungen müssten stets auch steuerrechtlich maßgebend sein. Vor allem müsse bei Personenunternehmen die persönliche Haftung unmittelbar auch steuerrechtlich berücksichtigt werden (R. Hüttemann).

M. E. sind Verluste, für die der Unternehmer persönlich haftet, im Unternehmenssteuerkonzept wie folgt zu berücksichtigen: Betrieblich veranlasste Verbindlichkeiten wären wie bisher zu bilanzieren. Entsteht beim Betriebsvermögensvergleich ein Verlust, ist er rück- oder vorzutragen und auf diese Weise mit den Unternehmensgewinnen anderer Jahre auszugleichen. Realisiert sich die persönliche Haftung des Unternehmers indessen dadurch, dass er eine betriebliche Verbindlichkeit aus seinem Privatvermögen bezahlt oder für eine betriebliche Verbindlichkeit durch Vollstreckung in sein Privatvermögen in Anspruch genommen wird, so wäre dieser Mittelabfluss bei seiner Einkommensbesteuerung als Betriebsausgabe abzuziehen.

dadurch allerdings – wenn man die Gesamtbelastung auf der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene zugrunde legt – zu einer verschobenen Belastung: Ausschüttungen nach altem und neuem Recht sind insgesamt nur dann gleich hoch belastet, wenn der Grenzsteuersatz des Gesellschafters 40 v. H. beträgt. Anteilseigner mit höheren Grenzsteuersätzen werden begünstigt, Anteilseigner mit niedrigeren Steuersätzen dagegen benachteiligt:

Belastung bei der Gesellschaft	Halbeinkünfteverfahren			Anrechnungsverfahren		
Gewinn vor Abzug der Körperschaftsteuer			100 000			100 000
Körperschaftsteuer 2001 (25 v. H.)			/./ 25 000			
Tarifbelastung 1999/2000 (40 v. H.)					/./ 40 000	
Minderung der Körperschaftsteuer gem. § 27 KStG a. F.						+ 10 000
Ausschüttung (Bardividende)			75 000			70 000
<b>Besteuerung beim Gesellschafter (natürliche Person)</b>						
Bardividende			75 000			70 000
Anrechnungsguthaben						+ 30 000
Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 40 EStG)			/./ 37 500			
Einnahmen aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG			37 500			100 000
<b>Persönlicher Grenzsteuersatz (Beispiele)</b>	<b>35 v. H.</b>	<b>40 v. H.</b>	<b>45 v. H.</b>	<b>35 v. H.</b>	<b>40 v. H.</b>	<b>45 v. H.</b>
Einkommensteuer	13 125	15 000	16 875	35 000	40 000	45 000
Anrechnung der Körperschaftsteuer				/./ 30 000	/./ 30 000	/./ 30 000
Einkommensteuerschuld	13 125	15 000	16 875	5 000	10 000	15 000
<b>Gesamtbelastung der Ausschüttung</b>						
Körperschaftsteuer der Gesellschaft	25 000	25 000	25 000	30 000	30 000	30 000
Einkommensteuerschuld des Gesellschafters	13 125	15 000	16 875	5 000	10 000	15 000
Gesamtsteuerbelastung der Ausschüttung	<b>38 125</b>	<b>40 000</b>	<b>41 875</b>	<b>35 000</b>	<b>40 000</b>	<b>45 000</b>

Diese Verzerrung der Belastungsrelationen beruht darauf, dass die auf der Unternehmensebene eingetretene Belastung von Ausschüttungen im Einkommensteuerrecht nicht mehr exakt (durch Anrechnung der Körperschaftsteuer),

sondern nur noch vergrößernd (durch hälftige Steuerbefreiung beim Gesellschafter) berücksichtigt wird. Das bedeutet einen rechtssystematischen Rückschritt<sup>50</sup>, weil der aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende Grundsatz durchbrochen wird, nach dem alle Einkünfte entsprechend der dadurch gesteigerten Leistungsfähigkeit als gleichwertig anzusehen und gleichmäßig zu besteuern sind<sup>51</sup>. Diese Prinzipiendurchbrechung ist jedoch eine Folge des Systemwechsels, der auf (noch) vertretbaren sachlichen Gründen beruht (insbesondere auf den in der EU-Kommission ernsthaft artikulierten und allein deshalb vom deutschen Gesetzgeber auch ernst zu nehmenden europarechtlichen Einwänden gegen das Anrechnungsverfahren). Deshalb sind die verfassungsrechtlichen Grenzen der dem Gesetzgeber zustehenden Gestaltungsfreiheit insoweit noch nicht überschritten<sup>52</sup>.

Im Schrifttum ist vorgeschlagen worden, diese verzerrten Belastungsrelationen durch einen weiteren Rechenschritt auszugleichen, das sog. Teilsatzverfahren<sup>53</sup>. Die Einführung dieses Verfahrens ist – schon wegen der damit verbundenen nicht unerheblichen Komplizierung durch eine zusätzliche Berechnungsformel – sicherlich nicht verfassungsrechtlich geboten. Man kann aber darüber nachdenken, ob man dieses Verfahren *de lege ferenda* fordern sollte, um im Ergebnis die Belastung der ausgeschütteten Gewinne beim Anteilseigner exakt wie bei den übrigen Einkünften und wie im früheren Anrechnungsverfahren auszurichten. Allerdings müsste man dann einen der Vorzüge des Halbeinkünfteverfahrens opfern, nämlich seine Einfachheit.

#### *b) Zum Abzug von Ausgaben des Anteilseigners*

Der Gesetzgeber hat den allgemeinen Grundsatz, dass Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen zusammenhängen, nicht abziehbar sind, auf die nach dem Halbeinkünfteverfahren erforderliche hälftige Steuerbefreiung von Dividendeneinnahmen natürlicher Personen (§ 3 Nr. 40 EStG) erstreckt und für entsprechende Aufwendungen ein hälftiges Abzugsverbot eingeführt (§ 3c Abs. 2 EStG). Für Aufwendungen, die mit den vollständig steuerfreien Dividendeneinnahmen von Körperschaften als Anteilseigner (§ 8b KStG) zusammenhängen, gilt bei wortgetreuer Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG sogar ein völliges Abzugsverbot. Da die Steuerbefreiungen des § 3 Nr. 40 EStG und des § 8b KStG indessen lediglich ein steuertechnisches Instrumentarium darstel-

50 Ähnlich P. Bareis, *StuW* 2000, 133, 135 f.: „Systemfehler“.

51 Vgl. BVerfGE 84, 348, 363 f.; 96, 1, 6; 99, 88; Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH vom 24. 2. 1999 – X R 171/96, BFHE 188, 69, BStBl. II 1999, 450.

52 A. A. J. Hey (Fn. 8), Anm. 199 a. E.; dies. (Fn. 33), S. 197 f.; D. Löbr, *StuW* 2000, 33, 39; wie hier D. Birk, *Steuerrecht*, 4. Aufl., Heidelberg 2001, § 7 Rn. 1110, 1113; J. Lang, *GmbH* 2000, 453, 458.

53 I. v. Lishant, *FR* 1999, 938.

len, um die Vorbelastung der Ausschüttungen mit Körperschaftsteuer zu berücksichtigen und eine Mehrfachbelastung zu verhindern, die Ausschüttungen wirtschaftlich also keineswegs steuerfrei sind, verstößt das Abzugsverbot für damit zusammenhängende Aufwendungen gegen das objektive Nettoprinzip. Da es für diese Prinzipien durchbrechung keine sachliche Rechtfertigung gibt, verstößt sie gegen Art. 3 Abs. 1 GG<sup>54</sup>.

Diese Bedenken sind offenbar auch den am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten bewusst geworden. Dementsprechend schloss der Entwurf eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes die Anwendung des § 3c Abs. 1 für Aufwendungen aus, die mit steuerfreien Einnahmen i. S. d. § 8b Abs. 1 und 2 zusammenhängen (§ 8b Abs. 5 des Entwurfs)<sup>55</sup>. Die Entwurfsbegründung weist zutreffend darauf hin, dass von Körperschaften vereinnahmte Dividenden nicht „steuerfrei“ im eigentlichen Sinne sind, sondern bei der ausschüttenden Tochtergesellschaft bereits einer vollen Gewinnbesteuerung unterlegen haben<sup>56</sup>.

Erstaunlicherweise war aber nicht vorgesehen, § 3c Abs. 2 EStG zu streichen, obwohl gegen diese Vorschrift prinzipiell die gleichen Bedenken bestehen wie gegen die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG in den Fällen des § 8b KStG. Wenn das Gesetzgebungsvorhaben so verwirklicht worden wäre, wäre die Verfassungswidrigkeit des § 3c Abs. 2 EStG noch deutlicher zu Tage getreten.

Der Bundesrat hat hingegen in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf vorgeschlagen, das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG uneingeschränkt weiter gelten zu lassen. Die Begründung ist bemerkenswert<sup>57</sup>: Die beabsichtigte Änderung führe zu erheblichen Steuerausfällen und Haushaltsrisiken. Die Streichung des Abzugsverbots sei auch steuersystematisch verfehlt; das deutsche Steuerrecht unterscheide zwischen den Sphären der einzelnen Besteuerungssubjekte; ein Steuerpflichtiger könne den Abzug von Aufwendungen nicht damit begründen, dass die zugehörigen Erträge bei einem anderen Steuerpflichtigen der Besteuerung unterlägen.

Dazu ist zu sagen: Hier zeigt sich sehr deutlich der Wechsel des Beurteilungsmaßstabs. Während der Gesetzgeber für die *Besteuerung der Einnahmen* Körperschaft und Anteilseigner, zumal Mutter- und Tochtergesellschaft, wirtschaftlich als Einheit betrachtet und eine Mehrfachbelastung durch das Halbeinkünfteverfahren und die Befreiung nach § 8b KStG verhindern will, kapriziert man sich beim *Abzug von entsprechenden Ausgaben* auf die Trennung

54 S. insbesondere W. Schön, FR 2001, 381.

55 BT-Drucks. 14/6882, S. 9.

56 BT-Drucks. 14/6882, S. 36.

57 BR-Drucks. 638/01 (Beschluss), S. 5 f.

der Steuersubjekte. Dieser in sich widersprüchliche Wechsel der Grundprinzipien lässt sich nur als willkürlich bezeichnen und verstärkt die verfassungsrechtlichen Bedenken. Und dass Haushaltserwägungen als Rechtfertigung einer verfassungswidrigen Besteuerung nicht tauglich sind, ist seit langem geklärt<sup>58</sup>. Gleichwohl hat sich im Gesetzgebungsverfahren die fiskalisch motivierte Auffassung des Bundesrats durchgesetzt.

## 2. Zur Steuerbefreiung von Beteiligungsverkäufen durch Körperschaften (§ 8b Abs. 2 KStG)

Ist der Anteilseigner selbst eine Körperschaft, so vermeidet die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG, dass für Ausschüttungen im Konzern ein Kaskadeneffekt entsteht. Der Gewinn soll nur auf der ersten Stufe bei der Gesellschaft und dann wieder auf der letzten Stufe beim Anteilseigner als natürlicher Person besteuert werden, aber nicht auf dem Weg dazwischen. Dieser nach dem System des Halbeinkünfteverfahrens folgerichtige Grundsatz wird durch § 8b Abs. 2 KStG auf die Veräußerung von Beteiligungen an Körperschaften erstreckt, weil der Anteilseigner den Gewinn einer Körperschaft nicht nur durch Ausschüttung, sondern auch in Form des für die Beteiligung erzielten Kaufpreises realisieren kann.

Diese Steuerbefreiungen sind zur Vermeidung einer mehrfachen Belastung jedenfalls gerechtfertigt, soweit der Kaufpreis der Beteiligung durch bereits mit Körperschaftsteuer belastete Rücklagen bestimmt wird. Die Rechtfertigung ist jedoch fraglich, soweit mit dem Kaufpreis darüber hinaus sonstige Werte (stille Reserven, Geschäftswert) entgolten werden, oder wenn der Kaufpreis etwa durch Börsenkursschwankungen ohne Rücksicht auf die Werthaltigkeit der veräußerten Beteiligung gebildet wird<sup>59</sup>. Hier wird am Markt Einkommen erwirtschaftet. Ob eine Körperschaft Knöpfe oder Kohlen, oder ob sie eine Beteiligung verkauft, bedeutet insoweit keinen Unterschied. Die Begründung des Gesetzentwurfs, dass bei Veräußerung einer Beteiligung durch eine Kapitalgesellschaft (im Gegensatz zur Veräußerung durch eine natürliche Person) der Gewinn im Unternehmenssektor bleibe<sup>60</sup>, vermag nicht zu überzeugen. Mit derselben Begründung könnte man sämtliche Geschäfte zwischen Körperschaften insgesamt steuerfrei stellen. Auch das Argument, im Kaufpreis schlugen sich nicht nur bereits versteuerte Gewinne, sondern auch Erwartun-

58 S. bereits wiederholt das BVerfG: BVerfGE 6, 55, 80, BStBl. I 1957, 193, 200; BVerfGE 82, 60, 89, BStBl. II 1990, 653, 659.

59 Kritisch P. Bareis, StuW 2000, 133, 141 f.; I. v. Lisbaut, StuW 2000, 182, 192 f.; J. Hey (Fn. 33), S. 203; a. A. E. Wenger, StuW 2000, 177, 181; W. Schön, StuW 2000, 151, 158; J. Lang (Fn. 35), S. 92 ff.

60 BT-Drucks. 14/2683, S. 141.

gen zukünftig zu versteuernder Gewinne nieder<sup>61</sup>, verfängt nicht, denn es ist nicht sichergestellt, dass es später noch jemals auf der Gesellschaftsebene zur Besteuerung der bei der Veräußerung steuerfrei gelassenen stillen Reserven kommt<sup>62</sup>. Deshalb spricht einiges dafür, dass wir es hier mit einem gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßenden, nicht zu rechtfertigenden und daher mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbaren Steuerprivileg zu tun haben<sup>63</sup>. Wie bedenklich die Regelung ist, zeigen auch die Empfehlungen der Steuergestaltungsliteratur, etwa größere Projekte wie Bauvorhaben in Form einer gesonderten Kapitalgesellschaft zu betreiben und nach Fertigstellung der Immobilie die Tochtergesellschaft steuerfrei zu veräußern und dadurch den Wert der Immobilie steuerfrei zu realisieren<sup>64</sup>. Ich bin sicher, dass die Steuergestaltungsbbranche längst an Modellen arbeitet, bei deren Anblick wir uns die Augen reiben werden. Indessen sind solche Gestaltungen nicht als Anwendungsfall des § 42 AO zu werten. Es fehlt an der in dieser Vorschrift vorausgesetzten Umgehung des Steuergesetzes<sup>65</sup>. Vielmehr hat der Steuergesetzgeber selbst – entgegen fachkundigem Rat<sup>66</sup> und sehenden Auges – den Ball auf den Elf-Meter-Punkt gelegt und ist aus dem Tor gegangen. Diese Situation zu nutzen, bedeutet keinen Gestaltungsmissbrauch.

61 J. Lang (Fn. 35), S. 92.

62 G. Krause-Junk, in: J. Lüdicke (Hrsg.), Internationale Aspekte der Unternehmenssteuerreform, Köln 2001, 1, 6.

63 A. A. Th. Rödder, der die Regelung in seinem nachfolgend abgedruckten Vortrag für gerechtfertigt hält (ebenso bereits Rödder/Wochinger, FR 2000, 1, 8 ff.); er sieht die Rechtfertigung vor allem darin, dass der Erwerber der steuerfrei veräußerten Beteiligung keine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vornehmen darf (§ 8b Abs. 3 KStG). Indessen dürfte dies zur Rechtfertigung des in § 8b Abs. 2 KStG steckenden Steuerprivilegs (soweit die Steuerbefreiung über den Preis für die versteuerten Rücklagen hinausgeht) nicht geeignet sein; vielmehr liegt das Problem in der Regelung des § 8b Abs. 3 KStG: Gegen sie sind ähnlich schwerwiegende Bedenken zu erheben wie gegen die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG (dazu oben III. 1. b); kritisch auch H. J. Watermeyer, in: HHR, § 8b KStG Anm. R 52.

64 St. Steinhoff, in: Erle/Sauter (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S. 216.

65 Dazu insbesondere P. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 42 AO, Rz. 53 ff., 86.

66 P. Bareis, StuW 2000, 133, 141 f.; I. v. Lisbaut, StuW 2000, 182, 192 f.

## Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Arndt Raupach*  
und Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*

Leitung  
Prof. Dr. *Siegbert F. Seeger*

*Prof. Dr. Bareis:*

Wir haben bei den Vorträgen von Herrn *Raupach* und Herrn *Pezzer* gesehen, dass wir nur schwer von einer Ordnung oder einem System reden können. Herr *Pezzer* hat uns deutlich gemacht, dass wir versuchen müssten, einige Grundsatzübel zu beseitigen, und ich würde gerne, Herr *Pezzer*, Ihre Unternehmenssteueridee aufgreifen. Ich habe als Ökonom gewisse Schwierigkeiten mit Ihrem Begriff des Unternehmers oder des Unternehmens. Für mich ist auch ein Arbeitnehmer Unternehmer seines Wissens, seiner Fähigkeiten, seiner Kenntnisse, seiner Fertigkeiten. Und wenn ich Sie recht verstanden habe, wollen Sie aus Gründen des internationalen Wettbewerbs bei der Unternehmensbesteuerung gegebenenfalls akzeptieren, dass wir dort einen niedrigeren Steuerhöchstsatz haben als bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit, die aber aus meiner Sicht genauso unternehmerische Einkünfte sind. Verträgt sich dies nach Ihrer Auffassung mit Art. 3 GG? Und dann noch eine kleine Randbemerkung: Sie haben etwas zurückhaltend davon gesprochen, dass der Gesetzgeber beim Halbeinkünfteverfahren vergrößernd vorgegangen sei. Wenn ich mir das Halbeinkünfteverfahren vor Augen führe, mit einem Kontinuum von Steuersätzen von 0 bis 42 Prozent im Jahre 2005 bei der ESt, während wir mit dem Halbeinkünfteverfahren einen einzigen Punkt in diesem Kontinuum treffen, bei dem Gleichheit zwischen Unternehmer- und Unternehmensbesteuerung herrscht, und das soll lediglich vergrößernd und noch eine annähernde Gleichbehandlung sein oder eine Entlastung?

*Dr. Pezzer:*

Zunächst zu Ihrem ersten Punkt: Ich stimme Ihnen grundsätzlich zu. Die Besteuerung der Arbeitnehmer muss in dieses Konzept eingepasst werden, und deshalb hatte ich ja gesagt, der Begriff des Unternehmens soll denkbar weit gefasst werden. Es muss also Sparen in jeder Form mit eingebracht werden, so dass auch der Unternehmer, der etwa spart oder in ein Wertpapierdepot investiert, hinsichtlich der Einkünfte, die in diesem gesparten Bereich bleiben, von dem niedrigeren Steuersatz der Unternehmenssteuer profitieren könnte. Erst dann, wenn zu Konsumzwecken entnommen wird, müsste – wie bei einem Arbeitnehmer – der höhere individuelle Einkommensteuersatz ein-

greifen. Und zum zweiten Punkt: Ich habe bewusst nur „vergrößernd“ gesagt, denn wir können im Steuerrecht die Analyse von Verfassungswidrigkeiten nicht inflationieren, auch weil wir die Justiz sonst überfordern. Es gibt die Welt der Denker und Wissenschaftler und engagierten Richter in diesem Saal, da ist vieles verfassungswidrig. Wenn Sie sich aber mit Ministerialbeamten oder Steuerpolitikern oder auch manchem Richterkollegen unterhalten, ist beinahe gar nichts verfassungswidrig: „Der Gesetzgeber muss das doch dürfen, weil er der Gesetzgeber ist!“ Und wir müssen in der Diskussion diese beiden Welten, die sich nicht vertragen, zusammenführen und uns deshalb beim Verdikt der Verfassungswidrigkeit auf die Fälle beschränken, die wirklich krass sind. Man kann darüber nachdenken, ob das Teilsatzverfahren vorzuziehen ist, um die Belastungsfriktionen zu ändern, aber aus den genannten Gründen halte ich das Halbeinkünfteverfahren nicht für verfassungswidrig.

*Sarrazin:*

Es ist gegen einige Bestimmungen aus dem Steuersenkungsgesetz im Zusammenhang mit dem Halbeinkünfteverfahren der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit erhoben worden. Ich habe ein gewisses Verständnis dafür, dass man zumindest steuerpolitisch darüber streiten kann, ob der § 3c EStG auf der Seite der Körperschaften eingreifen darf, weil hier eine kumulierende Betrachtung gewählt werden muss, und man bei dieser notwendigen kumulierenden Betrachtung Stufen überspringen muss und es nicht darauf ankommen kann, ob die Ausgaben nun dort anfallen, wo die Einnahmen nach § 8b KStG steuerfrei gestellt sind oder in dem Bereich, wo sie ursprünglich erwirtschaftet worden sind und deswegen steuerpflichtig sind. Aber was den § 3c Abs. 2 EStG angeht, da habe ich nicht verstanden, warum Sie glauben, dass in einem System der Halbeinkünftebesteuerung diese Vorschrift verfassungswidrig sei, denn Halbeinkünftebesteuerung bedeutet für mich, dass die halben Einnahmen steuerpflichtig und auch die halben Ausgaben zu berücksichtigen sind, und daraus ergibt sich dann im Ergebnis die Steuerpflicht der halben Einkünfte. Würden Sie nur die halben Einnahmen steuerpflichtig machen, aber die Ausgaben insgesamt steuerlich berücksichtigen – das wäre ja der Fall, wenn man den § 3c Abs. 2 EStG streichen würde – dann käme es im Ergebnis nicht zu einer Halbeinkünftebesteuerung.

*Dr. Pezzer:*

Sie denken da zu steuertechnisch. Die halben Einkünfte sind zwar technisch steuerbefreit, aber doch nur deshalb, weil der ausgeschüttete Gewinn, den der Gesetzgeber nach wie vor in einer Gesamtbetrachtung von Gesellschaft und Gesellschafter beurteilt wissen will, auf der Ebene der Gesellschaft bereits belastet ist. Er ist zwar technisch freigestellt im § 3 EStG, aber ist tatsächlich

nicht steuerfrei, weil er ja auf der Ebene der Gesellschaft bereits einmal besteuert worden ist. Und da setzen die Zweifel an der Rechtfertigung des § 3c Abs. 2 EStG an.

*Prof. Dr. Seeger:*

Im Vergleich mit dem österreichischen Modell, mit dem Halbsatzverfahren, kommt es mir doch so vor, als ob man das Halbeinkünfteverfahren nur gewählt hat, um den § 3c EStG aktivieren zu können. Im Halbsatzverfahren ist es doch so, dass die Werbungskosten oder Betriebsausgaben auch voll abzugsfähig sind, jedenfalls systematisch betrachtet. Nur unterläuft man dort die Entlastungswirkung dadurch, dass man allmählich die Steuersätze wieder anhebt, weil natürlich in Vergessenheit gerät, warum man den halben Steuersatz einmal gewählt hat. Nach ein paar Jahren weiß man das nicht mehr und empfindet es als unangemessene Begünstigung von Dividendenbeziehern.

*Prof. Dr. Seer:*

Ich glaube, beide Vorträge haben uns gezeigt, dass das Halbeinkünfteverfahren ein steuertechnischer Irrweg ist, der sofort zu Folgeproblemen und Folgefehlern führt. Irgendwann hat man die Spur verloren, und dann gibt es so etwas wie den § 3c EStG oder das Missverständnis von Herrn *Sarrazin*, das meines Erachtens in der Tat steuertechnisch begründet ist, dass der § 3c Abs. 2 EStG auf einmal gerechtfertigt sei. Und das zeigt mir, wie wichtig es gerade auch aus praktischer Sicht ist, die Gleichbehandlung der Einkunftsarten als oberstes Diktum zu erhalten. Und genauso wichtig ist es meines Erachtens, die Spreizung des Steuertarifs möglichst zu vermeiden, denn andernfalls komme ich in den nächsten Rechtfertigungszwang, begründen zu müssen, warum thesaurierte Einkünfte niedriger zu besteuern sind als konsumierte oder ausgeschüttete und warum unter Umständen dann der Arbeitnehmer ein eigenes Unternehmen hat. Natürlich macht der auch, wie die Amerikaner sagen, *trade or business*, wie eben der Selbständige. Das heißt, sie müssen gleich behandelt werden. Und warum gibt man dann die Gleichbehandlung auch von Kapitalgesellschaften im Steuersatzniveau gegenüber der Einkommensteuer mit leichtfertiger Hand auf, indem man sagt, das Umfeld geht ja mit den Körperschaftsteuersätzen herunter? Richtig bewiesen ist es nicht, dass man nicht vielleicht selber mit der Einkommensteuer heruntergehen kann, damit dann eben auf einem maßvollen Körperschaftsteuerniveau von 35% nicht auch die Einkommensteuerbelastung auslaufen könnte. Und dann bräuchte man diese Differenzierung zwischen Thesaurierung und Ausschüttung nicht. Man bräuchte die Strukturen, die wir haben, nicht vollkommen über Bord zu werfen. Wenn man jetzt mit dem Halbeinkünfteverfahren weitermacht, und man würde es so machen, wie Sie vorgeschlagen haben, Herr *Pezzner*, mit einem weiteren Unternehmensbegriff,

dann bräuchten wir demnächst auch ein Halbeinkünfteverfahren für die anderen Einkunftsarten. Möglicherweise haben wir demnächst eine einzige halbe Einkunftsart. So müssen wir das doch weiter denken. Das zeigt doch aus meiner Sicht, dass wir uns hier auf einem steuerpolitischen Irrweg befinden! Nur wie man, wenn das jetzt erst einmal in Vollzug gesetzt ist und sich die Praxis daran gewöhnt hat, mit diesem Halbeinkünfteverfahren irgendwie zu leben, wieder zurückkommt, das wird natürlich einige Zeit dauern. Vielleicht sitzen wir in 20 Jahren wieder hier und argumentieren: ja, das Anrechnungsverfahren muss wieder her.

*Prof. Dr. Birk:*

Mir leuchtet zu der § 3c-Problematik die systematische Argumentation von Ihnen, Herr *Pezzer*, völlig ein. Ich denke auch, dass nichts dagegen einzuwenden ist, systematisch eine volle Steuerpflicht zu haben, die technisch so bewältigt wird, dass man ins Halbeinkünfteverfahren geht, um nicht eine doppelte Belastung zu haben. Aber das Problem, in welches sich der Gesetzgeber begibt, ist, dass er diese Technik weiterführen muss; das zeigt schon eine ganz einfache Rechnung: Eine Kapitalanlage von 100 sei fremdfinanziert zu 10% Zinsen, das wären gleich 10 Werbungskosten, und der Ertrag, der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt, betrage ebenfalls 10, davon sind aber nur 5 steuerpflichtig. Wenn der Gesetzgeber die Zinsen vollständig als Werbungskosten anerkennen würde, kämen wir zu einem Verlust von 5 bei einer finanziellen Belastung von 0. Im Grunde führte das zu einem gigantischen Steuersparmodell, wenn man dem folgen würde. Da kann man jedem nur raten, in diesem Bereich zu investieren mit 100-prozentiger Fremdfinanzierung, dann kommt man immer zu hohen berücksichtigungsfähigen Verlusten bei nur halb in Ansatz gebrachten Erträgen. Das ist ein Dilemma, das man auch mit einer systematischen Erwägung, die Sie zutreffend angestellt haben, nicht so einfach aus der Welt schaffen kann.

*Prof. Dr. Sieker:*

Herr *Pezzer*, ich würde Ihnen gerne die Frage stellen, ob man die zivilrechtliche Anknüpfung so pauschal beiseite schieben kann, wie Sie das angedeutet haben. Meiner Ansicht nach liegen nämlich die Probleme etwas anders: Zunächst einmal ist die zivilrechtliche Güterzuordnung bei der Kapitalgesellschaft und deren Anteilseignern eine andere als bei der Personengesellschaft. Der Gesellschafter einer Ein-Mann-GmbH kann nicht vollständig auf das Vermögen zugreifen, es gilt der Grundsatz der Kapitalerhaltung. Wenn nun der Gesetzgeber die Kapitalgesellschaft zum Körperschaftsteuersubjekt erklärt und die Personengesellschaften nicht, dann ist die unmittelbare Zurechnung des Gewinns bei den Mitunternehmern meiner Ansicht nach die zwangsläufige

Folge dieser gesetzgeberischen Entscheidung, dies hat mit der zivilrechtlichen Verfügungsbefugnis nichts zu tun.

Sie haben auch die Rechtsprechung des BGH angesprochen; die betrifft, wenn ich das richtig sehe, die Außengesellschaft bürgerlichen Rechts. Wenn man die von Ihnen vorgeschlagene Differenzierung treffen würde, hätte man ein neues Problem: Die unternehmenstragende Gesellschaft bürgerlichen Rechts könnte als Körperschaftsteuersubjekt behandelt werden, dann bleibt aber die Problematik der Innengesellschaft weiterhin bestehen, und die atypische Stille Gesellschaft müsste man auch berücksichtigen. Deswegen denke ich, sind das eigentliche Problem die Steuersätze, die man angleichen muss. Der Karlsruher Entwurf zeigt, dass man das erreichen kann, wenn man sich bemüht. Man müsste den Körperschaftsteuersatz etwas anheben, und man könnte vielleicht auch den Einkommensteuersatz etwas heruntersetzen, wenn man die Bemessungsgrundlage verbreitert. Ihr Vorschlag läuft ja wohl auf die konsumorientierte Besteuerung hinaus, und die ist meines Erachtens mit dem geltenden Verfassungsrecht nicht vereinbar.

*Dr. Novacek:*

Ich möchte nur zu dem Teilaspekt Stellung nehmen, dass es Österreich bezüglich des Zinsabzugsverbots besser hätte. Das trifft nicht zu, denn die österreichischen Kapitalerträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unterliegen ja mit dem Abzug der Kapitalertragsteuer der Endbesteuerung beim Anteilseigner, sofern er physische Person ist, und es ist dann die Regelung betreffend die nicht abzugsfähigen Ausgaben auf die Einkünfte ausgedehnt worden, die der Endbesteuerung unterliegen. Das heißt also, die Zinsen für den Erwerb von Kapitalanteilen sind bei uns zur Gänze nicht abzugsfähig wegen der Endbesteuerung.

*Prof. Dr. Vorwold:*

Ich möchte einen kleinen Beitrag machen aus der Rechtswissenschaft in den USA, und zwar bezogen auf ein ganz anderes Modell. Wenn wir über Perspektiven der Unternehmenssteuer reden: In den USA wird in der Wissenschaft schon seit Mitte der neunziger Jahre sehr stark die flat tax diskutiert. Ich würde nicht sagen, dass das eine Konsumsteuer ist, aber die Idee bei der flat tax ist folgende: Es werden Erträge besteuert aus einer Unternehmung, also nicht der Unternehmer, sondern die Unternehmung als solche, das heißt, es handelt sich eigentlich um eine Quellenbesteuerung. Und nur ausnahmsweise, bei den Löhnen und Gehältern und bei den Altersversorgungsbezügen, knüpft man dann an den Arbeitnehmer an, und zwar mit der Begründung, dass man für den Arbeitnehmer eine soziale Ausgewogenheit brauche. Das heißt, der Arbeitnehmer hat Freibeträge, um dadurch eine soziale Komponente zu installie-

ren, aber grundsätzlich wird die Unternehmung als solche besteuert. Dabei kommt es nicht darauf an, welche Rechtsform eine Unternehmung hat. Auch Vermietung und Verpachtung ist eine Unternehmung, und daran wird eine Steuer angeknüpft, und diese beträgt gerade 19%. Das Faszinierende an diesem Modell ist, da der Steuersatz linear ist, deswegen flat tax, brauchen wir nicht mehr auf den Anteilseigner zurückzugreifen, weil wir nicht mehr einen unterschiedlichen Steuersatz beim Anteilseigner haben. Deswegen können wir die Steuer unmittelbar bei der Quelle erheben. Und der nächste Schritt ist dann, dass man Zinseinkünfte als solche überhaupt nicht mehr besteuert, und gleichzeitig aber den Zinsabzug als Ausgabe auch nicht mehr zulässt. Dies wird damit begründet, dass man sagt, wenn Zinsen beim Unternehmen, bei der Quelle nicht mehr abgezogen werden können, dann werden die Zinseinkünfte bei dem Unternehmen mit 19% besteuert. Ich muss nicht mehr auf den Anteilseigner zugehen und dort die Zinserträge erfassen, wo sie möglicherweise, wie wir alle wissen, verloren gehen. Und um vielleicht einen abschließenden Satz zu dem Modell zu sagen: Es ist für 1993 für das Bruttoinlandsprodukt in den USA ausgerechnet, dass diese flat tax dem Staat dieselben Einnahmen beschere würde wie das herkömmliche System, wo es auch eine Einkommensteuer gibt, die individual income tax und die corporation income tax, vom Ergebnis her dasselbe mit einem linearen Steuersatz, der dann aber auch dazu führt, dass wir keine unterschiedliche Behandlung der Unternehmen mehr haben. Wir greifen unmittelbar zu bei der Unternehmung, und alles andere spielt dann keine Rolle mehr.

*Prof. Dr. Seeger:*

Vielen Dank, Herr *Vorwold*, für dieses Konkurrenzmodell, so einfache Strukturen widersprechen deutscher Denkweise.

*Prof. Dr. Wieland:*

Ich möchte gern anknüpfen an das, was Herr *Pezzar* vorhin etwas pragmatisch gesagt hat, indem er die höheren Sphären der Wissenschaft mit dem Alltag der Ministerialbeamten und der Praktiker verglichen und betont hat, man könne nicht alles gleich für verfassungswidrig erklären. Ich denke, es gibt auch aus dem Bereich der Wissenschaft manche Gründe, mit dem Verdikt der Verfassungswidrigkeit vorsichtiger zu sein. Wenn ich die drei Vorträge heute richtig verstanden habe, wird ganz eindeutig eine Tendenz sichtbar, zu sagen, man muss abkommen von dem Rechtsformbezug der Besteuerung, muss sich mehr zuwenden der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, dem Durchgriff. Dafür spricht unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 GG vielleicht manches. Man muss andererseits aber auch sehen, dass im Grundgesetz die Körperschaftsteuer vorgesehen ist, das heißt, eine besondere Besteuerung von Körperschaften.

Davon ist die Verfassung ausgegangen, geht sie auch heute noch aus. Wenn man das ernst nimmt, dann ist es jedenfalls auch rechtfertigungsbedürftig, wenn man die Verfassung jetzt plötzlich so versteht, dass man sagt, eigentlich darf ich mich an dieser Rechtsform gar nicht mehr orientieren, ich muss durchgreifen, ich muss auf den wirtschaftlichen Erfolg sehen. Das hat Argumente für sich, aber es bringt Kosten mit sich. Das ist in Herrn *Pezzers* Referat deutlich geworden.

Die wirtschaftliche Welt ist ungemein vielfältig. Der Gesetzgeber steht vor dem Problem, dieser Vielfalt gerecht zu werden, er muss generalisieren, er muss pauschalieren, er setzt sich immer wieder dem Vorwurf aus, dass er gewisse Gleichheitspaare nicht richtig behandelt hat. Herr *Seer* hat darauf hingewiesen: nach 10 oder 20 Jahren steht man dann wieder da, nachdem man versucht hat, verschiedene Gleichheiten herzustellen, Ungleichheiten zu beseitigen, und man hat andere, neue geschaffen. Wir befinden uns hier in einem wesentlichen Bereich mehr im Rahmen dessen, was von der Verfassung auch aus theoretischer Sicht für zulässig gehalten wird und wo man mit Zweckmäßigkeitserwägungen arbeiten kann. Also: Ob es wirklich in der Verfassung angelegt ist, dass Besteuerung rechtsformneutral angelegt werden muss, möchte ich bezweifeln.

Es käme auch niemand auf die Idee, zu sagen, Haftungsregelungen müssten rechtsformneutral sein. Warum werden denn diese Gestaltungen gewählt? Weil man sich Haftungsvorteile verspricht. Und bisher hat jedenfalls meines Wissens noch niemand behauptet, die unterschiedlichen Haftungsregime könnten mit der Verfassung nicht zu vereinbaren sein. Aus wirtschaftlicher Sicht gibt es, wenn man unsere Diskussion darauf überträgt, vielleicht durchaus Argumente dafür. Das sollte man im Auge behalten.

Im Übrigen möchte ich noch eine Bemerkung machen, die die gesamte Diskussion betrifft: Bisher sind die jüngsten politischen Ereignisse, der 11. September 2001, überhaupt nicht erwähnt worden. Meines Erachtens wird das einen viel tiefgreifenderen Eingriff in die steuerliche Wirklichkeit mit sich bringen. Ich wage die Prognose: Die Zeit der sinkenden Steuersätze ist auch international deutlich vorbei, und wir werden uns darauf einstellen müssen, dass eine Gegenbewegung eintritt, was vielfältige neue Fragen aufwerfen und vielleicht auch nächste Tagungen beschäftigen wird. Vielen Dank.

*Prof. Dr. Siegel:*

Ich möchte zunächst den beiden Vorrednern deutlich widersprechen. Herr *Vorwold* hat es als positiv herausgestellt, dass die Unternehmensbesteuerung in den USA gleichmäßig sei. Ich finde, damit ist gar nichts gewonnen, wenn die *Unternehmensbesteuerung* anders ist als die Besteuerung für andere Einkunftsarten. Die Position von Herrn *Vorwold* läuft darauf hinaus, dass eine

Unternehmung etwas an sich ist, eine Figur, die nichts mit den Menschen zu tun hat, die letztlich die Unternehmer sind. Nach der Vorstellung zumindest von Ökonomen muss für *Individuen* Gleichheit erzeugt werden. Und auch der Vorredner, der im Grundgesetz die Körperschaftsteuer entdeckt hat: Ja, damit ist doch die Form der Körperschaftsteuer überhaupt nicht umschrieben. Ein Stichwort, das heute implizit wohl da war, aber noch nicht deutlich genug ausgesprochen wurde, ist: Die Körperschaftsteuer muss, jedenfalls nach meiner Ansicht und der einiger anderer, eine Sicherungssteuer sein, die solange erhoben wird, bis die Anteilseigner über Einkommen verfügen können. Und damit hätten wir keinerlei Schwierigkeit mit dem Grundgesetz bzw. das Grundgesetz kann damit nicht als Argument für die derzeitige Regelung herangezogen werden. Aber Herr *Pezzer*, wenn man sich jetzt einmal auf die halben Einkünfte einlässt, da ist der Wurm drin, und alle Versuche, daran etwas zu ändern, müssen letztlich scheitern, wie Sie vielleicht erkannt haben bei dem Hinweis, es liefe darauf hinaus, dass es eben gute und schlechte Gewinne oder gute und schlechte Einkommen gebe, und dann müssen Sie ja letztlich auch den Arbeitnehmer für seine gesparten Einkommensteile begünstigen, anders besteuern, und das wäre wirklich eine ganz erheblich größere Revolution als die bisher schon vorhandene.

*Prof. Dr. Haarmann:*

Ich möchte nur anmerken, dass meines Erachtens ein bruchfreies System wahrscheinlich sowieso undenkbar ist, das heißt, bei jedem kleinen Bruch anzufangen, über Verfassungswidrigkeit nachzudenken, geht meines Erachtens zu weit, auch wenn sicherlich der eine oder andere größere Problemkreis in die Richtung Verfassungswidrigkeit führt. Wenn man aber erkennt, dass im Prinzip das Anrechnungsverfahren seine Probleme hatte, das jetzige Halbeinkünfteverfahren seine Probleme hat, auch das Halbsatzverfahren in Österreich seine Probleme hat, jedes Land seine Probleme mit seinem System hat, dann sollte man vielleicht darüber nachdenken, ob es nicht doch sinnvoll ist, Optionen zu schaffen. Das heißt, dass man eben die verschiedenen Typen durch die Typisierung, wie wir sie im Gesetz haben, im Prinzip nicht richtig erfassen kann. Und wenn man das erkennt, sollte man meines Erachtens eben doch Optionen geben, wie es in Amerika ja auch mit check the box beispielsweise möglich ist oder zum Beispiel durch Kapitalgesellschaften, die wie Personengesellschaften besteuert werden. Warum nicht in diese Richtung gehen? Ich habe es sehr bedauert, dass im letzten Jahr das Optionsmodell geopfert wurde vor dem Hintergrund, dass es als zu schwierig galt. In anderen Ländern geht es auch, warum sollte es bei uns nicht möglich sein, mit Optionen zu arbeiten? Damit hat jeder die Möglichkeit, sich das System zu wählen, das wahrscheinlich für ihn am besten Fall passt, auch wenn es für ihn das günstigste ist, warum

nicht? Und damit kann man dann auch Verbindungen schaffen zwischen der günstigsten Haftungsform und der günstigsten Steuerform, und wenn man das mit den Steuersätzen entsprechend anpasst, kommt man wahrscheinlich zu richtigeren Lösungen, als wir sie im Moment haben.

*Prof. Dr. Raupaub:*

Ich möchte etwas sagen zum Verhältnis unserer beiden Vorträge, die wir wechselseitig vorher nicht gekannt haben. Ich denke, die systematische Einordnung ist nahezu deckungsgleich, ich sehe da keine Unterschiede. Wir unterscheiden uns in drei Punkten: das eine ist die Frage, ob aus diesem Systemproblem die Verfassungswidrigkeit folgt, die zweite Frage ist die, ob wir ohne Verfassungsänderung eine allgemeine Unternehmenssteuer oder Investitionssteuer oder Inhabersteuer einführen könnten, und das dritte ist die internationale Komponente. Wir dürfen nicht verkennen, dass die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens auf der Schwierigkeit beruhte, international nicht voll anwendbar oder integrationsfähig zu sein – und im europäischen Bereich erst recht nicht. Das, denke ich, muss uns auch Maßstab sein für die Frage, was wir denn kurzfristig erreichen können. Ausgangspunkt für mich ist, vielleicht zugespitzt, folgende Überlegung: Solange ich zu dem Ergebnis komme, dass die Bemessungsgrundlage beim Trennungsprinzip zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter wirklich ein Identitätsproblem ist, dann setzt das eigentlich eine ganz bestimmte Sicht voraus, die ich abgelehnt habe, indem die Betrachtung entweder aus der Sicht der Gesellschaft erfolgt, oder nur aus der Sicht des Gesellschafters. Wenn man das nicht tut, und wenn man, was Herr Pezzer ja auch aufgespürt hat, hier weitgehend Zweckmäßigkeitserwägungen sieht, dann sähe das in etwa so aus: es muss nicht dargetan werden, dass bei den verschiedensten Typen juristischer Personen, insbesondere auch Kapitalgesellschaften, diese wirtschaftliche Identität überhaupt vorliegt. Dann bedeutet das aber noch nicht, dass sozusagen kaskadenartige Einkünfte, die über verschiedene Stufen gehen, immer wieder belastet werden dürfen. Sie merken das sehr deutlich, wenn Sie sich an die Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer erinnern. Solange es nämlich Möglichkeiten und Wege gibt, diese mehreren Stufen durch Rechtsformwahl oder durch Gestaltungen zu vermeiden und international aber möglicherweise diese Flexibilität nicht da ist, dann wird man einfach sehen, dass es hier international und unter Wettbewerbsgesichtspunkten, solange ich nicht zur Rechtsformneutralität komme, Systeme geben kann, die aus Zweckmäßigkeitsgründen die Mehrfachbelastung nicht sinnvoll erscheinen lassen. Das bedeutet aber, dass es hier politische Spielräume gibt, und insofern bin ich auch dicht bei Herrn Birk: Ich finde es zwar systematisch überhaupt nicht richtig, was hier mit dem § 3c EStG geschieht, aber dass der Gesetzgeber möglicherweise bei den Zweckmäßigkeits-erwägungen sagen kann, ich will eine Endbesteuerung, wie Österreich, oder ich

will sie nicht, oder einen Zwischenweg geht mit oder ohne Progressionsvorbehalt, mit oder ohne Abzüge, das, würde ich meinen, überschreitet in einem System, in denen ich kein klares Verdikt gegen eine wirtschaftliche Doppelbelastung im Sinne einer Identitätsbetrachtung habe, die Grenze nicht. Und wenn Sie es international sehen, meine ich, muss man sich vor Augen halten, dass das OECD-Musterabkommen und das gesamte ihm folgende System rechtsformabhängig ist. Das führt auch zu dem, was Herr *Haarmann* zu den Optionen gesagt hat. Dieses System ist eben so, auch hinsichtlich der Verrechnungspreise, der Abkommensberechtigung und der Zuordnung der Einkünfte zu den einzelnen Einkunftsarten, es ist rechtsformbezogen. Wenn wir das ändern wollen, setzen wir einen ganz neuen Prozess in Gang. Übrigens fände ich durchaus, dass unsere Diskussion eigentlich in der OECD stattfinden sollte. Wir konservieren doch ein Uraltssystem. Das muss man sich mal deutlich machen. Die Vorzüge, die die OECD und das Musterabkommen hatten, sind überhaupt nicht von der Hand zu weisen. Aber das ist ein uralt-verkrustetes, national ausgerichtetes System. Also ich meine, die OECD solle in der Tat solche Überlegungen anstellen. Aber nun wäre nur noch der letzte Punkt, in dem ich mit Herrn *Haarmann* nicht ganz übereinstimme, das ist die Frage der Option. Man muss Folgendes sehen: All das, was wir an Schwierigkeiten bei der GmbH hatten, das würde doch alles auch bei den Einzelunternehmen entstehen: Lohn- und Gehaltsprobleme, Vermietung und dergleichen. Also, ich denke mal, das war kein guter Weg. Und der zweite Punkt ist, was die Personengesellschaften betrifft: Mit „Check-the-box“ bin ich bei Ihnen. Dafür muss ich aber das entsprechende Gesellschaftsrecht haben, und das war nicht der Fall. Und das Justizministerium hat damals, wenn ich nicht falsch unterrichtet bin, dem Finanzministerium mitgeteilt, es geht zivilrechtlich, und die Gesellschaftsrechtler haben gesagt, da gibt es Probleme. Also ich will damit sagen: Wahrscheinlich ist es kurzfristig wirklich richtig, was Sie fordern, nämlich check-the-box-Systeme, die müssen aber zivil- und steuerrechtlich funktionieren. Aber den Einzelunternehmer sollte man dem nicht unterwerfen, und langfristig gesehen, meine ich, muss man in die Richtung gehen, international andere Ziele zu verfolgen. Was die Verfassung betrifft, habe ich Bedenken. Sie müssen auch sehen, die Spreizung, die wir so beklagen, ist international absolut üblich. Niemand regt sich im Ausland verfassungsrechtlich auf. Das bedeutet nicht, dass wir uns nicht verfassungsrechtlich aufregen sollten und manches vielleicht auch für verfassungswidrig erklären sollten, aber unsere Probleme lösen wir dann natürlich noch viel weniger.

*Dr. Wacker:*

Ich habe eine Frage an Herrn *Pezzer*: Ich möchte mich noch einmal ganz kurz mit der Systematik oder mit der vermeintlichen Systematik des Halbeinkünfte-

verfahrens beschäftigen. Ich hoffe, Herr *Pezzer*, ich habe Sie recht verstanden: Sie haben dafür plädiert, § 17 EStG aufzuheben und die Aussagen dieser Norm in § 20 EStG zu integrieren, ich hoffe, das ist kein Missverständnis. Die Frage geht jetzt dahin: Wären Sie damit auch bereit, die systematischen Implikationen, die mit dieser neuen Zuordnung verbunden wären, zu ziehen, denn die systematischen Implikationen wären ja dann die der Spielregeln der Überschusseinkünfte mit der Konsequenz, weder im Veräußerungsfall noch im Fall der Liquidation der Kapitalgesellschaft könnte das hingegebene Kapital angesetzt werden. Mit anderen Worten: jegliche Verlustberücksichtigung wäre dann ausgeschlossen. Das ist eine systematische Folgerung, die der Gesetzgeber bisher nicht gezogen hat, er hat ja § 17 EStG stehen lassen. Und die Frage heißt, ob es nicht systemgerecht wäre, systemgerecht jetzt in Anführungszeichen gesprochen, im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens das mit zu bedenken. Dafür spricht auch, dass mit der Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 1 vom Hundert die ursprüngliche Rechtfertigung von § 17 EStG entfallen ist. Der Gesetzgeber von 1925 hatte sich ja an einem typisierenden Vergleich zum Mitunternehmer orientiert, und diesen an einem Beteiligungswert von mehr als 25 vom Hundert fest gemacht. Bei 1 vom Hundert, ich glaube, Herr *Raupach*, Sie haben von einem Verlegenheitswert gesprochen – es werden ja wahrscheinlich vor allem Praktikabilitätsaspekte gewesen sein, die es erforderlich gemacht haben, eine solche Schwelle einzuziehen – und wenn man Konsens darüber hat, dass es eine solche Schwelle eigentlich überhaupt nicht geben dürfe, mit anderen Worten, dass der Besteuerungszugriff im Veräußerungsfall oder im Liquidationsfall ein komplementärer oder ein ersetzender Zugriff für Gewinne ist, die eben noch nicht ausgeschüttet worden sind, dann spricht sehr wenig dafür, an der Verlustberücksichtigung im Sinne von § 17 EStG festzuhalten.

*Dr. Pezzer:*

Ich wollte nicht den § 17 EStG abschaffen und in den § 20 EStG einarbeiten. Zum einen hatte ich versucht, darzustellen, wie eine rechtsformneutrale und gleichheitskonforme Unternehmensbesteuerung aussehen könnte. Das andere ist die Kritik am geltenden Halbeinkünfteverfahren, und da würde ich nicht den § 17 EStG abschaffen wollen. Sie haben aber auf einen sehr wichtigen Aspekt hingewiesen: die Unterschiede zwischen Überschuss- und Gewinneinkünften. Es waren einige Diskussionsbeiträge von Herrn *Seer* und von Frau *Sieker*, die sagten, wir brauchen einheitliche Steuersätze. Das ist im Prinzip sehr schön, nur dürfen wir nicht vergessen, dass es bereits im geltenden Einkommensteuerrecht Brüche gibt, wie zum Beispiel durch den Dualismus der Einkunftsarten. Bei der Einkünfteermittlungsunterscheidung zwischen Überschusseinkünften und Gewinneinkünften sind die Besteuerungsunterschiede schon im geltenden Einkommensteuerrecht im Ergebnis viel höher als die

Unterschiede, über die wir uns hier unterhalten. Also müsste man bei einer Gesamtreform versuchen, den Dualismus der Einkunftsarten mit einzubeziehen. Ein Stück weit ist das jetzt durch die Erstreckung der Veräußerungsgewinnbesteuerung auf 10 Jahre in § 23 EStG erreicht worden, aber das müsste natürlich weiter getrieben werden.

*Dr. Roland:*

Ich habe einige Erfahrung in der steuerpolitischen Entwicklung und will noch einmal darauf zurückkommen, was Herr *Pezzer* dargestellt hat. Das war alles richtig, und ich meine, wir befinden uns immer noch in diesem epochalen Konflikt: Trennung zwischen Unternehmen und Unternehmer. Das ist nicht gelöst. Auch hier sehe ich in dieser Veranstaltung an sich keine praktikablen Ansätze, dieses zu lösen. Drei Juristentage haben sich damit befasst, haben Sie ja berichtet, und ich weiß, dass 1948/49 eine Arbeitsgruppe gebildet worden ist, deren Ergebnisse nicht umgesetzt worden sind. Ich weiß, dass die Gördele-Kommission dazu Vorschläge gemacht hat, die nicht umgesetzt worden sind. Dann hat 1993/94 die Wirtschaft eine integrierte Gesamtsteuerbelastung gefordert, in diese Richtung ist dann die Entwicklung gegangen. Ich möchte sagen, bei all der Kritik, die hier geäußert worden ist, und ich selbst bin kein Freund des Halbeinkünfteverfahrens, ich hätte mir auf dem klassischen Weg der Steuersatzsenkung eher eine Lösung vorstellen können. Man muss aber auch die positiven Dinge sehen, ich will nur drei nennen: Man hat sich gelöst von dem Dogma, dass die Körperschaftsteuer im Thesaurierungssatz immer dem Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer entsprechen muss, das ist schon einmal eine ganz wesentliche Entwicklung, und dann hat man Belastungsgleichheit im Grunde genommen jetzt erlangt, zwar mit Übergangsproblemen, aber die Fachleute sagen alle, ab 2005 lohnt es sich im Prinzip nicht mehr, von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft zu wechseln oder umgekehrt, da ist in etwa Belastungsgleichheit aufgrund dieses Systems, das man jetzt gefunden hat. Man hat also diesen pragmatischen Weg gefunden und ist ja insofern eben doch nicht so ganz gescheitert an dem Ziel der Rechtsformneutralität, wenn man darunter Belastungsgleichheit versteht, mit sicherlich von Unternehmen zu Unternehmen ganz unterschiedlichen Ergebnissen. Auch das ist ja interessant, wie sich das fortentwickelt. Man kann ja nicht mehr sagen, die Lösung für die Körperschaftsteuer oder die Personengesellschaft ist eindeutig besser. Und unter Praktikabilitäts Gesichtspunkten, das ist auch schon mehrfach angesprochen worden, ist dieses System wohl eher handhabbar als eben die Option, die hier eben z. B. zur Sprache gekommen ist. Also ich meine, der Ansatz, Herr *Pezzer*, den Sie gesagt haben, Betriebsvermögen verselbständigen, Probleme bei Entnahmen und Einlagen lassen sich vielleicht noch lösen, aber die Praxis unter Beteiligung der Wirtschaft hat damals gesagt,

insgesamt bekommen wir die Probleme nicht in den Griff, wir haben noch keine hundertprozentige Lösung. Und deswegen meine ich, die Lösung kann nur sein, über die Zeit hinweg dann die Steuersätze senken, denn je niedriger die Steuersätze sind, insofern kam die flat tax vielleicht etwas zu früh, aber je niedriger sie sind, desto eher wachsen sich diese Probleme der Rechtsformunterschiede aus.

*Prof. Dr. Raupach:*

Wir müssen uns nach meiner Ansicht deutlicher überlegen als wir das bisher getan haben, wie wir mit dieser wirtschaftlichen Doppelbelastung umgehen wollen. Wenn wir akzeptieren, dass das eine Zweckmäßigkeitsfrage ist, gibt es Spielräume. Und das, meine ich, muss man akzeptieren, dann ist nur die Frage, ob die richtig genutzt sind. Zweiter Punkt ist: Haben wir wirklich alle Möglichkeiten zur Vereinfachung unserer Unternehmensbesteuerung schon genutzt, bevor wir darüber sprechen, eine Unternehmenssteuer einzuführen? Ich denke daran, dass es Vorbilder im ausländischen Recht gibt, die tatsächlich die Grenzlinie anders ziehen als wir und die sie in der Tat bei der Haftung ziehen. Und es ist natürlich denkbar, dass man nicht kapitalistische Kommanditgesellschaften besteuert, sondern die Kommanditisten grundsätzlich der Körperschaftsteuer unterwirft, und da die niedrig ist, ist das jetzt vielleicht nicht das Problem. Es ist nur ein Problem hinsichtlich der Verluste, aber da haben wir ja bisher schon den § 15a EStG. Das heißt also, dass wir ein ganz erhebliches Potential an Vereinfachung hätten, wenn wir die Grenzen hier anders zögen. Es gäbe keinerlei verfassungsrechtliche Bedenken, die Kommanditisten wie in anderen Ländern in den § 1 KStG einzusortieren, wir können den § 15a EStG und das Sonderbetriebsvermögen streichen, und ich bin überzeugt, wir können fast auch die Sondervergütungen streichen. Wir hätten ein relativ einfaches Steuerrecht, das wir ohne internationale Schwierigkeiten einführen könnten. Nächster Punkt wäre: Natürlich können wir auch Optionen einführen, vielleicht sogar darüber hinaus Rückoptionen, nur müssen die so sein, dass sie nicht Einzelunternehmen betreffen, denn solange wir diese komplizierte Regelung haben, ist das nicht verantwortbar, und dazu kommt: Im gesellschaftsrechtlichen Bereich müssen sie in der Tat neutral sein. Herr *Haarmann*, Sie dürfen ja nicht verkennen, was die Finanzverwaltung wollte, das war ja nun noch die Haftung des beschränkt haftenden Kommanditisten für die Körperschaftsteuer. Also dass dieses Verfahren damals nicht funktionieren konnte, war klar, aber es sind bessere denkbar.

*Prof. Dr. Seeger:*

Eine Frage an beide Referenten: der Vermögensteuerbeschluss des Verfassungsgerichts geht bei der Betrachtung der Vermögensteuer davon aus, dass

aus Art. 106 GG die Rechtfertigung und Existenz dieser Steuer sich herleitet, dass aber die Verfassungswidrigkeit aus der Gleichheitswidrigkeit folgt, jedenfalls in der damaligen Fassung. Nun hat Herr *Tipke* in seiner Schrift über Steuermoral im letzten Jahr geschrieben, dass man den Art. 106 GG ja vielleicht auch anders interpretieren könnte, nämlich in dem Sinne, dass er restriktiv nur eine Zuteilungsnorm sei, aber nicht die Rechtsform sozusagen der jeweiligen Steuer vorschreibt. Diese Interpretation, also die *Tipke*'sche, scheint mir Voraussetzung dafür zu sein, dass wir einen Wechsel vollziehen könnten von einer Personensteuer, also der Körperschaftsteuer als Personensteuer zu einer Unternehmenssteuer und auch weg von der Einkommensteuer, soweit sie den unternehmerischen Bereich betrifft, also diese beiden Steuern als Personensteuern umstrukturieren zu einer Unternehmenssteuer. Würden Ihrer Auffassung nach Art. 106 GG und der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögensteuer einer solchen Umstrukturierung entgegenstehen, oder hat *Tipke* Recht?

*Dr. Pezzer:*

Ich meine, dass der Artikel 106 GG die real existierenden Steuern beschreibt, insbesondere die, die der Verfassungsgeber seinerzeit vorgefunden hat, und zunächst einmal die Verteilung des Aufkommens aus diesen vorgefundenen Steuern regelt. Daraus kann man aber nicht schließen, dass der Gesetzgeber nun gehindert wäre, neue Steuern zu schaffen oder auch bestehende abzuschaffen oder umzustrukturieren. Darin besteht doch gerade das Steuerfindungsrecht des Parlaments, dass man bei der Besteuerung neue Wege gehen kann, und das auch, denke ich, ohne verfassungsändernde Mehrheiten. Ich sehe im Artikel 106 GG eigentlich nur eine Verteilungsnorm.

*Prof. Dr. Raupach:*

Es gibt ja verschiedene Möglichkeiten, es dem Gesetzgeber leichter zu machen. Man könnte sich z. B. vorstellen, dass man den Begriff des Zweckvermögens heranzieht, ein nicht rechtsfähiges Gebilde, und diesen Begriff sozusagen kräftig Breittritt. Aber damit wird auch ganz offensichtlich, dass das natürlich die Intentionen unseres heutigen Körperschaftsteuersystems deutlich verlässt. Ich meine, man muss das überprüfen, aber man muss auch sehen, dass das ein anderes Steuersystem ist als das heutige, und vielleicht kann Herr *Kirchhof* sehr viel besser sagen, ob das noch in unser heutiges System integrierbar ist. Wenn es das denn wäre, hätte ich immer noch international große Bedenken, ob wir damit recht viel weiterkommen.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Vielleicht darf ich dazu nur zwei Worte sagen. Erstens: Art. 106 GG verteilt Erträge, so sie denn da sind. Das fing einmal mit dem Notopfer Berlin an, das nach Nr. 1 dem Bund zusteht. Dann gab es kein Notopfer Berlin mehr, weil Berlin sich ein bisschen erholt hatte, Nr. 1 stand aber immer noch in der Verfassung. Diese Ertragszuweisung begründete keine Verpflichtung, diese Abgabe zu erheben, sondern enthielt nur eine Verpflichtung für den Fall, dass diese Abgabe erhoben wird und deswegen ein Ertrag da ist. Der Steuergesetzgeber ist nur insoweit gebunden, als das Gesamtgefüge der Ertragsausstattung nicht gestört werden darf. Zweitens, was die Konturierung dieser Steuer angeht, machen wir uns doch bewusst, dass die fundamentale Änderung der Umsatzsteuer 1968 ohne Änderung des Verfassungstextes stattgefunden hat. Und 1977 ist die Körperschaftsteuer elementar geändert worden mit dem Anrechnungsverfahren, ohne dass der Verfassungstext geändert worden wäre. Wir müssen die Verfassung immer von ihren Rechtsfolgen her verstehen. Art. 106 GG handelt von der Ertragsverteilung, ist im Grunde eine bundesstaatliche Norm, die anknüpft an bestimmte steuerrechtliche Regelungen, aber diese nun keinesfalls festschreibt. Wenn der Gesetzgeber sich weiterhin entschließen sollte, und dafür sprechen ja manche Gründe, eine Körperschaftsteuer zu erheben, ist damit von Verfassungs wegen, Herr *Wieland*, nicht fixiert, dass die Körperschaftsteuer eine juristische Person treffen muss. Sie könnte auch einen wirtschaftlichen Organismus erfassen, soweit er rechtlich greifbar ist, etwa die Mitunternehmerschaft. Natürlich wäre die Körperschaftsteuer nicht mehr eine Steuer, die ihren Namen verdient, wenn sie faktisch nur noch Einkommensteuer wäre. Dann würde sich die Frage stellen, ob es zulässig wäre, hier die Verteilung einer Körperschaftsteuer leerlaufen zu lassen. Man muss aus bundesstaatlichen Gründen ernstlich darüber nachdenken, wenn die ganze Balance des Ausgleichssystems nicht mehr stimmt. Wir haben drei große Ertragsquellen: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer. Sollte eine ersatzlos entfallen, wird das wohl wegen der Ausgewogenheit der bundesstaatlichen Ertragsverteilung bundesstaatliche Verfassungsänderungen zur Folge haben.

# Perspektiven der Konzernbesteuerung

Univ.Doz. Dr. Claus Staringer  
Steuerberater, Wien

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung und Rechtfertigung des Themas
  - 1. Begriffsbestimmung der „Konzernbesteuerung“
  - 2. Bedeutung der Konzernbesteuerung
  - 3. Neue Herausforderungen für eine moderne Konzernbesteuerung
- II. Anforderungen an eine moderne Konzernbesteuerung
  - 1. Gewährleistung steuerlicher Wettbewerbsneutralität
  - 2. Neutralität gegenüber der Konzernorganisation
  - 3. Keine Behinderung internationaler Konzernaktivitäten
  - 4. Abstimmung mit Handels- und Gesellschaftsrecht
- III. Standortbestimmung der derzeitigen Konzernbesteuerung
  - 1. Beherrschung durch Eingliederung als Voraussetzung der Organschaft
    - a) Die „Willenslosigkeit“ der Organgesellschaft
    - b) Finanzielle Eingliederung
    - c) Organisatorische Eingliederung
    - d) Wirtschaftliche Eingliederung
    - e) „Zersplitterung“ der Organschaftsvoraussetzungen
  - 2. Rechtsfolgen der Organschaft
    - a) Konzeption des geltenden Rechts
    - b) Historische Grundlagen der Zurechnungstheorie
    - c) Konsequenzen aus der Rechtsentwicklung
  - 3. Verknüpfung mit dem Gesellschaftsrecht
  - 4. Internationale Aspekte
    - a) Inlandsbezogenheit der Organschaft
    - b) Doppelt ansässige Organträger
    - c) Keine Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften
  - 5. Zwischenergebnis
- IV. Perspektiven der Konzernbesteuerung
  - 1. Weiterer Reformbedarf und Reformbereitschaft
  - 2. Einheitskonzept oder Zurechnungstheorie?
  - 3. Neuorientierung der Organschaft: Investitionsgedanke statt wirtschaftlicher Abhängigkeit
    - a) Neuordnung der Organschaftsvoraussetzungen
    - b) Konsequenzen des Investitionsgedankens
  - 4. Abkopplung vom Gesellschaftsrecht
  - 5. Einführung einer Zwischenergebniseliminierung?

## I. Einleitung und Rechtfertigung des Themas

### 1. Begriffsbestimmung der „Konzernbesteuerung“

Der Begriff der Konzernbesteuerung ist kein klar umrissener Rechtsbegriff. Als Konzernbesteuerung im weiteren Sinne könnte jener Rechtsbereich verstanden werden, der für die steuerliche Behandlung eines Konzerns bzw. seiner Mitglieder überhaupt von Bedeutung ist, wie z. B. die steuerlichen Vorschriften über Gewinnausschüttungen von und an Kapitalgesellschaften, Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen innerhalb und außerhalb des Konzerns, die steuerliche Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen im Zusammenhang mit Beteiligungen und vieles mehr. Letztlich würde ein solches weites Verständnis große Bereiche des Körperschaftsteuerrechts in das Thema der Konzernbesteuerung miteinbeziehen.

Bei der Konzernbesteuerung im engeren Sinne handelt es sich dagegen um jene steuerlichen Regelungen, die gerade auf den Konzern als solchen (eben wegen seiner Eigenschaft als Konzern) zugeschnitten sind. Es handelt sich dabei um Sondervorschriften, die – unter bestimmten Voraussetzungen – eine in mehrere Einzelrechtssubjekte (insbesondere Kapitalgesellschaften) gegliederte Unternehmensgruppe mit besonderen steuerlichen Rechtsfolgen versehen. Die Konzernbesteuerung im engeren Sinne deckt sich somit im geltenden Steuerrecht mit dem Rechtsinstitut der Organschaft. Nach derzeitigem deutschem Recht ist die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, im Gewerbesteuerrecht sowie im Umsatzsteuerrecht verankert.

### 2. Bedeutung der Konzernbesteuerung

Die Konzernbesteuerung des geltenden Rechts ist dadurch gekennzeichnet, dass sie auf eine besonders lange Rechtstradition zurückblicken kann. So gehen die Wurzeln des Organschaftskonzepts auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zurück<sup>1</sup>, der wiederum ein vom Preußischen Oberverwaltungsgericht entwickeltes Gedankenmodell aufgegriffen hat<sup>2</sup>. Grundkonzept der Organschaft war es dabei, funktional-hierarchisch gegliederte Konzerne als steuerliche Einheit aufzufassen, sofern nur zwischen den einzelnen Mitgliedern des Konzerns ein ausreichendes Abhängigkeits- (Beherrschungs-)Verhältnis bestand.

In erster Linie war die Organschaft damit für die in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts entstehende Großindustrie konzipiert, die ihre Konzerne nach betrieblichen Funktionen (Produktion, Verarbeitung, Vertrieb) gliederte.

<sup>1</sup> RFH, 11. 11. 1927, RStBl. 1928, 52.

<sup>2</sup> PrOVG, 4. 7. 1914 Bd. 17, 152; 31. 5. 1902, Bd. 10, 391.

Hat es sich bei diesen Ursprüngen der Organschaft noch um ein mehr oder weniger selten auftretendes Einzelphänomen gehandelt, entwickelte sich die Organschaft in der Folge über die Jahre zu einer weit verbreiteten Erscheinung, von der nicht nur wenige Großindustrieunternehmen, sondern weite Bereiche auch der klein- und mittelständischen Wirtschaft Gebrauch machten. Mit zunehmendem Verflechtungsgrad der Wirtschaft ergab sich auch eine größer werdende Zahl der Anwendungsfälle der Organschaft. Die Organschaft ist somit aus heutiger Sicht aus der Steuerrechtslandschaft nicht mehr wegzudenken.

Gerade jüngste Rechtsentwicklungen unterstreichen noch die praktische Bedeutung der Konzernbesteuerung: Die mit der jüngsten Unternehmenssteuerreform vorgenommene Rückkehr zum klassischen Körperschaftsteuersystem spielt nämlich im Ergebnis der Organschaft in die Hände. Konnte im Vollanrechnungssystem noch eine integrierte Besteuerung von Tochter- und Muttergesellschaft aufgrund der Systematik der Vollanrechnung erreicht werden, so kann dieser Integrationseffekt im klassischen Körperschaftsteuersystem nur durch Begründung einer Organschaft erreicht werden. Mit guten Gründen wird daher die Unternehmenssteuerreform als Auslöser einer „Renaissance der Organschaft“ gewertet<sup>3</sup>.

Weiters ist die Konzernbesteuerung in Form der Organschaft durch eine besonders hervorstechende Dichte an Stellungnahmen im Schrifttum gekennzeichnet. Es besteht wohl kein anderes Rechtsinstitut des Ertragsteuerrechts, das derart intensiv der wissenschaftlichen Diskussion unterworfen ist wie die Organschaft<sup>4</sup>. Im Laufe der Jahre wurde dabei auch eine kaum überschaubare Zahl an Verbesserungs- und Reformvorschlägen unterbreitet. Mit Recht wurde jedoch festgestellt, dass die Zahl dieser Reformanregungen in einem auffallenden Missverhältnis zum Umfang tatsächlich durchgeführter Reformen im Bereich der Konzernbesteuerung steht<sup>5</sup>. Jedenfalls bis zur letzten Unternehmenssteuerreform zeichnete sich die Konzernbesteuerung in Deutschland im

3 Vgl. z. B. *Pache* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuersenkungsgesetz, § 14 KStG Anm. R 6.

4 Vgl. nur exemplarisch folgende Stellungnahmen aus jüngster Zeit: *Prinz*, FR 2000, 1255; *Sauter/Heurung*, GmbHR 2001, 165; *Herlinghaus*, GmbHR 2001, 956; *Krebs*, BB 2001, 2029; *Sauter/Heurung*, GmbHR 2001, 754; *Kreühl*, DStR 2001, 1730; *Rödter/Schumacher*, DStR 2001, 1685; *Simon*, ZIP 2001, 1967; *Beckmann/Simon*, ZIP 2001, 1906; *Rödter*, DStR 2001, 780; *Rödter/Wochinger*, FR 2001, 1253; *Eversberg*, StJB 2000/2001, S. 311; *Schauhoff*, StJB 2000/2001, S. 325; *Blumers/Beinert/Witt*, DStR 2001, 1741; *Sauter/Heurung/Oblau*, BB 2001, 2448; *Prinz*, FR 2002, 66.

5 *Grotherr*, Die Reformdiskussion über das Organschaftskonzept in der Bundesrepublik Deutschland, in: Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998), S. 233 (237).

Gegenteil durch eine geradezu verblüffende Rechtsbeständigkeit aus<sup>6</sup>. Erst in letzter Zeit ist die Organschaft auch auf der Agenda des Gesetzgebers aufgetaucht.

### 3. Neue Herausforderungen für eine moderne Konzernbesteuerung

Die geltende Konzernbesteuerung steht gegenwärtig vor einer ganzen Reihe von Herausforderungen. Zum Teil sind diese Herausforderungen nicht neu: Bereits seit Jahrzehnten wird dem Rechtsinstitut der Organschaft vorgehalten, dass es auf heute überholte funktional-hierarchische Konzernorganisationen zugeschnitten ist<sup>7</sup>. Für die moderne Konzernorganisation, die häufig ein divisional-spartenbezogenes Konzept verfolgt, passen die traditionellen Eingliederungs- bzw. Unterordnungsvoraussetzungen der Organschaft nicht. Schon gar nicht ist die Organschaft für den branchenübergreifend strukturierten Mischkonzern geschaffen, der gerade in letzter Zeit aber immer häufiger anzutreffen ist.

Auch hinsichtlich der Eigentümerstruktur von Konzernen haben sich die Rahmenbedingungen für eine Konzernbesteuerung verändert: Der Alleinbeherrschungskonzern traditioneller Prägung ist in vielen Fällen einem Joint Venture- oder Partnerschaftskonzept gewichen, bei dem mehrere gleichberechtigte Eigentümer – unter Umständen auch für einen befristeten Zeitraum – ein Gemeinschaftsunternehmen unter gemeinsamer Leitung führen. Überhaupt nicht ins Organschaftskonzept paßt auch der neue Eigentübertyp des Financial Investors, der – im Gegensatz zum Industrial oder Strategic Investor – mit dem Erwerb eines Tochterunternehmens lediglich finanzielle Ziele (regelmäßig Wertsteigerungen seiner Beteiligung) verfolgt, ohne selbst an der wirtschaftlichen Tätigkeit des Tochterunternehmens teilzuhaben. Zudem sind gerade solche Engagements häufig nur auf Zeit (bis zu einem Börsengang oder einem Weiterverkauf) ausgelegt.

Schließlich stellt auch die zur Globalisierung gewordene Internationalisierung der Wirtschaftsbeziehungen die traditionellen Konzepte der Konzernbesteuerung vor neue Herausforderungen. Diese Globalisierung zeigt sich dabei in zwei parallelen Effekten: Zum einen führt der traditionell von Konzernbesteuerungssystemen geforderte Inlandsbezug dazu, dass die grenzüberschrei-

6 In Österreich, wo ebenfalls eine Organschaftskonzeption deutschen Vorbilds besteht, wurden auch diese jüngsten deutschen Reformen nicht nachvollzogen, sodass das Recht der Organschaft dort bereits seit Jahrzehnten de facto unverändert ist.

7 Vgl. für viele z. B. Müller, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich (1991), S. 31; Gassner, Reform der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, in Rückle (Hrsg.), Aktuelle Fragen der Finanzwirtschaft und der Unternehmensbesteuerung, FS Loitsberger (1992), S. 169.

tende Unternehmenstätigkeit im Vergleich zur auf das Inland beschränkten Tätigkeit steuerlich anders (in der Regel schlechter) behandelt wird. Zum anderen wird global tätigen Unternehmen durch einen internationalen Rechtsvergleich deutlich vor Augen geführt, welche Möglichkeiten für die Konzernbesteuerung in anderen Rechtsordnungen offen stehen. Die Globalisierung führt damit nicht nur für die betroffenen Unternehmen zu globaler Tätigkeit bzw. Konkurrenz, sondern bewirkt auch einen internationalen (globalen) Wettbewerb der Konzernbesteuerungssysteme.

## **II. Anforderungen an eine moderne Konzernbesteuerung**

### **1. Gewährleistung steuerlicher Wettbewerbsneutralität**

Idealtypisches Ziel einer Konzernbesteuerung ist es, die rechtliche Aufteilung der Aktivität des Gesamtkonzernes auf mehrere Einzelrechtsträger für Zwecke der Besteuerung zu überwinden. Auf dieser Weise soll sichergestellt sein, dass der in Einzelgesellschaften gegliederte Konzern steuerlich nicht schlechter gestellt ist als andere nicht-gegliederte Unternehmen. Insoweit ist es daher Aufgabe der Konzernbesteuerung, für steuerliche Wettbewerbsneutralität zwischen Konzernen und nicht in Einzelgesellschaften gegliederten Unternehmen zu sorgen.

Damit liegt hier ein besonderer Anwendungsfall der Forderung nach steuerlicher Rechtsformneutralität vor: Im Kontext der Konzernbesteuerung bedeutet Rechtsformneutralität nicht nur eine Gleichstellung verschiedener Rechtsformen (insbesondere Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften), sondern auch eine Gleichstellung von Unternehmen gleicher Rechtsform, die allerdings unterschiedlich tief in Einzelrechtsträger gegliedert sind, somit eine Gleichstellung der (einzelnen) Kapitalgesellschaften mit dem Kapitalgesellschafts-Konzern.

### **2. Neutralität gegenüber der Konzernorganisation**

Die Ausgestaltung der Konzernbesteuerung muss sicherstellen, dass verschiedene Formen der Konzernorganisation nicht in ungerechtfertigter Weise mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen ausgestattet werden.

Die wirtschaftliche Realität zeigt, dass Konzerne ihre Struktur nach unterschiedlichen Kriterien festlegen. So kann der Konzernaufbau z. B. nach betrieblichen Aktivitäten (z. B. Produktion, Vertrieb etc.), nach Sparten oder Branchen, nach Produkten, nach Profit Centers oder Kostenstellen sowie nach regionalen Gesichtspunkten erfolgen. Dabei kann sich der Konzern als Überordnungs-Konzern oder Gleichordnungs-Konzern (bei dem mehrere gleich-

geordnete Gesellschaften z. B. unter einer gemeinsamen Holding vereinigt sind) darstellen. Korrespondierend kann die Konzernführung an einem Ort (monozentrisch) oder gleichzeitig an mehreren Orten (polyzentrisch) angeordnet sein.

Ziel der Konzernbesteuerung muss es sein, sich all diesen Möglichkeiten der Konzernstrukturierung gegenüber neutral zu verhalten. An die Konzernbesteuerung ist somit die Forderung nach Entscheidungsneutralität für den Konzernaufbau zu berichten. Soweit als möglich soll sich der Konzernaufbau ausschließlich nach betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten bzw. Wünschen des Konzerns richten und nicht vorrangig nach den steuerlichen Prinzipien des Konzernbesteuerungsrechts.

### **3. Keine Behinderung internationaler Konzerntätigkeiten**

Idealtypisch sollte ein modernes Konzernbesteuerungsrecht auch eine Entscheidungsneutralität hinsichtlich des Eingehens wirtschaftlicher Engagements im Inland oder Ausland gewährleisten. Damit wären Inlands- und Auslandsbeteiligungen im Konzern grundsätzlich mit den gleichen Rechtsfolgen einer Konzernbesteuerung zu versehen.

Die praktische Umsetzung dieser Anforderung an die Konzernbesteuerung sieht sich besonders hohen Hürden gegenüber: Eine zusammengefasste Besteuerung des Konzerns an seiner Spitze (somit in jenem Staat, in dem die Konzernspitze ansässig ist) ist mit den bestehenden Besteuerungskonzeptionen nahezu sämtlicher Staaten schwer in Einklang zu bringen, da diese Konzepte ganz überwiegend auf die Ansässigkeit des jeweiligen Konzernmitglieds für die Besteuerung abstellen. Werden daher z. B. Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften in die Steuerbemessungsgrundlage der inländischen Konzernspitze mit einbezogen, dann droht im Gewinnfall im Ergebnis eine Doppelbelastung dieser Gewinne. Umgekehrt besteht im Falle der Berücksichtigung von Auslandsverlusten die Gefahr einer Doppelverwertung dieser Verluste.

Würde andererseits die Konzernbesteuerung der Anknüpfung der nationalen Steuerrechtsordnungen vorgehen, dann würde dies zu einer Verlagerung von Steuerbemessungsgrundlagen von den Konzerngesellschaften hin zur Konzernspitze führen. Eine solche Verlagerung des Steueraufkommens ist aus derzeitiger Sicht praktisch kaum denkbar, solange die internationale Staatengemeinschaft für diese Fälle noch keine Vorsorge für einen grenzüberschreitenden Fiskalausgleich zwischen den betroffenen Staaten getroffen hat.

#### 4. Abstimmung mit Handels- und Gesellschaftsrecht

Eine Konzernbesteuerung hat ferner darauf zu achten, dass sie mit den Wertungen des Handels- und Gesellschaftsrechts abgestimmt ist. Hier ist wichtig, dass die Konzernbesteuerung nicht von Voraussetzungen abhängig gemacht werden darf, die zu gesellschaftsrechtlich unerwünschten Maßnahmen zwingen oder in ihrer gesellschaftsrechtlichen Durchführung sogar unmöglich sind. Andernfalls läuft eine Konzernbesteuerung in Gefahr, mangels praktischer Umsetzbarkeit zu totem Steuerrecht zu werden.

Weiters ist auf das Verhältnis der Konzernbesteuerung zur handelsrechtlichen Rechnungslegung Bedacht zu nehmen. Auf den ersten Blick scheint sich hier eine Parallele zur Konzernrechnungslegung anzubieten, da die Konsolidierungsvorschriften des Rechnungslegungsrechts – ähnlich wie die Konzernbesteuerung – versuchen, die rechtliche Trennung des Gesamtkonzerns in Einzelgesellschaften für den Bereich der handelsrechtlichen Rechnungslegung zu überwinden und eine einheitliche Rechnungslegung für den gesamten Konzern als solchen zu erreichen. Allerdings bedarf es jedenfalls im Detail einer sorgfältigen Prüfung, inwieweit eine Anlehnung der Konzernbesteuerung an die Grundprinzipien der Konzernrechnungslegung (Kapitalkonsolidierung, Zwischengewinneliminierung, Behandlung von Minderheiten) sachgerecht ist.

### III. Standortbestimmung der derzeitigen Konzernbesteuerung

#### 1. Beherrschung durch Eingliederung als Voraussetzung der Organschaft

##### a) Die „Willenlosigkeit“ der Organgesellschaft

In ihrer historischen Rechtsentwicklung wurde die Organschaft als Folge einer besonders intensiv ausgeprägten Verflechtung von Organträger und Organgesellschaft gesehen. Rechtfertigung der von der Individualbesteuerung abweichenden Konzernbesteuerung war der Umstand, dass nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Herrschafts- und Machtverhältnisse ein wirtschaftlicher Gesamtorganismus vorlag<sup>8</sup>.

Die Kriterien für das Vorliegen einer solchen wirtschaftlichen Einheit wurden in anschaulicher Weise von *Rosendorff* bereits in den 20er Jahren des 20. Jahrhunderts beschrieben<sup>9</sup>: Voraussetzung der Organschaft war demzufolge, dass eine Tochtergesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Obergesellschaft derart eingegliedert ist, dass eine selbstverantwortliche Entschließung ausgeschlossen ist und sich die beiden Gesellschaf-

<sup>8</sup> *Müller*, Reform der Konzernbesteuerung, S. 5 m. w. N.

<sup>9</sup> *Rosendorff*, Die rechtliche Organisation der Konzerne (1927), S. 109 ff.

ten so zueinander verhalten wie die Abteilungen eines Großunternehmens. Besonders plastisch wurde die intensive Verflechtung von Organträger und Organgesellschaft auch dadurch umschrieben, dass die Organgesellschaft in den Organträger so stark eingegliedert ist, dass sie „keinen eigenen Willen mehr hat“<sup>10</sup>. Diese „Willenlosigkeit“ der Organgesellschaft materialisierte sich in den drei bekannten Eingliederungsvoraussetzungen (finanziell, organisatorisch, wirtschaftlich).

#### *b) Finanzielle Eingliederung*

Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger ist dann gegeben, wenn der Organträger über die einfache Mehrheit der Stimmrechte bei der Organgesellschaft verfügt. Sofern die Organschaft gleichzeitig den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages voraussetzt (wie bei der Körperschaftsteuer und seit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz auch bei der Gewerbesteuer), ist in der Praxis regelmäßig ein höheres Mehrheitsbeteiligungserfordernis gegeben, da aus gesellschaftsrechtlichen Gründen für den Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages eine Mehrheit von mindestens 75% erforderlich ist.

Auf den ersten Blick scheint das Kriterium der finanziellen Eingliederung jedenfalls in seiner praktischen Anwendung – unproblematisch zu sein. Schwierigkeiten ergaben sich hier jedoch zunächst in Zusammenhang mit dem sog. Additions- oder Zusammenrechnungsverbot: Nach einem als Additionsverbot bekannten Grundsatz sollte es (zumindest nach der Verwaltungsauffassung) für die Begründung der Stimmrechtsmehrheit nicht ausreichen, wenn hierzu unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammengerechnet werden. Dies führte im Einzelfall zu z. T. kaum einsichtigen Ergebnissen<sup>11</sup>. Diese Problematik wurde zunächst für den Bereich der Körperschaftsteuer allerdings insoweit entschärft, als das Additionsverbot seit dem Steuersenkungsgesetz bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft keine Anwendung mehr findet. Durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz wurde diese Rechtslage auch auf die gewerbesteuerliche Organschaft übertragen.

Schwierigkeiten verursacht im Zusammenhang mit der finanziellen Eingliederung auch die Behandlung der sog. Mehrmütter-Organschaft. Hierbei sind an der Organgesellschaft mehrere Gesellschafter beteiligt, wobei keiner dieser Gesellschafter für sich die Mehrheitserfordernisse für eine finanzielle Eingliederung erfüllt, diese Mehrheitserfordernisse jedoch von den Gesellschaftern gemeinsam erfüllt werden. Schließen sich auf Gesellschafterebene mehrere

<sup>10</sup> So z. B. noch heute ausdrücklich § 9 Abs. 2 erster Satz des österreichischen KStG.

<sup>11</sup> Vgl. dazu *Grotberg* in: Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmen, S. 248 ff.

gewerbliche Unternehmen, die an sich als Organträger auftreten könnten, zum Zweck der einheitlichen Willensbildung bei der Organgesellschaft zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammen, dann legt dies die Anerkennung einer Organschaft zu dieser Gesellschaft bürgerlichen Rechts nahe. Allerdings fehlte für eine solche Mehrmütter-Organschaft lange Zeit eine klare gesetzliche Grundlage. Die Rechtsprechung ging zunächst davon aus, dass zumindest im Körperschaftsteuerrecht die Mehrmütter-Organschaft gewohnheitsrechtlich anzuerkennen sei<sup>12</sup>, und erweiterte dies schließlich auch auf die gewerbesteuerliche Organschaft<sup>13</sup>. Das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz hat die gewerbesteuerliche Mehrmütter-Organschaft – ganz im Sinne der Finanzverwaltung<sup>14</sup> – jedoch durch die Fiktion einer eigenen Gewerblichkeit der die Stimmrechtsmehrheit ausübenden Personengesellschaft wieder „abgeschnitten“<sup>15</sup>. Für die Zukunft (ab 2003) sind zudem auch für die körperschaftsteuerliche Mehrmütter-Organschaft Restriktionen vorgesehen<sup>16</sup>.

Abgesehen von solchen Fragen der Ermittlung der erforderlichen Stimmrechtsmehrheit bei der Organgesellschaft ist die finanzielle Eingliederung in jenen Fällen ein Hindernis für die Begründung einer Organschaft, in denen zwischen verschiedenen Rechtsträgern überhaupt kein Beteiligungsverhältnis besteht. Dies ist insbesondere im Gleichordnungskonzern der Fall, wo rechtlich unabhängige Schwestergesellschaften unter dem Dach einer gemeinsamen Holdinggesellschaft tätig sind, ohne selbst miteinander unmittelbar beteiligungsmäßig verflochten zu sein. Soll ein Ergebnisausgleich zwischen diesen gleichgeordneten Schwestergesellschaften herbeigeführt werden, ist dies aufgrund des Erfordernisses der finanziellen Eingliederung nicht möglich. Hier ist nach deutscher Rechtslage nur eine Organschaft zur gemeinsamen Obergesellschaft denkbar, sofern diese als geschäftsleitende Holding anzusehen ist<sup>17</sup>. In keinem Fall ist ein Ergebnisausgleich auch bei gemeinsamer Holding dann möglich, wenn diese Holding im Ausland ansässig ist, während die zu konsolidierenden Schwestergesellschaften Inlandsgesellschaften sind.

### c) Organisatorische Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung soll gewährleisten, dass in der Geschäftsführung der Organgesellschaft der Wille des Organträgers tatsächlich umge-

12 BFH, 14. 4. 1993, BStBl. 1994 II 124.

13 BFH, 9. 6. 1999, BStBl. 2000 II 695.

14 BMF, 4. 12. 2000, BStBl. 2000 I 1571.

15 Vgl. *Prinz*, FR 2002, 71.

16 Konkret die gem. § 34 Abs. 6 Nr. 4 KStG ab 2003 erforderliche 25%ige Mindestbeteiligung, dazu *Prinz*, FR 2002, 72.

17 Vgl. zur Anerkennung der geschäftsleitenden Holding als Organträger die Grundsatzentscheidung BFH, 17. 12. 1969, BStBl. 1970 II 257.

setzt wird. Traditionell wird dieses Eingliederungsmerkmal durch eine personelle Verflechtung bzw. sogar Personenidentität der Geschäftsführungsorgane von Organträger und Organgesellschaft erfüllt.

Die Problematik der organisatorischen Eingliederung besteht darin, dass die damit geforderte Weisungsgebundenheit oder personelle Verflechtung der Geschäftsführung der Organgesellschaft zu bzw. mit jener des Organträgers zwangsläufig die Eigenverantwortlichkeit der Geschäftsführer der Organgesellschaft verhindert. Fehlt es an dieser Eigenverantwortlichkeit, kann bei der Organgesellschaft auch keine Ergebnisverantwortung erwartet werden. Folgerichtig steht daher das Erfordernis der organisatorischen Eingliederung in letzter Konsequenz der Etablierung an einer solchen Ergebnisverantwortung anknüpfenden Konzernstrukturen (z. B. Profit Center Organisation) entgegen. Im Gegenteil führt die organisatorische Eingliederung zwangsläufig zu einer Konzentration der Entscheidungsbefugnisse für den gesamten Konzern an der Konzernspitze. Dass dies in vielen Fällen nicht sinnvoll ist, liegt auf der Hand, zumal die Betriebswirtschaftslehre gerade in letzter Zeit die Bedeutung der Schaffung eigenverantwortlicher Unternehmensbereiche mit autonomen Entscheidungsstrukturen und die damit verbundene Dezentralisierung der Unternehmensführung besonders betont<sup>18</sup>.

#### *d) Wirtschaftliche Eingliederung*

Die wirtschaftliche Eingliederung verlangt nach einer wirtschaftlichen Abhängigkeit des beherrschten vom beherrschenden Unternehmen. Dieses wirtschaftliche Abhängigkeitsverhältnis der Organgesellschaft zum Organträger wurde in der Vergangenheit damit umschrieben, dass die Tätigkeit der Organgesellschaft jener des Organträgers zu dienen bestimmt sein müsse, und sich auf dieser Weise in die Gesamttätigkeit des Konzerns integriert<sup>19</sup>. Noch griffiger ist die mitunter verwendete Formulierung, dass zwischen der Tätigkeit des Organträgers und jener der Organgesellschaft ein „vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang“ bestehen müsste<sup>20</sup>. Klassische Beispielfälle für eine wirtschaftliche Eingliederung sind in unterschiedliche betriebswirtschaftliche Funktionsbereiche (Produktion, Vertrieb, Finanzierung etc.) gegliederte Konzerne. Die wirtschaftliche Eingliederung beruht somit auf der Konzeption des funktional-hierarchisch gegliederten Unternehmens.

Ein solcher funktional-hierarchischer Konzernaufbau war in der Tat in den Anfangszeiten der Organschaft besonders stark verbreitet. Mittlerweile sind an die Stelle dieser traditionellen Konzernstruktur jedoch eine Reihe modernerer

18 Vgl. nur die Nachweise bei *Gassner* in: FS Loitsberger, S. 166 f.

19 Z. B. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> (1993), S. 696.

20 So in der österreichischen Rechtsprechung VwGH, 10. 9. 1975, 640/73.

Alternativkonzepte getreten<sup>21</sup>. So sind bereits seit langem viele Konzerne nicht nach betriebswirtschaftlichen Funktionsbereichen, sondern nach ganzen Geschäftsbereichen, Sparten oder Branchen bzw. sogar einzelnen Produkten gegliedert. Eine solche Konzerngliederung ermöglicht eine bessere Ergebniskontrolle durch Profit Center Strukturen. Dies ermöglicht insbesondere im Mischkonzern das gleichzeitige Aufrechterhalten unterschiedlicher Unternehmenstätigkeiten im gemeinsamen Konzernverbund. In solchen modernen Konzernstrukturen ist in vielen Fällen eine wirtschaftliche Eingliederung einer Untergesellschaft in die Obergesellschaft nicht oder nur schwer herstellbar<sup>22</sup>. Dies wirft die Frage nach der Sachgerechtigkeit dieses Eingliederungsmerkmals auf.

#### e) „Zersplitterung“ der Organschaftsvoraussetzungen

Ursprünglich zeigten die Voraussetzungen der Organschaft in den verschiedenen Rechtsbereichen (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer) ein weitgehend einheitliches Bild. Zunächst war – über lange Zeit – in allen drei Bereichen das Vorliegen einer dreifachen Eingliederung in finanzieller, organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht Voraussetzung einer Organschaft. Zusätzlich war die körperschaftsteuerliche Organschaft an den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages geknüpft.

Die Unternehmenssteuerreform hat dieses traditionelle Gefüge verändert: Zunächst wurde durch das Steuersenkungsgesetz die körperschaftsteuerliche Organschaft insoweit liberalisiert, als für diese nur noch die finanzielle Eingliederung sowie ein Ergebnisabführungsvertrag notwendig sein sollte. Die gewerbesteuerliche (und auch die umsatzsteuerliche) Organschaft blieben demgegenüber durch das Steuersenkungsgesetz unverändert.

Insgesamt war es somit durchaus zutreffend, nach dem Steuersenkungsgesetz von einer „Zersplitterung“ der Organschaft zu sprechen<sup>23</sup>. Die Rechtsentwicklung hatte dazu geführt, dass die Organschaft insbesondere im Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht deutlich von einander abweichende Wege ging. Dieser Zustand der Zersplitterung war umso unbefriedigender, als sich bei näherer Betrachtung noch weitere Unterschiede zwischen körperschaft-

21 Z. B. *Lechner*, Voraussetzungen für eine zusammengefasste Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, in: *Rückle* (Hrsg.), Aktuelle Fragen der Finanzwirtschaft und der Unternehmensbesteuerung, FS *Loitlsberger* (1992), S. 393.

22 Folgerichtig hat die Rechtsprechung schon vor längerem klargestellt, dass bei der Konkretisierung der wirtschaftlichen Eingliederung moderne Erscheinungsformen der Unternehmensführung zu berücksichtigen sind (BFH, 21. 1. 1976, BStBl. 1976 II 389). Gleichzeitig wird aber betont, dass auch bei flexiblerer Sicht die wirtschaftliche Eingliederung nicht zur Leerformel werden darf (BFH, 26. 4. 1989, BStBl. 1989 II 668; 13. 9. 1989, BStBl. 1990 II 24).

23 Vgl. *Prinz*, FR 2002, 69.

steuerlicher und gewerbesteuerlicher Organschaft zeigten. So war mit dem Steuersenkungsgesetz das sog. Additionsverbot (somit das Verbot der Zusammenrechnung mittelbarer und unmittelbarer Beteiligungen bei der Begründung der finanziellen Eingliederung) für die körperschaftsteuerliche Organschaft gefallen, während es für die gewerbesteuerliche Organschaft weiterhin aufrecht war.

Die Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform durch das grundsätzlich ab 2002 anzuwendende Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz hat hier wieder eine Vereinheitlichung gebracht, indem die gewerbesteuerliche mit der körperschaftsteuerlichen Organschaft hinsichtlich der Voraussetzungen zwangsverknüpft wird. In beiden Fällen kommt es nur mehr auf das Vorliegen einer finanziellen Eingliederung (unter gleichen Bedingungen) sowie eines Ergebnisabführungsvertrages an. Damit ist der Gleichklang von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sogar noch mehr gegeben als vor der Unternehmenssteuerreform, weil nunmehr auch bei der Gewerbesteuer eine Organschaft nur bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages bestehen kann, somit die für das Gewerbesteuerrecht früher mögliche „Zwangsorganschaft“ der Vergangenheit angehört<sup>24</sup>.

Dieser Gleichklang ist für die Unternehmenspraxis von nicht zu unterschätzender Bedeutung: Die früheren Unterschiede insbesondere zwischen körperschaftsteuerlicher und gewerbesteuerlicher Organschaft führten nämlich im Ergebnis dazu, dass Konzerne ihren Aufbau (ihre Konzernstruktur) nicht nur an *einer* Konzernbesteuerungsordnung orientieren mussten, sondern gleichzeitig unter *zwei* (wenn nicht sogar unter Einschluss der Umsatzsteuer unter drei) verschiedenen Systemen entwickeln mussten. Es ist ganz offensichtlich, dass eine Vereinheitlichung der verschiedenen Organschaftskonzepte hier dem Interesse einer Harmonisierung und Vereinfachung des Steuerrechts dient. Die mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz herbeigeführte Vereinfachung ist daher jedenfalls zu begrüßen.

## 2. Rechtsfolgen der Organschaft

### *a) Konzeption des geltenden Rechts*

Im Zentrum der Diskussion um die Organschaft stehen zumeist die Voraussetzungen der Organschaft. Dies drängt oft die Analyse der Rechtsfolgen der Organschaft in den Hintergrund. Hier ist schon auf den ersten Blick erkennbar, dass die Rechtsfolgen der Organschaft bei Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer deutlich verschieden sind:

<sup>24</sup> Zur früheren Problematik der Zwangsorganschaft *Müller-Gatermann* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum StSenkG Anm. R 32.

Im Bereich der Körperschaftsteuer bewirkt die Organschaft eine Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses der Organgesellschaft zum Organträger. Damit beruht die körperschaftsteuerliche Organschaft auf einem reinen Zurechnungskonzept, das die Steuerrechtssubjektivität der an der Organschaft teilnehmenden Gesellschaften in keiner Form berührt und lediglich zu einer Zurechnung des auf der Ebene der Organgesellschaft ermittelten Gewinnes oder Verlustes an den Organträger führt.

Bei der Gewerbesteuer liegen die Dinge komplizierter: Hier erfolgt zunächst ebenfalls eine Zurechnung des gewerbsteuerlichen Ergebnisses zum Organträger, danach kommt es allerdings zu einer Zerlegung des einheitlich beim Organträger ermittelten Steuermessbetrages auf die an der Organschaft teilnehmenden Gesellschaften nach der jeweiligen Lohnsumme. Nach ausdrücklicher Vorschrift gelten hierbei die Organgesellschaften als gewerbsteuerliche Betriebsstätten des Organträgers, sodass insoweit der Gedanke einer Einheitsbesteuerung erkennbar wird. Die Einheitsfiktion wird aber nicht vollständig durchgehalten, da der Gewerbesteuermessbetrag gerade nicht einheitlich beim Organträger der Gewerbesteuer unterzogen wird, sondern bei den jeweiligen Organgesellschaften nach erfolgter Zerlegung. Hintergrund dieser als „eingeschränkte Filialtheorie“ bezeichneten Systematik ist die Gemeindefunktion der gewerbsteuerlichen Organschaft, nach der die zusammengefasste Ermittlung des Steuermessbetrages beim Organträger nichts daran ändern soll, dass das Gewerbesteueraufkommen den von der Organschaft jeweils betroffenen Gemeinden zukommen soll (und diese Gemeinden auch ihren Gewerbesteuerhebesatz anwenden können)<sup>25</sup>.

Im Bereich der Umsatzsteuer ist wiederum die Einheitstheorie vollständig verwirklicht<sup>26</sup>. Hier bewirkt die Organschaft die Fiktion eines einheitlichen Unternehmens zwischen Organträger und Organgesellschaft. Der gesamte Organkreis bildet ein einheitliches Unternehmen, dessen Gliederung in verschiedene rechtliche Einheiten umsatzsteuerlich irrelevant ist.

#### *b) Historische Grundlagen der Zurechnungstheorie*

Die Entscheidung zwischen Zurechnungstheorie und Einheitsmodell stellt die Grundfrage eines Konzernbesteuerungssystems dar. Im deutschen Recht hat die Zurechnungstheorie als Grundlage der Konzernbesteuerung bereits lange Tradition. So hat der Reichsfinanzhof im Jahr 1932 in einem Gutachten klar

25 Vgl. zur Gemeindefunktion der gewerbsteuerlichen Organschaft z. B. zuletzt *Müller-Gatermann* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum StSenkG Anm. R 32.

26 Dies kommt im Umsatzsteuerrecht anschaulich dadurch zum Ausdruck, dass die umsatzsteuerliche Organschaft die zur Unternehmereigenschaft notwendige Selbständigkeit der Organgesellschaft beseitigt.

festgehalten, dass im damaligen Körperschaftsteuerrecht kein Platz für eine Konzernbesteuerung nach einem Einheitsmodell war<sup>27</sup>.

Allerdings verdient dieses Ergebnis des RFH eine nähere Betrachtung: Die vom RFH entwickelten Organschaftsgrundsätze gehen nämlich bereits auf die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts zurück. Das Preußische Oberverwaltungsgericht hatte versucht, in freier rechtsschöpferischen Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise rechtlich selbständige Steuersubjekte steuerlich als wirtschaftliche Einheiten zu erfassen<sup>28</sup>. Dabei wurden rechtlich selbständige Einheiten für den Bereich der Umsatzsteuer als einheitliche Unternehmen und für den Bereich der Gewerbesteuer als einheitliche Betriebe aufgefasst. Voraussetzung hierfür war, dass sich die rechtlich selbständigen Einheiten nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Herrschafts- und Machtverhältnisse als wirtschaftlicher Gesamtorganismus darstellten. Letztlich lag dieser Konzeption somit ein Einheitsbesteuerungs-Modell (und gerade keine Zurechnungstheorie) zugrunde.

Vor diesem Hintergrund hätte es sich angeboten, auch für das Körperschaftsteuerrecht ein Einheitskonzept anzustreben. Vor diesem Schritt schreckte der RFH allerdings zurück: Eine konsequente Behandlung als Gesamtunternehmen hätte – so der RFH – zu einer „Relativierung der subjektiven Steuerpflicht“ geführt und eine Loslösung der Ergebnisermittlung von der rechtlichen Einheit erforderlich gemacht. Solche Konsequenzen hätten – so der RFH – angesichts der damals nur schwach ausgeprägten gesetzlichen Determinierung des Körperschaftsteuerrechts jedenfalls eines gesetzgeberischen Aktes bedurft, der die Regeln für eine steuerliche Konzernergebnisermittlung aufgestellt hätte. Eine Verfolgung des Einheitsbesteuerungs-Gedankens hätte somit zu allzu großen Rechtsunsicherheiten geführt.

Gleichzeitig erkannte der RFH aber die wirtschaftliche Notwendigkeit eines steuerlichen Verlustausgleichs im Organkreis. Zur Erhaltung dieses Verlustausgleichs hat der RFH schließlich das damals in der Rechtsprechung in Ansätzen schon vorhandene Konzept der Einkommenszurechnung zum wirtschaftlich Berechtigten, der das wirtschaftliche Geschehen „in der Hand hat“, weiter entwickelt. Hierzu nahm der RFH zwar keine Einheit von Organträger und Organgesellschaft an, leitete aber aus einer als erforderlich gesehenen weitgehenden Abhängigkeit der Organgesellschaft vom Organträger die Möglichkeit zur Zusammenrechnung von Gewinnen und Verlusten im Organkreis ab<sup>29</sup>.

27 RFH, 26. 7. 1932, RStBl. 1933, 138.

28 PrOVG, 4. 7. 1914 Bd. 17, 152; 31. 5. 1902, Bd. 10, 391.

29 Zur historischen Rechtsentwicklung ausführlich z. B. Müller, Reform der Konzernbesteuerung, S. 7 ff.

*c) Konsequenzen aus der Rechtsentwicklung*

An dieser Grundkonzeption hat sich bis ins geltende Steuerrecht nicht viel geändert. Hält man sich die Entstehungsgeschichte der Organschaft vor Augen, so wird deutlich, dass das Zurechnungskonzept letztlich Ergebnis eines „historischen Kompromisses“ der Rechtsprechung zwischen dem Bedürfnis nach einer Gewinn- und Verlustverrechnung im Konzern einerseits und den rechtstechnischen Schwierigkeiten, den Konzern als einheitliches Subjekt der Besteuerung zu erfassen andererseits, zu verstehen ist. Die Zurechnungstheorie ist somit weniger durch eine zwingende innere Logik des Körperschaftsteuerrechtes entstanden, sondern stellt vielmehr eine rechtstechnische Notwendigkeit dar.

Auf der Grundlage dieses Kompromisses ist geltende Konzernbesteuerung – für das Ertragsteuerrecht – somit dadurch gekennzeichnet, dass sie den Konzern steuerlich gerade nicht als Einheit auffasst, sondern als Summe von selbständigen Einzelunternehmen<sup>30</sup>. Demgemäß wird das steuerliche Konzernergebnis nicht als Ergebnis eines Gesamtunternehmens ermittelt, sondern stellt lediglich die Summe der Einzelergebnisse der Konzernmitglieder dar. Insoweit kann daher von einem „unvollkommenen“ Konzernbesteuerungssystem gesprochen werden. Deutlichstes Zeichen dieser Unvollkommenheit des geltenden Konzernbesteuerungsrechts ist das Fehlen einer konsolidierten Besteuerung des Gesamtkonzerns. So werden z. B. Zwischengewinne aus Leistungsbeziehungen zwischen Konzernmitgliedern im Rahmen der Organschaft nicht eliminiert. Die Auswirkungen solcher nicht eliminierten Zwischengewinne bzw. -verluste auf den steuerlichen Gewinn können – dies zeigt die Konzernrechnungslegung für das Handelsrecht – u. U. ganz erheblich sein.

Bei näherer Betrachtung zeigen sich aber noch tiefergehende Ungereimtheiten, die ihre Wurzel im geschilderten seinerzeitigen Kompromiss des RFH haben: Es ist verblüffend, wie die Organschaft auf der einen Seite an eine Reihe von Voraussetzungen geknüpft ist, die eine möglichst starke Einbindung der Organgesellschaft in den Organträger voraussetzt, gleichzeitig aber auf der anderen Seite hinsichtlich der Rechtsfolgen der Organschaft dieser besonders starken Verflechtung nicht vollständig Rechnung getragen wird. In Wahrheit passen daher Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Organschaft nicht zusammen, da hinsichtlich der Voraussetzungen alles auf eine Einheitstheorie hindeutet, die Rechtsfolge jedoch bei der bloßen Zurechnungstheorie Halt macht<sup>31</sup>. Immerhin haben die jüngsten Reformen der Organschaft in Deutschland diese

30 Winter in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Vor § 14 KStG Anm. 10 f.

31 Vgl. Göth, Die körperschaftsteuerliche Organschaft aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, GesRZ 1991, 32.

Problematik insoweit gemildert bzw. entschärft, als durch den Verzicht auf die organisatorische und die wirtschaftliche Eingliederung der Grad der zur Organshaft erforderlichen Verflechtung deutlich zurückgestuft wurde.

### 3. Verknüpfung mit dem Gesellschaftsrecht

Nach geltendem Recht ist es eine Voraussetzung für die körperschaftsteuerliche Organshaft, dass zwischen Organgesellschaft und Organträger ein Gewinnabführungsvertrag geschlossen wird, durch den sich die Organgesellschaft verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an den Organträger abzuführen. Der Gewinnabführungsvertrag muss mindestens auf fünf Jahre abgeschlossen und durchgeführt werden. Bei der gewerbesteuerlichen Organshaft (und auch bei der umsatzsteuerlichen Organshaft) ist ein Ergebnisabführungsvertrag nunmehr durch die mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz bewirkte Ankopplung der gewerbesteuerlichen an die körperschaftsteuerliche Organshaft ebenfalls erforderlich.

Durch den Ergebnisabführungsvertrag wird die Konzernbesteuerung unmittelbar mit dem Gesellschaftsrecht verknüpft. Eine steuerliche Verlustverrechnung im Konzern ist somit nur dann möglich, wenn die Organgesellschaft sich zur Abfuhr ihres gesamten Gewinnes an den Organträger verpflichtet und umgekehrt der Organträger eine Verpflichtung zur Übernahme allfälliger Verluste der Organgesellschaft eingeht. Gerade in dieser Verknüpfung mit dem Gesellschaftsrecht bzw. der dort begründeten Verpflichtung zur Übernahme von Gewinnen oder Verlusten liegt eine Schwäche des derzeitigen Organschaftskonzepts<sup>32</sup>: Bei Lichte betrachtet hat die Verpflichtung zur Ergebnisabfuhr nicht unmittelbar etwas mit dem steuerlichen Gewinn- und Verlustausgleich im Konzern zu tun. Dies zeigt sich bereits im Umstand, dass Gegenstand der Gewinnabfuhr stets das handelsrechtliche Ergebnis ist, während im Zuge der Organshaft eine Zurechnung steuerlicher Bemessungsgrundlagen erfolgt. Darüber hinaus ist bereits im Grundsatz fraglich, warum die steuerliche Ergebnisverrechnung mit der tatsächlichen Tragung von Verlusten bzw. der Abfuhr von Gewinnen zu tun haben muss. So ist etwa bei Personengesellschaften die steuerliche Ergebniszurechnung von der Gewinn- und Verlustübernahme getrennt. Dies würde eine entsprechende Vorgangsweise auch bei der Konzernbesteuerung nahe legen. Allenfalls ließe sich über eine Begrenzung der steuerlichen Verlustverrechnung auf das Ausmaß der Haftung des Organträgers bei der Organgesellschaft (vergleichbar mit § 15a EStG) disku-

<sup>32</sup> Vgl. dazu ausführlich z. B. *Grotberr*, Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages als (un-)verzichtbares Tatbestandsmerkmal der körperschaftsteuerlichen Organshaft, FR 1995, 1; *Krebühl*, Reform der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organshaft, DB 1995, 743 (744 ff.).

tieren. Auch dieses Argument geht jedoch dann ins Leere, wenn das Gesellschaftsrecht im Einzelfall ohnedies eine konzernrechtliche Haftung der Obergesellschaft für Verpflichtungen der Untergesellschaft vorsieht<sup>33</sup>.

Wesentliches Argument gegen die Sachgerechtigkeit des Ergebnisabführungsvertrages ist auch die Verknüpfung des steuerlichen Ergebnisausgleiches mit der – mit dem Ergebnisabführungsvertrag zwingend verbundenen – Verpflichtung zur Gewährung einer Dividendengarantie an Minderheitsgesellschafter. Diese Dividendengarantie trägt die Streitfrage über ihre angemessene Höhe bereits in sich, was den Ergebnisabführungsvertrag häufig mit Anfechtungsproblemen belastet. Letztlich werden hier gesellschaftsrechtliche Fragen des Minderheitenschutzes mit der Konzernbesteuerung vermischt, wofür eine sachliche Rechtfertigung fehlt<sup>34</sup>.

Schließlich ist auch nicht zu übersehen, dass der Gewinnabführungsvertrag der Geschäftsführung der Organgesellschaft die Verantwortlichkeit für das von der Organgesellschaft erzielte Ergebnis nimmt. Wenn Gewinne stets in vollem Umfang an die Obergesellschaft abgeführt werden müssen, Verluste aber umgekehrt ohnedies jederzeit ausgeglichen werden, ist offensichtlich, dass dies der Eigenverantwortlichkeit der Führung der Organgesellschaft abträglich ist. In der Praxis bewirkt das Erfordernis des Ergebnisabführungsvertrages eine Zentralisierung der Führungsverantwortung im Konzern, was in vielen Fällen zu betriebswirtschaftlich unerwünschten Folgen führt.

#### 4. Internationale Aspekte

##### a) *Inlandsbezogenheit der Organshaft*

Die geltende Konzernbesteuerung ist durch eine ausgeprägte Inlandsbezogenheit gekennzeichnet. So kommen als Organträger vorrangig inländische Steuerpflichtige in Betracht. Ausländische Organträger sind nach deutschem Recht nur dann zur Organshaft zugelassen, wenn sie im Inland eine Zweigniederlassung (Betriebsstätte) unterhalten, die die Beteiligung an der Organgesellschaft hält<sup>35</sup>. Bei der Organgesellschaft muss es sich ebenfalls um eine inländische Tochtergesellschaft handeln. Eine Ausnahme besteht allerdings hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Organshaft, wo auch die inländische Betriebsstätte einer ausländischen Tochtergesellschaft in die Organshaft einbezogen werden kann. Grundsätzlich bleiben aber ausländische Tochtergesellschaften bzw. deren Gewinne und Verluste von der Teilnahme an einer inländischen Organshaft ausgeschlossen.

33 Vgl. § 322 Abs. 1 AktG.

34 Müller in: Gassner/Lang/Wiesner, Besteuerung von Unternehmensgruppen, S. 37.

35 Vgl. § 18 KStG.

Auf der Ebene des Organträgers sind somit ausländische Körperschaften von der Teilnahme an der Organschaft grundsätzlich ausgeschlossen. Eine „Organschaft über die Grenze“ zu einem ausländischen Rechtsträger, in deren Zuge z. B. inländische Gewinne der Organgesellschaft der inländischen Besteuerung entzogen würden, ist damit nicht zulässig. Die Zulassung inländischer Zweigniederlassungen (Betriebsstätten) ausländischer Gesellschaften als Organträger ist dabei insoweit konsequent, als hier eine „Organschaft über die Grenze“ nach den Besteuerungsgrundsätzen des internationalen Steuerrechts nicht droht (der Betriebstättengewinn des Organträgers ist nämlich im Betriebstättenstaat zu erfassen). Darüber hinaus spricht vieles dafür, die Organträgerfähigkeit inländischer Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften bereits aufgrund bestehender DBA-Diskriminierungsverbote oder der Grundfreiheiten des EG-Rechts (Niederlassungsfreiheit) als geboten anzusehen.

#### *b) Doppelt ansässige Organträger*

Angesichts der liberalen Rechtslage für ausländische Obergesellschaften mit inländischer Zweigniederlassung erschien es überraschend, dass die Organträgerfähigkeit inländischer Kapitalgesellschaften daran geknüpft war, dass sich sowohl Sitz als auch Ort der Geschäftsleitung dieser Gesellschaft im Inland befand. Damit waren doppelt ansässige Kapitalgesellschaften (mit lediglich Sitz oder Geschäftsleitung im Inland) von der Organträgerfähigkeit ausgeschlossen. Erklärt wurde dies regelmäßig mit dem Blick auf das Doppelbesteuerungsrecht: Nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA gelten Gesellschaften in jenem Staat als ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen geschäftlichen Oberleitung befindet. Dies kann dazu führen, dass Gesellschaften mit Sitz im Inland aber Geschäftsleitung im Ausland abkommensrechtlich im Ausland ansässig sind, sodass für jene Einkünfte, die im Inland nicht betriebsstättenverfänglich sind, im Fall einer Organschaft über die Grenze tatsächlich ein Verlust des inländischen Besteuerungsrechtes bei dieser Gesellschaft droht<sup>36</sup>. Als Reaktion auf diese mögliche Gefahr der „Organschaft über die Grenze durch die Hintertüre“ hat der Gesetzgeber lange Zeit das kumulative Vorliegen von Sitz und Geschäftsleitung im Inland für den Organträger gefordert<sup>37</sup>.

Offenkundig geht dies aber dann zu weit, wenn der Organträger lediglich seinen Sitz, nicht aber die Geschäftsleitung im Ausland hat. In diesen Fällen droht nach den Grundsätzen des DBA-Rechts in aller Regel gar kein Verlust

36 Zum ganzen ausführlich *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), S. 341 ff.

37 Präzise seit der Kodifizierung der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch BGBl. 1969 I 1182 unter bewusster Ablehnung einer damals vorhandenen liberaleren Verwaltungspraxis (z. B. *FinBeh Hamburg*, 22. 7. 1965, DB 1965, 1158), vgl. *Rau*, DB 1969, 1668.

von Besteuerungsrechten durch eine „Organschaft über die Grenze“, weil der Organträger mit inländischer Geschäftsleitung ohnedies im Inland DBA-ansässig bleibt und daher jene Einkünfte, die der Geschäftsleitung zurechenbar sind bzw. deren Besteuerungsrecht von der Lage der Geschäftsleitung abhängt, weiterhin im Inland besteuert werden können. Das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz hat dem nunmehr Folge geleistet und doppelt ansässige Organträger zur Organschaft zugelassen, wenn sich immerhin ihre Geschäftsleitung im Inland befindet.

### c) Keine Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften

Die weitaus gravierendere Problematik der Inlandsbezogenheit der Organschaft zeigt sich allerdings bei der Frage der Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften als Organgesellschaften. Eine solche Einbeziehung ist nach geltendem Recht – jedenfalls bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft – nicht möglich. Dies führt insbesondere dazu, dass Verluste ausländischer Tochtergesellschaften nicht mit Gewinnen des inländischen Organträgers verrechnet werden können.

Obwohl es sich hierbei ohne Zweifel um einen betriebswirtschaftlich unbefriedigenden Zustand handelt, erscheint eine Übertragung des geltenden Konzernbesteuerungsrechts auch auf Auslandsbeteiligungen nicht ohne Weiteres zu verwirklichen zu sein. Hier sieht sich die Verlustberücksichtigung über die Grenze dem Problem gegenüber, dass eine Ergebnisverrechnung über die Grenze zwangsläufig zu Verzerrungen beim Fiskalaufkommen der betroffenen Staaten führt<sup>38</sup>. Zur Vermeidung dieser Verzerrungen müsste daher eine umfassende und international abgestimmte Regelung gefunden werden. Ein entsprechender Vorschlag war bereits im Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission über die steuerliche Erfassung von Auslandsverlusten enthalten<sup>39</sup>. Nach diesem Richtlinienvorschlag sollten Auslandsverluste von Konzerngesellschaften durch eine steuerlich zu berücksichtigende Rücklagenbildung bei der Obergesellschaft in die Konzernbesteuerung einbezogen werden. Gleichzeitig blieben die Auslandsverluste auch im jeweiligen ausländischen Staat weiterhin abzugsfähig. Zur Vermeidung einer endgültigen Doppelverwertung wäre eine Nachversteuerung im Staat der Konzernspitze vorzusehen. Eine Umsetzung des Richtlinienvorschlags war bislang zwar noch nicht mög-

38 Vgl. Müller-Gatermann, Überlegungen zur Änderung der Organschaftsbesteuerung, in: Kley u. a. (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, FS Ritter (1997), S. 460.

39 Richtlinienvorschlag zur Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebstätten und Tochtergesellschaften ABl. EG Nr. C 53 vom 28. 2. 1991; dazu z. B. Rief, Auslandsverluste und Verlustübertragung im EG-Steuerrecht, in: Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und Europäische Integration (1992), S. 195.

lich. Dennoch liegen die Konzepte für eine grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung von Auslandstochtergesellschaften bereit<sup>40</sup>.

Fraglich ist daher, ob sich eine grenzüberschreitende Berücksichtigung von Auslandsverlusten z. B. aus der Niederlassungsfreiheit des EG-Rechts ableiten lässt. Die Rechtsprechung des EuGH lässt dies bestenfalls in Ansätzen erkennen. So hat der EuGH in der Rechtssache *X AB und Y AB* die Auffassung vertreten, dass die bei einem nationalen (schwedischen) Konzernbesteuerungsrecht mögliche Berücksichtigung des Verlusts einer *inländischen* Konzerngesellschaft nicht dadurch behindert werden darf, dass die Beteiligung an dieser Inlandsgesellschaft über eine *ausländische* Zwischengesellschaft in einem anderen EG-Mitgliedstaat gehalten wird<sup>41</sup>. Daraus ist abgeleitet worden<sup>42</sup>, dass wenn schon die bloße Zwischenschaltung einer Auslandsgesellschaft keine nachteiligen Folgen auf die Verlustverrechnung im Konzern haben darf, so müsste dies umso mehr für die Tätigkeit der Auslandsgesellschaft selbst gelten, weshalb die Niederlassungsfreiheit auch die Verrechnung von Verlusten dieser ausländischen Gesellschaft schützen müsste. Es bleibt abzuwarten, ob sich der EuGH einer solchen Argumentation anschließt.

Bemerkenswert ist hier auch, dass Gerichte bereits beginnen, die in traditioneller Sicht von der inländischen Besteuerung „freizustellenden“ (d. h. nicht zu berücksichtigenden) ausländische Betriebsstättenverluste auf der Grundlage einer EG-rechtskonformen DBA-Auslegung im Inland zum Abzug zuzulassen<sup>43</sup>. Dieser Fall der Auslandsbetriebsstättenverluste ist nicht weit von jenem der Verluste aus ausländischen Tochtergesellschaften entfernt.

## 5. Zwischenergebnis

Verprobt man die Ergebnisse der Standortbestimmung des derzeitigen Rechts mit den oben vorangestellten Anforderungen an eine moderne Konzernbesteuerung, so ergibt sich zusammengefasst folgendes Bild:

- Die geforderte steuerliche Wettbewerbsneutralität, die eine Gleichbehandlung von konzernmäßig organisierten und sonstigen Unternehmen gewährleistet, ist durch den in der Organschaft erreichten steuerlichen Ergebnisausgleich grundsätzlich gegeben. Allerdings würde eine Weiterentwicklung des derzeitigen Zurechnungskonzepts zu einem umfassenden Einheitskonzept

40 Vgl. z. B. den Überblick über die verschiedenen Konzepte bei *Zehetner*, Besteuerung von Unternehmensgruppen und Auslandsverluste, in: *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998), S. 141 (143 ff.).

41 EuGH, 18. 11. 1999, Rs C-200/98 *X AB und Y AB*, Slg. 1999 I 8261.

42 *Saß*, SWI 1999, 472.

43 So VwGH, 25. 9. 2001, 99/14/0217, IStR 2001, 754 mit Anm. *FW*; dazu zuletzt *Vogel*, IStR 2002, 91.

(insbesondere wegen der dann jedenfalls notwendigen steuerlichen Ergebniskonsolidierung) diesen Neutralitätsgedanken noch verstärken.

- Die Neutralität der Konzernbesteuerung gegenüber der Konzernorganisation ist zwar nicht vollständig gegeben (wegen des nicht immer erfüllbaren Erfordernisses der finanziellen Beherrschung), aber durch den Wegfall der Voraussetzungen der organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung für körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft jedenfalls wesentlich verbessert worden.
- Bezüglich der internationalen Aspekte der Konzernbesteuerung ist festzuhalten, dass das geltende Recht eine Gleichbehandlung der Investition in Inlands- und Auslandsbeteiligungen nicht vorsieht. Eine Organschaft zu ausländischen Tochtergesellschaften ist grundsätzlich nicht möglich. Dies stellt nicht nur aus der Sicht der Unternehmen, sondern u. U. auch EG-rechtlich ein erhebliches Problem dar, das einer Lösung bedarf. Die teilweise Zulassung doppelt ansässiger Organträger zur Organschaft fällt demgegenüber kaum positiv ins Gewicht.
- Die Abstimmung der Konzernbesteuerung mit dem Handels- und Gesellschaftsrecht ist verbesserungsfähig. Hier führt die Verknüpfung der Konzernbesteuerung mit gesellschaftsrechtlichen Fragen der Gewinn- und Verlustübernahme sowie des Minderheitenschutzes zu einer vielfach nicht einseitigen Vermischung von Steuer- und Gesellschaftsrecht.

#### IV. Perspektiven der Konzernbesteuerung

##### 1. Weiterer Reformbedarf und Reformbereitschaft

Die Organschaft hat sich lange Zeit hindurch als ein besonders reformresistentes Rechtsinstitut erwiesen, deren Eckpunkte bis vor kurzem in direkter Folge auf die Rechtsprechung von Preußischem Oberverwaltungsgericht und Reichsfinanzhof zurückgeführt werden konnten. Erst in jüngster Zeit hat durch die Unternehmenssteuerreform und ihre Fortentwicklung eine spürbare Liberalisierung der ertragsteuerlichen Organschaft stattgefunden.

Fraglich ist nun, welchen weiteren Weg die Konzernbesteuerung nehmen wird. Zwei Grundmodelle stehen dabei für die zukünftige Rechtsentwicklung offen: Einerseits könnte die bisherige Organschaft als Grundkonzept weiter beibehalten werden und nur – im Sinne einer evolutionären Fortentwicklung des geltenden Rechts – im Bedarfsfall punktuell an aktuelle Erfordernisse angepasst werden. Andererseits könnte die begonnene Liberalisierung zum Auftakt einer umfassenden Reform der Konzernbesteuerung gemacht werden. Ein solches Reformwerk könnte die derzeitige „unvollkommene“ Konzernbe-

steuerung, die sich auf eine bloße Ergebniszusammenrechnung beschränkt, zu einer echten Einheitsbesteuerung revolutionär weiterentwickeln.

Diesen Scheideweg vor Augen hat der Bundestag der Bundesregierung gleichzeitig mit dem Steuersenkungsgesetz den Auftrag erteilt, die möglichen Perspektiven für eine zukünftige Reform der Konzernbesteuerung zu erarbeiten. Die Bundesregierung hat diesen Perspektivenbericht im April 2001 in Form des Berichts über die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform erstattet<sup>44</sup>. Im Ergebnis verfolgt dieser Bericht für die Weiterentwicklung der Konzernbesteuerung eine konservative Linie. Nach Abwägen der Vor- und Nachteile eines Abgehens vom derzeitigen System spricht sich der Bericht klar für die Beibehaltung des bisherigen Grundkonzepts der Organschaft aus. Als Nahziele möglicher Reformen werden lediglich einige Detailkorrekturen im Organschaftsrecht vorgeschlagen, die sich im wesentlichen in der Angleichung der gewerbsteuerlichen an die körperschaftsteuerliche Organschaft erschöpfen. Dieser Anregung ist der Gesetzgeber mittlerweile durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz gefolgt.

Über eine bloße Fortentwicklung der Organschaft hinausgehende Reformen werden vom Bericht zur Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform nicht einmal als langfristige Entwicklungsperspektive erwogen. Der zum Abschluss des Berichts angeführte Maßnahmenkatalog erwähnt die Konzernbesteuerung nicht. Vieles spricht daher dafür, im Bericht über die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform die Bestrebung zu sehen, unter die Debatte um die Reform der Konzernbesteuerung eher einen Schlussstrich zu ziehen als den Auftakt für weitere Reformdiskussionen zu setzen.

Das kurz vor Ende 2001 verabschiedete Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz liegt ebenfalls ganz auf dieser Linie<sup>45</sup>. Hauptziel ist dabei die Harmonisierung von gewerbsteuerlicher und körperschaftsteuerlicher Organschaft. Bemerkenswert sind auch die erstmaligen gesetzlichen Regelungen zur Mehrmütter-Organschaft<sup>46</sup>. Diese bringen nämlich insoweit eine „Weiterentwicklung“ der Konzernbesteuerung, als es sich in Wahrheit um deutliche Verschärfungen des bisherigen Rechtszustandes handelt, wenn die Rechtsprechung des BFH zur Zulässigkeit der gewerbsteuerlichen Mehrmütter-Organschaft korrigiert wird und zudem für die körperschaftsteuerliche Mehrmütter-Organschaft ab 2003 eine Mindestbeteiligung des einzelnen Gesellschafters von 25% gefordert wird. Diese Verschärfung, die ein Aushebeln der mit dem neuen Körperschaftsteuersystem angestrebten definitiven Körperschaftsteuer-

44 Bericht über die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform vom 18. 4. 2001, z. B. Beilage zu FR 2001/Heft 11.

45 BGBl. I 2001, 3858.

46 § 14 Abs. 2 KStG, § 34 Abs. 6 Nr. 4 KStG, § 2 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. § 36 Abs. 1 und 2 Satz 2 GewStG.

belastung auf Ebene der Organgesellschaft verhindern sollen, sind Gegenstand heftiger Kritik<sup>47</sup>. Dies gilt auch für den überraschend mit dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz<sup>48</sup> per 1. 1. 2002 eingeführten gesetzlichen Ausschluss von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von der Organshaft<sup>49</sup>.

## 2. Einheitskonzept oder Zurechnungstheorie?

Angesichts der klaren Absage, die die deutsche Bundesregierung einer Totalreform der Konzernbesteuerung in ihrem Bericht über die Fortwicklung der Unternehmenssteuerreform gegeben hat, ist davon auszugehen, dass Überlegungen für eine solche Reform in nächster Zeit politisch nicht umsetzbar sein dürften<sup>50</sup>. Damit entspricht die Reformsituation zur Organshaft in Deutschland etwa jener, die auch in Österreich (dessen Organshaft mit dem deutschen Recht weitgehend vergleichbar ist) vorzufinden ist. So wurde ein von Seiten der Wissenschaft in Österreich unterbreiteter Gesetzesvorschlag für eine Weiterentwicklung der traditionellen Organshaft hin zu einer modernen Besteuerung von Unternehmensgruppen<sup>51</sup> bislang vom Gesetzgeber nicht aufgegriffen. Diese politische Vorgabe gibt für die Hauptfrage der Konzernbesteuerung, nämlich ob das gegenwärtige Zurechnungskonzept beibehalten werden oder ein Einheitsmodell (das den Konzern konsequent als steuerliche Einheit versteht) geschaffen werden soll, in praktischer Hinsicht ein klares Votum für das derzeitige Zurechnungskonzept.

Dieses praktische Ergebnis lässt sich nach Durchführung der letzten Reformen auch theoretisch besser untermauern: Durch die im Zuge der Unternehmenssteuerreform und ihrer Fortentwicklung umgesetzten Reformen der Organshaft (Wegfall der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung) ist nämlich das für die Organshaft erforderliche Maß an Abhängigkeit der Organgesellschaft vom Organträger spürbar zurückgestuft worden. Durch die Beschränkung auf die finanzielle Beteiligung passen nunmehr Voraussetzungen und Rechtsfolge der Organshaft deutlich besser zusammen als nach früherer Rechtslage, wo bei vollständiger Integration der Organgesellschaft eine Einheitsbesteuerung näher gelegen hätte. Die Zurücknahme der Organschaftsvoraussetzungen spricht somit tendenziell für die Beibehaltung des Zurechnungskonzepts und gegen einen Übergang zu einem Einheitsmodell.

47 *Kirchhof/Raupach*, DB Beilage Nr. 3/2001; *Raupach*, DStR 2001, 1325.

48 BGBl. I 2001, 3922.

49 Vgl. dazu *Prinz*, FR 2002, 69; ausführlich auch *Hey*, FR 2001, 1279.

50 Ebenso *Prinz*, FR 2002, 70.

51 *Gassner*, Grundzüge einer Reform, in: *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg.), *Besteuerung von Unternehmensgruppen* (1998), S. 287.

Darüber hinaus darf auch nicht übersehen werden, dass der Übergang zu einem Einheitsmodell rechtstechnisch äußerst komplexe Fragestellungen mit sich bringt. So wäre vor dem Hintergrund der fehlenden Rechtsformneutralität des geltenden Steuerrechts z. B. die Frage zu lösen, wie bei rechtsformübergreifender Organschaft (somit bei Auftreten anderer Steuersubjekte als Kapitalgesellschaften als Organträger) ein Einheitsmodell umgesetzt werden sollte. Die Einheitsfiktion müsste dabei in letzter Konsequenz auch die Untergesellschaft nach den für die Rechtsform des Organträgers bestehenden Grundsätzen besteuern lassen. Die sich daraus ergebenden Einzelfragen (z. B. im Bereich der Behandlung von Dividenden, Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen, Abkommensberechtigung und Abkommensanwendung im DBA-Recht) sind zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht vollständig ausgelotet.

Weiters wäre auch der Eintritt bzw. Austritt in den Konzernkreis bei einem Einheitsmodell nur schwer in das derzeit geltende Steuerrecht einzufügen<sup>52</sup>. Konsequenterweise müsste in diesen Fällen von einer fiktiven Verschmelzung oder fiktiven Spaltung mit bzw. aus dem Konzernkreis ausgegangen werden. Das geltende Umwandlungssteuerrecht ist auf diese Fälle nicht vorbereitet. Schließlich ist auch völlig offen, wie bei einer solchen Einheitsbesteuerung eine Mehrmütter-Regelung für Gemeinschaftsunternehmen aussehen könnte.

### 3. Neuorientierung der Organschaft: Investitionsgedanke statt wirtschaftlicher Abhängigkeit

#### a) Neuordnung der Organschaftsvoraussetzungen

Ein wesentlicher Teil der gegen die Organschaft vorgebrachten Kritik bezog sich auf die Voraussetzungen der organisatorischen und der wirtschaftlichen Eingliederung, weil diese beiden Eingliederungsvoraussetzungen in der Praxis oft entweder gar nicht oder nur unter Schwierigkeiten herstellbar waren<sup>53</sup>. Kernpunkt der Kritik war dabei der Umstand, dass diese beiden Eingliederungsvoraussetzungen von der Organgesellschaft einen Grad der Abhängigkeit fordern, der heute nicht mehr zeitgemäß ist und mit einer modernen Konzernorganisation häufig nur schwer in Einklang gebracht werden kann. Der Gesetzgeber hat im Zuge der Unternehmenssteuerreform (mit dem Steuerentwurfgesetz) den insoweit bestehenden Handlungsbedarf erkannt und zunächst bei der Körperschaftsteuer beide Eingliederungsmerkmale beseitigt. Dies ist uneingeschränkt zu begrüßen. Auch die Fortführung dieser Liberali-

52 Vgl. dazu ausführlich Staringer, Besteuerung von Unternehmensgruppen und Umgründungen, in: Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998), S. 209.

53 Vgl. dazu oben Abschn. III.1.c) und III.1.d).

sierung der Organschaft durch das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz für die gewerbesteuerliche Organschaft ist positiv zu bewerten.

Durch den Wegfall der sonstigen Eingliederungsmerkmale stellt die finanzielle Eingliederung die letzte verbliebene objektive Organschaftsvoraussetzung dar. Die auf diese Weise zum „Anker“ der Organschaft gewordene finanzielle Eingliederung sollte daher auch weiterhin als Abgrenzungsmerkmal zu sonstigen Unternehmensverbindungen (ohne Beteiligungsverflechtung) beibehalten werden. Allenfalls könnte hier über eine Ausnahme für über eine gemeinsame Obergesellschaft verbundene Schwestergesellschaften, die selbst miteinander nicht beteiligungsmäßig verflochten sind, nachgedacht werden („indirekte Organschaft“).

Nicht übersehen werden sollte jedoch, dass die Verengung auf die finanzielle Eingliederung in Wahrheit die ganze Konzeption der Organschaft auf eine neue Grundlage stellt. Hatte die Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses der Organgesellschaft zum Organträger (und damit der steuerliche Gewinn- und Verlustausgleich im Organkreis) ihre traditionelle Rechtfertigung in der bis zur „Willenlosigkeit“ gesteigerten Abhängigkeit der Organgesellschaft, so ist diese traditionelle Rechtfertigung mit der Verengung auf die rein finanzielle Beherrschung (mit der eine weitgehende Abhängigkeit einhergehen kann, aber nicht muss) verloren gegangen. Die Rechtfertigung der Gewinn- und Verlustverrechnung im Organkreis liegt nun vielmehr im besonders intensiv ausgeprägten Beteiligungsengagement des Organträgers. Es ist letztlich die Investition des Organträgers, die eine Teilnahme am wirtschaftlichen Erfolg der Untergesellschaft indiziert.

#### *b) Konsequenzen des Investitionsgedankens*

Denkt man den Investitionsgedanken weiter, wären bei der Organschaft de lege ferenda einige Modifikationen vorzunehmen<sup>54</sup>: Liegt die Rechtfertigung der Ergebnisverrechnung in der Investition in die Untergesellschaft, dann müsste konsequenterweise das Ausmaß einer möglichen Verlustverrechnung beim Investor auf den Umfang der getätigten Investition beschränkt werden. Dies gilt umso mehr, wenn man den steuerlichen Verlustausgleich von der gesellschaftsrechtlichen Verlustübernahme abkoppelt. Hier ist sicherzustellen, dass die Konzernbesteuerung nicht zum Steuersparmodell zu Lasten des Fiskus wird. Technisch ließe sich eine solche Begrenzung der Verlustverrechnung in ähnlicher Weise erreichen, wie dies bereits im geltenden Recht für Personengesellschaften der Fall ist. So könnte eine Verlustverrechnung im Zuge der

<sup>54</sup> Vgl. zum Folgenden den Reformvorschlag zur Einführung einer Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich bei Gassner in: Gassner/Lang/Wiesner, Besteuerung von Unternehmensgruppen, S. 295.

Konzernbesteuerung zunächst unbegrenzt erfolgen. Bei Ausscheiden der Untergesellschaft aus dem Konzernverbund oder deren Insolvenz wären über die getätigte Investition hinaus in Anspruch genommenen Verluste dann von der Obergesellschaft nachzuversteuern.

Fraglich ist bei einem solchen Investitionskonzept, ab welchem Beteiligungsausmaß die für eine unmittelbare Zurechnung von Gewinnen und Verlusten erforderliche Beteiligungsintensität gegeben ist. Manches spricht hier dafür, die im derzeitigen Recht erforderliche einfache Mehrheit nicht als ausreichend anzusehen, zumal dies in vielen Fällen eine umfassende Einflussnahme auf die Tätigkeit der Untergesellschaft nicht ermöglicht. Dies spricht dafür, das Mindestbeteiligungserfordernis von 50% auf 75% zu erhöhen, da ab dieser Grenze typisiert eine ausreichende Einflussmöglichkeit und damit auch ein ausreichendes wirtschaftliches Engagement gegeben ist. Ergänzend könnte vorgesehene werden, bei Beteiligungen zwischen 50% und 75% eine Konzernbesteuerung unter zusätzlichen Voraussetzungen (wie z. B. der einheitlichen Leitung des Konzerns) zuzulassen. Dies würde auch für bestehende Organschaften den Übergang in ein neues Recht erleichtern.

Ein solches investitionsbezogenes Konzept müsste auch eine ausgewogene Lösung für den Problembereich der Mehrmütter-Organschaft bereithalten. Sieht man die Rechtfertigung der Verlustverrechnung im Konzern im intensiven Beteiligungsengagement des Gesellschafters, dann müsste auch bei der Mehrmütter-Organschaft eine unmittelbare Ergebnisverrechnung beim Gesellschafter (und nicht bei einer durch die Mehrmütter-Organschaft begründeten zwischengeschalteten Personengesellschaft) erfolgen. Entscheidend für die Möglichkeit zur Verlustverrechnung sollte dabei das von den Gesellschaftern übernommene Investitionsrisiko sein. Bei Mehrmütter-Verhältnissen (Gemeinschaftsunternehmen, Joint Ventures) ist dieses Investitionsrisiko aber typischerweise nicht an den Beteiligungsquoten der Einzelbeteiligten festzumachen, sondern nur an der Gesamtbeteiligung der Gemeinschaftsunternehmer, weil diese sich gerade zu einem gemeinschaftlichen Engagement verbunden haben. Aus diesem Grund hier ist die mit dem Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz ab 2003 eingeführte Einschränkung der Verlustverrechnung auf ein Mindestbeteiligungsausmaß von 25% zu hoch gegriffen. Zwar ist ein Mindestbeteiligungsausmaß des Einzelbeteiligten bei Mehrmütter-Verhältnissen durchaus geboten, dies sollte aber nur der Abgrenzung zum bloßen Portfolio-Investment dienen. Als mögliche Beteiligungsgrenze wäre hier ein Ausmaß von 5% denkbar.

#### 4. Abkopplung vom Gesellschaftsrecht

Die Sachgerechtigkeit des Erfordernisses eines Ergebnisabführungsvertrages ist bereits seit längerem für die körperschaftsteuerliche Organschaft umstritten. Der Gesetzgeber hat diese Kritik bisher nicht aufgegriffen und im Gegenteil durch die mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz bewirkte Ankopplung der gewerbsteuerlichen Organschaft an das Körperschaftsteuerrecht den Ergebnisabführungsvertrag auch im Gewerbesteuerrecht zur Organschaftsvoraussetzung gemacht.

Hauptargument der Befürworter der Beibehaltung des Ergebnisabführungsvertrages (bzw. sogar der Erweiterung seiner Bedeutung) ist dabei die Sorge, eine sonst nur auf die finanzielle Beteiligung abstellende Organschaft wäre in der Praxis allzu leicht herzustellen und würde daher einen nicht vertretbaren Gestaltungsspielraum eröffnen. Danach stellt der Ergebnisabführungsvertrag einen „Eintrittspreis“ in die Organschaft dar, da nur derjenige in den Genuss des steuerlichen Verlustausgleichs kommen soll, der auch bereit ist, die steuerlich verwerteten Verluste tatsächlich zu übernehmen<sup>55</sup>. Dieser Gedanke ist zwar im Ansatz richtig, trifft aber nicht den Kern der Sache: Letztlich geht es nur darum, dass die Obergesellschaft aus der Organschaft keinen wirtschaftlich ungerechtfertigten Steuervorteil ziehen darf. Dies lässt sich aber auch ohne Ergebnisabführungsvertrag relativ leicht in den Griff bekommen, wenn der Organträger bei der Beendigung der Organschaft zur Nachversteuerung solcher nicht tatsächlich erlittener Verluste verpflichtet wird. Dieses Konzept ist von der Besteuerung der Personengesellschaften her bekannt.

Die Kritik an der durch den Ergebnisabführungsvertrag bewirkten Verknüpfung von Steuerrecht und Gesellschaftsrecht liegt zunächst in der Minderheitenproblematik: Die durch den Ergebnisabführungsvertrag geschlossene Zwangsehe zwischen dem steuerlichem Verlustausgleich für den Organträger einerseits und der Dividendengarantie für die Minderheitsgesellschafter andererseits ist hier von Anfang an unglücklich. Fühlen sich Minderheitsaktionäre durch die Dividendengarantie übervorteilt, trägt bereits der Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages ein Anfechtungsrisiko in sich. Überhaupt ist nicht einzusehen, warum die Minderheitsgesellschafter von der Gewinnbeteiligung an der Organgesellschaft ausgeschlossen werden müssen, nur weil der Mehrheitsgesellschafter für sich einen steuerlichen Verlustausgleich anstrebt. Im Ergebnis zwingt die derzeitige Rechtslage dazu, die Minderheitsgesellschaftern aus steuerlichem Interesse des Mehrheitsgesellschafters (!) inhaltlich zu bloßen Zinsempfängern herabzustufen. Außerdem steht der Ergebnisabführungsvertrag der Ergebnisverantwortlichkeit der Untergesellschaft entge-

<sup>55</sup> Vgl. Müller-Gatermann in FS Ritter, S. 464.

gen und leistet damit einer oft unerwünschten Zentralisierung der Führungskompetenz an der Konzernspitze Vorschub.

All dies spricht dafür, den steuerlichen Ergebnisausgleich beim Organträger nicht vom Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages abhängig zu machen. Der Verzicht auf den Ergebnisabführungsvertrag bringt allerdings die Gefahr der Begründung einer Zwangsorganschaft mit sich. Dieser Gefahr wäre durch ein Antragsprinzip zu begegnen. Hier könnte z. B. ein Antrag auf Konzernbesteuerung durch die Untergesellschaft erfolgen. Die Obergesellschaft müsste diesem Antrag dann zustimmen. Anstelle der bisherigen fünfjährigen Mindestdauer des Ergebnisabführungsvertrages könnte eine Bindungsfrist für den gestellten Antrag vorgesehen werden.

### 5. Einführung einer Zwischenergebniseliminierung?

Eines der auffälligsten Merkmale der geltenden Konzernbesteuerung ist das Fehlen einer steuerlichen Eliminierung von Zwischenergebnissen innerhalb des Konzernkreises. Gedanklich liegt die Zwischengewinneliminierung dem Einheitsmodell einer Konzernbesteuerung näher als dem Zurechnungskonzept, da sie Leistungsbeziehungen zwischen den Mitgliedern des Organkreises so behandelt, als ob dieser ein einheitliches Unternehmen wäre. In einer dem Zurechnungskonzept folgenden Organschaft würde eine Zwischengewinneliminierung zwar bei strenger Sicht einen Fremdkörper bilden. Da die Zwischengewinneliminierung aber u. U. grobe Verzerrungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung von Organträger und Organgesellschaft vermeiden ließe, an deren Beibehaltung niemand gelegen sein kann, könnte sie pragmatisch auch in einem der Zurechnungstheorie folgenden Organschaftskonzept ihren Platz finden.

Das eigentliche Problem bei der Zwischengewinneliminierung liegt nicht so sehr in der Frage ihrer Sachgerechtigkeit bzw. Sinnhaftigkeit (hierüber besteht weitgehend Einigkeit<sup>56</sup>), sondern in ihrer technischen Ausgestaltung. Auf den ersten Blick würde sich hier eine Anknüpfung an das von der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung entwickelte Instrumentarium anbieten. Allerdings ist bei einer Verknüpfung mit der Konzernrechnungslegung im Sinne einer Maßgeblichkeit der Konzernbilanz für die Konzernbesteuerung Vorsicht geboten. Zum einen verfolgt die Konzernrechnungslegung andere Zielsetzungen als die steuerliche Gewinnermittlung, insbesondere ist die Konzernrechnungslegung von der Informationsfunktion des Konzernabschlusses dominiert, wogegen die Zahlungsbemessungsfunktion des Einzeljahresabschlusses

56 Vgl. die Nachweise bei *Grotherr*, Probleme und Modelle der Besteuerung nationaler und grenzüberschreitender Konzerne in der Europäischen Gemeinschaft (1994), S. 595; kritisch *Müller-Gatermann* in FS Ritter, S. 460.

hier in den Hintergrund tritt. Weiters müsste ein steuerlicher Konsolidierungskreis nach anderen Grundsätzen definiert werden als dies für den handelsrechtlichen Konsolidierungskreis, der grundsätzlich nach einem Weltabschlussprinzip bestimmt wird, der Fall ist. Insgesamt ist daher davon auszugehen, dass die handelsrechtlichen Konzernrechnungslegungsvorschriften gegenwärtig kein übertragbares Konzept für die Konzernbesteuerung bilden.

Damit müsste für eine steuerliche Zwischengewinneliminierung ein originär steuerrechtliches Instrumentarium neu geschaffen werden. Aus Vereinfachungsgründen könnte die Konzernbesteuerung hier allenfalls versuchen, Einzelparallelen zur Konzernrechnungslegung zu begründen. Die dabei notwendigen Anpassungen des Konzernrechnungslegungsrechts wären jedoch vermutlich so umfassend, dass eine echte Vorbildwirkung für die Konzernbesteuerung nicht mehr gegeben wäre. Auf diesem neuen Terrain der Steueretzgebung würden daher voraussichtlich erhebliche Vorarbeiten nötig sein, was die praktische Chance auf eine solche Reform nicht hoch einschätzen lässt.



# Außensteuerrechtliche Probleme der Unternehmensbesteuerung

Prof. Dr. Franz Wassermeyer

Vorsitzender Richter am BFH, München

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Einführung</li><li>II. Hinzurechnungsbesteuerung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Das Fehlen der konsequenten Umsetzung eines klaren Ordnungsgedankens</li><li>2. Die Hinzurechnungsbesteuerung als Mißbrauchsabwehrregelung</li><li>3. Konsequenzen für Tatbestand</li><li>4. Mehrere Möglichkeiten bei der Rechtsfolge</li><li>5. Keine Doppelbesteuerung von Hinzurechnungsbetrag und ausgeschütteter Dividende</li><li>6. Regelung im StSenkG und im Entwurf zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz</li><li>7. Systembruch: Schedulenbesteuerung</li><li>8. Code of Conduct Arbeitsgruppe der EU</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>9. Hinzurechnungsbesteuerungen, die vom Gedanken der Mißbrauchsabwehr nicht mehr getragen werden</li><li>10. Obergrenze der Belastung von Hinzurechnungsbetrag und ausgeschütteter Dividende</li><li>11. Erfordernis einer Mehrheitsbeteiligung</li><li>12. Konsequenzen</li><li>III. Die Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer (§ 4a KStG-E)<ul style="list-style-type: none"><li>1. Allgemeines</li><li>2. Welche Personengesellschaften sollen begünstigt sein?</li><li>3. Beide Auffassungen können die Entnahmeproblematik nicht lösen</li><li>4. Fazit</li></ul></li></ul> |
|--|---|

## I. Einführung

Die Unternehmenssteuerreform berührt zahllose außensteuerrechtliche Probleme. Sie können hier nicht alle behandelt werden. Statt dessen soll sich der Vortrag auf zwei Fragen beschränken. Er soll einerseits auf die nach wie vor heiß diskutierte Hinzurechnungsbesteuerung eingehen, ohne daß ich deshalb meinen in Köln vor dieser Gesellschaft gehaltenen Vortrag wiederholen werde<sup>1</sup>. Ich werde die Konzeption der Hinzurechnungsbesteuerung hinterfragen und der Frage nachgehen, inwieweit der deutsche Gesetzgeber seine eigene Konzeption in den §§ 7 ff. AStG konsequent umgesetzt hat. Zum anderen möchte ich die ursprünglich in § 4a KStG-E für Einzelunternehmer und Mit-

<sup>1</sup> Vgl. Wassermeyer, Außensteuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform, in Pelka (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, Köln 2001, S. 121 ff.

unternehmenschaften vorgesehene Möglichkeit besprechen, zur Körperschaftsteuer zu optieren. Ich bin der Auffassung, daß diese Option aus Gründen des internationalen Steuerrechts letztlich undurchführbar gewesen wäre. Ich glaube, daß diese Frage innerhalb der Forderung eine Rolle spielt, ob alle Unternehmen gleich besteuert werden müssen. Damit strahlt sie auch auf die Diskussion um eine Verletzung von Art. 9 GG aus.

## II. Hinzurechnungsbesteuerung

### 1. Das Fehlen der konsequenten Umsetzung eines klaren Ordnungsgedankens

Wenn das deutsche Außensteuerrecht sich heute – wie es immer mehr Autoren<sup>2</sup> vertreten – in einer Krise befindet, so beruht dies zu einem wesentlichen Teil auf dem Fehlen einer klaren Konzeption bzw. ihrer konsequenten Umsetzung innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung. Es sind die Zielvorgaben und damit die eigentliche Gerechtigkeitsidee der Hinzurechnungsbesteuerung verschwommen, weil der Gesetzgeber der Verlockung erlegen ist, einiges mitzunehmen, was gewissermaßen an den Rändern der Hinzurechnungsbesteuerung liegt, jedoch mit deren Zielen nichts mehr zu tun hat. Wir leiden heute an diesen überschießenden Tendenzen der Hinzurechnungsbesteuerung, weil vor allem sie mit dem EG-Recht unvereinbar sind. Diese These soll wie folgt begründet werden.

### 2. Die Hinzurechnungsbesteuerung als Mißbrauchsabwehrregelung

Die Bundesregierung hat das Gesetzgebungsverfahren zum Außensteuerreformgesetz mit sog. Leitsätzen vom 17. 12. 1970 eingeleitet<sup>3</sup>. In der entsprechenden Begründung heißt es zu der Thematik „Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften“ wörtlich:

„Zentralproblem der Steuerflucht ist die Einschaltung sog. Basisgesellschaften. Sie sind dadurch gekennzeichnet, daß sie keiner aktiven werbenden Geschäftstätigkeit nachgehen und ihr Einkommen im Sitzstaat nicht oder nur gering zu versteuern haben. Als selbständige juristische Person schirmen sie das in ihnen aufgefangene Einkommen gegen die deutsche Besteuerung bei den inländischen Gesellschaftern ab. Die Besteuerung, die bei ihnen ohne Einschaltung der Basisgesellschaft einsetzen würde, entfällt bis zu dem Zeitpunkt, in dem sie das aufgefangene Einkommen an sich ausschütten lassen.

2 Vgl. *Wassermeyer*, EuZW 2000, 513; *ders.*, Außensteuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform, FN 1; *Mössner*, IStR 2001 Heft 14 S. II; *Thömmes*, IStR 2001, 441; *Menck*, IStR 2001, 279.

3 Wiedergegeben bei *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 7 AStG, Gesetzesmaterialien.

Soll die Abschirmwirkung gegen die deutsche Besteuerung durch die Basisgesellschaft durchbrochen werden, so muß das bei ihr aufgefangene Einkommen bei den inländischen Gesellschaftern zur Versteuerung gebracht werden. Hierzu bedarf es nicht einer Negation der eigenen Rechtspersönlichkeit der Auslandsgesellschaft. Vielmehr ist beim inländischen Gesellschafter anzusetzen. Er soll steuerlich so behandelt werden, als hätte er sich das Einkommen ausschütten lassen.“

### 3. Konsequenzen für Tatbestand

Diese Begründung macht deutlich, daß dem Gesetzgeber eine Mißbrauchsabwehrregelung vorschwebte. Als mißbräuchlich wurde das Verlagern der Einkunftserzielung auf ausländische Kapitalgesellschaften und die dadurch eintretende Abschirmwirkung vor der inländischen Besteuerung angesehen. Der Mißbrauchsvorwurf beschränkt sich auf im Ausland niedrig besteuerte Einkünfte, die die ausländische Gesellschaft durch nicht aktive bzw. nicht werbende Geschäftstätigkeiten erzielt. Diese Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung folgt auch aus ihrer Vorgeschichte, die auf dem Oasenbericht und dem sog. Oasenerlaß aufbaut. Oasenbericht und Oasenerlaß richteten sich gegen die damals bekannten Briefkastengesellschaften vor allem in der Schweiz und in Liechtenstein. Setzt man diesen Konzeptionsgedanken der Hinzurechnungsbesteuerung konsequent um, so dürfen ihr nur solche Sachverhalte unterworfen werden, die nicht die Voraussetzungen einer aktiv werbenden Geschäftstätigkeit erfüllen und zumindest auf der Grundlage einer typisierenden Betrachtungsweise als mißbräuchliche Einkünfteverlagerungen angesehen werden können. Die Regelung darf nicht Sachverhalte erfassen, die schlechterdings mit Mißbrauch nichts zu tun haben. Es ist indes nicht zu übersehen, daß sich der Gesetzgeber von Anfang an bei der Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung an diesen Konzeptionsgedanken nicht gehalten hat.

### 4. Mehrere Möglichkeiten bei der Rechtsfolge

Von dem, was geregelt werden soll (Tatbestand), ist die Rechtsfolge der Regelung zu unterscheiden. Insoweit standen dem deutschen Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten zur Wahl. Er hätte sich der Technik des § 42 AO bzw. der des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bedienen und die Einkünfteerzielung durch die Basisgesellschaft den hinter ihr stehenden Gesellschaftern anteilig zurechnen können. Dann hätte er entweder die eigene Steuersubjektfähigkeit einer ausländischen Gesellschaft vollständig negieren oder ihr zumindest die Fähigkeit absprechen müssen, Einkünfte aus passivem Erwerb erzielen zu können. Er hätte die ausländische Kapitalgesellschaft z. B. als transparenten Rechtsträger behandeln können, wie wir es von einer Personengesellschaft gewohnt sind. Diesen Weg ist der Gesetzgeber ausdrücklich nicht gegangen. Statt dessen hat er nach dem US-amerikanischen Vorbild zum Mittel der Fiktion gegriffen und

eine Besteuerung angeordnet, auf Grund derer der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter unter bestimmten Beteiligungsvoraussetzungen fiktiv so behandelt wird, als habe seine Zwischengesellschaft ihre niedrigbesteuerten Einkünfte aus passivem Erwerb zum frühest möglichen Zeitpunkt ausgeschüttet. Diese Vorgehensweise ist zweifellos rechtlich zulässig. Man muß allerdings auch insoweit deutlich erkennen, daß sich daraus Zugzwänge für den Gesetzgeber ergeben. Einerseits anerkennt er damit die Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft und auch ihre eigene Steuersubjektfähigkeit. Die ausländische Gesellschaft kann z. B. im Inland beschränkt steuerpflichtig sein. Vor diesem Hintergrund darf sich die Finanzverwaltung deshalb nicht wundern, wenn der BFH den von den irischen Dublin-dock-Gesellschaften verwirklichten Sachverhalt steuerlich der Hinzurechnungsbesteuerung unterwirft<sup>4</sup>, weil der Gesetzgeber auf diese Sachverhalte gerade nicht die Anwendung des § 42 AO, sondern vorrangig die der §§ 7 ff. AStG angeordnet habe. Der BFH geht insoweit nicht davon aus, daß die Anwendung des § 42 AO gesetzlich ausgeschlossen sei. Er bezieht lediglich die vom Gesetzgeber in den §§ 7 ff. AStG getroffene Konzeptionsentscheidung in die Beurteilung des Mißbrauchsbegriffes ein. Das, was der Gesetzgeber nach §§ 7 ff. AStG besteuern will, kann für sich genommen nicht mißbräuchlich sein. Wenn deshalb der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Steueränderungsgesetz 2001 eine Ergänzung des § 42 AO um einen Abs. 2 vorschlägt<sup>5</sup>, der wie folgt lauten soll „Absatz 1 ist anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausgeschlossen ist“, und dies mit der hier angesprochenen BFH-Rechtsprechung begründet, dann hat er die BFH-Urteile entweder nicht gelesen oder nicht verstanden. Nach der Rechtsprechung schließen die §§ 7 ff. AStG die Anwendung des § 42 AO nicht denknotwendigerweise aus. Jedoch fallen zumindest die typischerweise unter §§ 7 ff. AStG zu subsumierenden Sachverhalte auf Grund der Entscheidung des deutschen Gesetzgebers aus dem Mißbrauchs-begriff des § 42 AO heraus.

Andererseits gilt, daß der Gesetzgeber, wenn er rechtsfolgemäßig zu dem Instrument der fiktiven Ausschüttung greift, die Fiktion konsequent zu Ende führen und den Hinzurechnungsbetrag in jeder Beziehung wie einen Gewinnanteil, eine Dividende oder einen sonstigen Bezug aus der Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft behandeln muß. Im Klartext bedeutet dies, daß an sich je nach der Person des inländischen Gesellschafters § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG oder § 8b Abs. 1 KStG auf den Hinzurechnungsbetrag angewendet werden muß, obwohl in § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG genau das Gegenteil steht. § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG beinhaltet insoweit einen Systembruch.

4 Vgl. BFH-Urteile vom 15. 12. 1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527 und vom 19. 1. 2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222.

5 Vgl. BR-Drucksache Nr. 399/01 lfd. Nr. 17.

## 5. Keine Doppelbesteuerung von Hinzurechnungsbetrag und ausgeschütteter Dividende

Schließlich muß ein weiterer Gesichtspunkt beachtet werden. Wenn der Gesetzgeber den Konzeptionsgedanken vorgibt, daß die Hinzurechnungsbesteuerung einerseits der Mißbrauchsabwehr dient und andererseits als eine zeitlich fiktiv vorgezogene Dividendenbesteuerung zu verstehen ist, dann müssen die §§ 7 ff. AStG sicher stellen, daß der Hinzurechnungsbetrag und die zeitgleich oder später ausgeschüttete Dividende nicht doppelt besteuert werden und daß spätestens im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttung die Steuerbelastung auf den Betrag begrenzt wird, der im Falle einer Sofortausschüttung als Steuer zu zahlen gewesen wäre. Im Klartext heißt dies, daß spätestens im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttung die Steuerbelastung auf den Betrag reduziert werden muß, der sich unter Anwendung des § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG, des § 8b Abs. 1 KStG und ggfs. der DBA-Schachtelprivilegien auf die tatsächlich ausgeschüttete Dividende als Steuerschuld ergibt. Der Gesetzgeber hat diesen Grundsatz jedoch schon in der Vergangenheit nicht beachtet. Es liegt heute eine betriebswirtschaftliche Dissertation von *Birgit Hadenfeldt*<sup>6</sup> vor, die die Steuerbelastung von inländischen Einkünften ausländischer Zwischengesellschaften ermittelt und dabei unter bestimmten Konstellationen für die Zeit vor dem Jahr 2000 zu Gesamtsteuerbelastungen kommt, die u. a. 77 v. H., 86,34 v. H., 106 v. H. und 107,6 v. H. ausmachen. Die Doppelbesteuerung von Hinzurechnungsbetrag und tatsächlich ausgeschütteter Dividende kann also durchaus enteignenden Charakter haben. Damit liegt eine verfassungswidrige Strafbesteuerung vor. Ähnliches gilt für die Regelungen im Steuersenkungsgesetz und im Entwurf zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz.

## 6. Regelung im StSenkG und im Entwurf zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz

Der Gesetzgeber hat allerdings im StSenkG 2000 erkannt, daß er sich selbst in eine gefährliche Situation hineinmanövriert hat. Einerseits wollte er und will er um keinen Preis § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG auf den Hinzurechnungsbetrag anwenden. Anders ausgedrückt wollte er und will er den Hinzurechnungsbetrag zwar in mancher, aber nicht in jeder Beziehung steuerlich wie eine Dividende behandeln. Er hat deshalb jedoch nicht zu einer

<sup>6</sup> *Hadenfeldt*, Die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz von Einkünften aus deutschen Quellen, Band 35 der Schriften des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg, Baden-Baden, 2001.

anderen Besteuerungstechnik ge-griffen, sondern lediglich den Hinzurechnungsbetrag aus den Einkünften aus Kapitalvermögen sowie aus dem Einkommen und aus dem zu versteuernden Einkommen herausgenommen, um ihn einer schulenartigen Besteuerung in Höhe von 38 v. H. zu unterwerfen. Der Hinzurechnungsbetrag wird damit zu einer 8. Einkunftsart. Die von ihm zu erhebende Schu-lensteuer wird der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer hinzugerechnet. Tatsächlich ist diese Vorgehensweise jedoch Augenwischerei. Dies wird deutlich, wenn man sich den Fall vorstellt, daß ein Steuerinländer an einer hoch besteuerten ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, die ihre Gewinne aus passivem Erwerb erzielt und eine Dividende von 100 Punkten an den Steuerinländer ausschüttet. Auf diese Dividende zahlt der Steuerinländer unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens im Höchststeuersatz eine deutsche ESt von 24,25 Punkten. Hält er aber dieselbe Beteiligung mittelbar über eine ausländische Holdinggesellschaft in einem EG-Mitgliedstaat, an der er zu 100 v. H. beteiligt ist, und wird die Dividende von 100 Punkten an den Steuerinländer durchgeschüttet, so entsteht bei ihm nach dem Steuersenkungsgesetz eine Steuerbelastung von 53,035 Punkten<sup>7</sup>. Diese Steuerbelastung ist auf die Doppelbesteuerung der tatsächlich ausgeschütteten Dividende einerseits und des Hinzurechnungsbetrages andererseits zurückzuführen. Es versteht sich von selbst, daß diese 53,035 Punkte als in einem Veranlassungszusammenhang mit der unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Beteiligung gesehen werden. Unbeschadet der eingeführten Schu-lenbesteuerung versteht keiner, weshalb das, was jemand mittelbar über eine Holdinggesellschaft erzielt, eine um 218,7 v. H. höhere deutsche ESt auslöst als das, was bei unmittelbarem Bezug geschuldet würde. EG-rechtlich bedeutet diese Strafbesteuerung eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit. Innerstaatlich gesehen hat der deutsche Gesetzgeber seinen eigenen Konzeptionsgedanken nicht konsequent zu Ende gedacht.

In dem Entwurf eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes wird die Doppelbesteuerung nur teilweise beseitigt. Die später ausgeschüttete Dividende wird beim inländischen Gesellschafter entweder gemäß § 8b Abs. 1 KStG oder gemäß § 3 Nr. 41 EStG nur dann steuerfrei gestellt, wenn sie spätestens innerhalb von 7 Jahren nach der Hinzurechnungsbesteuerung zufließt. Unter dieser Voraussetzung wird nur der Hinzurechnungsbetrag bei einer inländischen Körperschaft mit 25 v. H. KSt zuzüglich Gewerbesteuer und bei einer natürlichen Person mit dem Spitzensteuersatz von 48,5 v. H. ESt besteuert. Kann die 7-Jahresfrist nicht eingehalten werden, so führt die dann vorgesehene Doppelbesteuerung zu einer Belastung von über 100 v. H., was das folgende Beispiel belegen mag:

<sup>7</sup> Zur Berechnung vgl. Wassermeyer, FN 1, S. 123.

Ein Steuerinländer A ist zu 100 v. H. an einer ausländischen Kapitalgesellschaft T beteiligt, die im Jahr 01 nicht besteuerte Einkünfte aus passivem Erwerb von 100 erzielt. T schüttet die im Jahr 01 erzielten Einkünfte in Höhe von 100 im Jahr 10 an A aus. A soll die Beteiligung in einem inländischen Betriebsvermögen halten. A zahlt im Jahr 02 auf den Hinzurechnungsbetrag von 100 Gewerbesteuer in Höhe von 20 (= 5 v. H. von  $100 \times$  Hebesatz 400 v. H.). Er zahlt außerdem eine Einkommensteuer im Spitzensatz von 48,5 v. H., deren Bemessungsgrundlage allerdings um die Gewerbesteuer auf den Hinzurechnungsbetrag gemindert wird. Die Bemessungsgrundlage beträgt  $100 - (48,5 \text{ v. H. von } 20) = 100 - 9,7 = 90,3$ . Davon 48,5 v. H. ergeben 43,8 Punkte Einkommensteuer. Im Jahr 10 zahlt A nach dem z. Zt. geltenden Recht auf den Gewinnanteil von 100 eine Gewerbesteuer von 10. Außerdem wird eine Einkommensteuer von 24,25 v. H. erhoben, deren Bemessungsgrundlage sich allerdings um die erhobene Gewerbesteuer mindert ( $24,25 \text{ v. H. von } 10 = 2,42$ ;  $100 - 2,42 = 97,58$ ). Damit beträgt die Einkommensteuer im Jahr 10  $24,25 \text{ v. H. von } 97,58 = 23,66$ . Die Gesamtbelastung des A für den aus der Zwischengesellschaft gezogenen Vorteil beträgt ( $20 + 10 =$ ) 30 Punkte inländische Gewerbesteuer zuzüglich ( $43,8 + 23,66 =$ ) 67,46 Punkte inländische Einkommensteuer oder insgesamt 97,46 Punkte. Rechnet man den Solidaritätszuschlag mit 5,5 v. H. von 67,46 = 3,71 Punkte und die Kirchensteuer mit 9 v. H. von 67,46 = 6,07 hinzu, ergibt sich eine Gesamtbelastung von 107,24. Damit hat die vorgeschlagene Regelung enteignende Wirkung. Ändert man das Beispiel dahin ab, daß A die Beteiligung im Privatvermögen hält, so verbleibt es immer noch bei einer Gesamtsteuerbelastung von 48,5 Punkte (Hinzurechnungsbetrag) + 24,25 Punkte (Dividendenbesteuerung) = 72,75 Punkte. Im Vergleich zu dem Normalsteuersatz von 48,5 v. H. fehlt für eine solche Steuerbelastung jeder Rechtfertigungsgrund. Damit ist die 7-Jahresfrist verfassungswidrig.

Für denjenigen, der nur eine Mini-Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft z. B. von 1 v. H. hält, steht die Frage unbeantwortet im Raum, weshalb der Hinzurechnungsbetrag bei ihm wie sonstige Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht wie eine Dividende besteuert wird, obwohl auch er nur als Kapitalanleger der Zwischengesellschaft wie ein fremder Geldgeber gegenübersteht. Die Frage geht dahin, ob die unterschiedliche steuerliche Vorbelastung bei der Gesellschaft überhaupt die höhere Gesellschafterbesteuerung in allen Fällen rechtfertigt. Im übrigen zeigt der Blick auf § 3c EStG, daß Fälle gravierender Ungleichbehandlung zumindest denkbar sind.

## 7. Systembruch: Schedulenbesteuerung

Die Behandlung des Hinzurechnungsbetrages als 8. Einkunftsart, die jedoch nicht in das zu versteuernde Einkommen eingeht, bedeutet insoweit einen

Systembruch, als das EStG und das KStG jedenfalls im Grundsatz von der Zusammenfassung aller Einkünfte im Einkommen ausgehen. Jede Ausnahme von diesem Grundsatz bedarf der Rechtfertigung. Eine solche ist für die Hinzurechnungsbesteuerung nicht zu erkennen, nachdem der Hinzurechnungsbetrag fast 30 Jahre lang in das Einkommen eingegangen ist. Nach dem Entwurf eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes will der Gesetzgeber das derzeit geltende AStG rückwirkend ändern. Der Hinzurechnungsbetrag soll wieder in das Einkommen eingehen und der normalen Tarifsteuer unterliegen. Der Hinzurechnungsbetrag wird wieder als Quasi-Dividende zu versteuern sein, weshalb von der weiteren Behandlung dieser Frage abgesehen werden kann.

### **8. Code of Conduct Arbeitsgruppe der EU**

Ungemach droht allerdings noch von einer ganz anderen Front. Die sog. Code of Conduct Arbeitsgruppe der EU bemängelt, daß Deutschland unlauteren Steuerwettbewerb betreibt. Die entsprechende Anwendung der Dividendenregelungen der DBA auf den Hinzurechnungsbetrag schirme inländische Gesellschafter von der Hinzurechnungsbesteuerung ab. Wiederum wird die vom Gesetzgeber gewählte Fiktionslösung kritisiert. Der deutsche Gesetzgeber will offenbar reagieren. Wiederum will er allerdings nicht das Problem an seiner Wurzel fassen und die Fiktionslösung aufgeben, sondern er will die Rechtsfolgen der Dividendenbesteuerung nicht in vollem Umfang auf den Hinzurechnungsbetrag anwenden. Es wird also zu einer weiteren Ungleichbehandlung zwischen Dividenden- und Hinzurechnungsbesteuerung kommen. Auch insoweit geht die Frage dahin, ob dies rechtlich zulässig ist, was meines Erachtens zu verneinen ist.

### **9. Hinzurechnungsbesteuerungen, die vom Gedanken der Mißbrauchsabwehr nicht mehr getragen werden**

Ich komme zurück zu der Überlegung, daß der Gesetzgeber zwar im Jahr 1972 eine Mißbrauchsabwehrregelung beabsichtigte, daß die Hinzurechnungsbesteuerung jedoch ihrem Regelungsgegenstand nach von Anfang an weit über den Mißbrauchsgedanken hinausgriff. Dies wird sehr deutlich, wenn man sich vorstellt, daß ein deutsches Unternehmen seine Produktion auf eine Tochtergesellschaft im niedrigbesteuernden Ausland verlagert. Dieser Vorgang mag für Deutschland im Hinblick auf den Verlust von Besteuerungssubstrat schmerzhaft sein. Er mag auch zu einer Besteuerung stiller Reserven bei der Muttergesellschaft führen. Die Tochtergesellschaft wird dennoch von § 8 AStG als eine aktive anerkannt. Ihre Einkünfte aus Produktionstätigkeit unterliegen nicht der Hinzurechnungsbesteuerung. Anders sieht die Sache aller-

dings aus, wenn ein deutsches Unternehmen seinen Vertrieb oder seine Forschungs- und Entwicklungsabteilung oder seine Finanzierungsaufgaben auf eine Tochtergesellschaft im niedrigbesteuernden Ausland auslagert. Dieser Tochtergesellschaft zeigt der deutsche Gesetzgeber in der Form der Hinzurechnungsbesteuerung die rote Karte. Im Vergleich der geschilderten Sachverhalte untereinander ist ein rechtfertigender Grund für die anderweitige Besteuerung der zuletzt genannten Sachverhalte nicht zu erkennen. Es muß mit aller Deutlichkeit gesagt werden<sup>8</sup>: Der Umstand, daß ein Steuerinländer im EU-Ausland investiert, obwohl er die gleiche Investition auch im Inland hätte anlegen können, darf für Deutschland allein kein Anlaß sein, einen Hinzurechnungsbetrag zu besteuern. Gleiches gilt für den bloßen Umstand, daß eine deutsch-beherrschte EU-Gesellschaft im EU-Ausland niedrig im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG besteuert wird bzw. daß ein Steuerinländer an der Geschäftstätigkeit seiner im EU-Ausland gegründeten Gesellschaft mitwirkt. Diese Tatbestände haben für sich genommen mit Mißbrauchsabwehr nichts zu tun. Hier hat der deutsche Gesetzgeber eine Regelung geschaffen, die darauf zielt, bestimmte unternehmerische Aktivitäten im Inland festzuhalten und ihre Verlagerung ins Ausland zu verhindern. Dies steht in einem eklatanten Widerspruch zu den Freizügigkeiten, wie sie der EGV garantiert.

Es muß auf einen zweiten Gesichtspunkt hingewiesen werden. Die Hinzurechnungsbesteuerung erfaßt auch sog. inländische Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft. Unter Mißbrauchsabwehrgesichtspunkten besteht dafür jedenfalls dann keine Rechtfertigung, wenn Deutschland die inländischen Einkünfte nach Abkommensrecht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft typischerweise besteuern kann. Interessant ist insoweit, daß die USA im Rahmen ihrer Subpart F Gesetzgebung die inländischen Einkünfte aus der Hinzurechnungsbesteuerung später wieder ausgeklammert haben. Deutschland ist dem jedoch nicht gefolgt. Die Subsumtion auch inländischer Einkünfte unter die Hinzurechnungsbesteuerung führt potentiell zu dem absurden Ergebnis, daß doppelte Gewerbesteuer erhoben wird, nämlich einmal von der ausländischen Zwischengesellschaft, falls sie im Inland über eine Betriebsstätte verfügt, und zum anderen von dem inländischen Gesellschafter, der die Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft in einem inländischen Betriebsvermögen hält und deshalb auf den Hinzurechnungsbetrag noch einmal Gewerbeertragsteuer zahlen muß. Diese Doppelbesteuerung wird durch nichts ausgeglichen. Man muß bei diesem Beispiel beachten, daß die Niedrigbesteuerung im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG bisher nur auf die im Sitz- oder Geschäftsleitungsstaat erhobenen ausländischen Steuern abstellt. Die Tatsache also, daß die ausländische Zwischengesellschaft in

<sup>8</sup> Ähnlich: *Thömmes*, IStR 2001, 441.

Deutschland mit ihren inländischen Betriebsstätteneinkünften im Zweifel hochbesteuert wird, verhinderte die Hinzurechnungsbesteuerung bisher nicht. Auch dies hat mit Mißbrauchsabwehr nichts mehr zu tun. Auch insoweit schießt der deutsche Gesetzgeber deutlich über seine eigenen Zielvorgaben hinaus.

Hier zeigt sich das Phänomen, an dem das AStG heute leidet, daß sich nämlich der deutsche Gesetzgeber im Jahr 1972 keineswegs auf eine Mißbrauchsabwehr beschränkt hat. Die überschießenden Regelungen stehen regelmäßig nicht mit dem EGV in Einklang. Sie sind entweder eindeutig EG-rechtswidrig oder es lassen sich zumindest gute Gründe für eine entsprechende EG-Rechtswidrigkeit vorbringen. Im Ergebnis bedarf der Aktiv-Katalog des § 8 Abs. 1 AStG einer Überarbeitung. Dabei kann es nicht nur um eine Anpassung an geänderte rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse gehen, wie es *Wolff*<sup>9</sup> meint, sondern es müssen alle aktivwerbenden Geschäftstätigkeiten von der Hinzurechnungsbesteuerung freigestellt werden. Was aktivwerbende Geschäftstätigkeiten sind, muß nach EG-Recht bestimmt werden. Die Hinzurechnungsbesteuerung darf sich nur noch auf Vermögensverwaltungen erstrecken, wobei über die Grenzen der Vermögensverwaltung sicherlich zu diskutieren sein wird.

#### 10. Obergrenze der Belastung von Hinzurechnungsbetrag und ausgeschütteter Dividende

Damit stellt sich die Frage, bis zu welcher Obergrenze eigentlich der Hinzurechnungsbetrag besteuert werden darf. Dazu folgt aus dem Mißbrauchsabwehrgedanken, daß eine deutsche Steuer sicherlich bis zu der Höhe erhoben werden darf, in der sie bei unmittelbarer Einkünfteerzielung durch den inländischen Gesellschafter (statt durch die ausländische Zwischengesellschaft) angefallen wäre. Jedoch darf keine höhere Steuer erhoben werden. Sie hätte Strafcharakter und stünde mit Art. 3 GG kaum in Einklang. Daraus folgt im einzelnen: Der deutsche Gesetzgeber muß jedenfalls solange, als er die wenig glückliche Gleichsetzung von Hinzurechnungsbetrag und Dividende nicht aufgibt, sowohl § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG als auch § 8b Abs. 1 KStG als auch die Dividendenvorschriften der DBA (§ 10 Abs. 5 AStG) auf den Hinzurechnungsbetrag anwenden. Zumindest muß er im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttung die Steuergesamtbelastung auf die Beträge reduzieren, die sich bei Anwendung der genannten Vorschriften ergeben. Er muß ferner die Anwendung des § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG bzw. des § 8b Abs. 1 KStG vorsehen, wenn und soweit die ausländische Zwischengesellschaft selbst Dividenden erzielt und diese in den Hinzurechnungsbetrag eingehen. Dies gilt unabhängig

<sup>9</sup> So aber *Wolff*, IStR 2001, 440.

von der Vorbelastung der Dividenden und ihrer aktiven oder passiven Natur. Insoweit ist der Entwurf eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes auf einem richtigen Weg, wenn er künftig alle von Zwischengesellschaften erzielten Dividenden und Beteiligungsveräußerungsgewinne von der Hinzurechnungsbesteuerung ausnehmen will (§ 8 Abs. 1 Nrn. 8 und 9 AStG-E). Der deutsche Gesetzgeber muß im übrigen die entsprechende Anwendung der Vorschriften der DBA vorsehen, die bei unmittelbarem Bezug der Einkünfte durch den unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter anzuwenden wären. Schließlich muß er dafür Sorge tragen, daß Hinzurechnungsbetrag und Ausschüttung nicht doppelt besteuert werden. Insoweit liegt es in der Logik der hier befürworteten Mißbrauchsabwehrregelung, daß die Ausschüttung – wie in § 3 Nr. 41 EStG-Entwurf vorgesehen – überhaupt nicht besteuert werden darf, weil die ausgeschütteten Gewinne bereits vorher dem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter erzielungsmäßig zugerechnet wurden. Unverständlich ist aber – wie bereits ausgeführt<sup>10</sup> – die zeitliche Begrenzung auf 7 Jahre innerhalb des § 3 Nr. 41 EStG-E. Außerdem stellt sich die Frage, wie im Fall der entgeltlichen und unentgeltlichen Anteilsübertragung nach Hinzurechnung und vor Ausschüttung zu verfahren ist.

### 11. Erfordernis einer Mehrheitsbeteiligung

Geht man davon aus, daß die Hinzurechnungsbesteuerung der Mißbrauchsabwehr dient, dann kann sie eigentlich nur bei den Steuerinländern ansetzen, die in der Lage sind, die ausländische Zwischengesellschaft einkünfteverlagernd und in diesem Sinne mißbräuchlich einzusetzen. Aus dieser Sicht ist es im Denkansatz richtig, daß § 7 Abs. 1 AStG eine Inländerbeherrschung voraussetzt. Die Frage geht jedoch dahin, ob dies ausreicht. Ein Steuerinländer, der selbst nur 1 v. H. an einer deutschbeherrschten, ausländischen Zwischengesellschaft hält, hat solange keine Möglichkeit der Einkünfteverlagerung auf die Zwischengesellschaft, als er nicht mit den übrigen Gesellschaftern generell oder zumindest bei bestimmten Einzelmaßnahmen beherrschend zusammenwirkt. Entscheidend ist also letztlich, ob die Gesellschafter, von denen jeder für sich gesehen weniger als 50 v. H. der Anteile hält, die aber zusammen mehr als 50 v. H. der Anteile halten, untereinander nahestehen. Dabei kann das Nahestehen auch z. B. durch einen gemeinsam bestellten Treuhänder begründet werden, der die Anteile im Interesse der Gesellschafter hält und verwaltet. Greift dieser Gedanken durch, dann muß allerdings auch der Steuerinländer der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen werden, der selbst weniger als 50 v. H. an einer Zwischengesellschaft hält, diese jedoch zusammen mit ihm nahestehenden Steuerausländern beherrscht. Mit dieser Überlegung ist es un-

<sup>10</sup> Vgl. oben Nr. 6.

vereinbar, wenn der deutsche Gesetzgeber im StÄndG 1992<sup>11</sup> die Beteiligungsgrenze für Steuerinländer speziell bei sog. Kapitalanlagegesellschaften auf 10 v. H. abgesenkt hat und sie in § 7 Abs. 6 AStG-E auf 1 v. H. bzw. auf unter 1 v. H. abzusenken beabsichtigt. Auch dies ist letztlich eine bloße Emotionsentscheidung, die mit der Mißbrauchsabwehr nichts zu tun hat. Man wittert dort Unrat, wo keiner sein kann. Wer mit unter 1 v. H. an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, hält die Beteiligung regelmäßig als Kapitalanlage und nicht als Einkünfteverlagerungsinstrument. Dann aber muß diese Beteiligung wie jede andere Kapitalanlage und insbesondere wie jede entsprechende Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft besteuert werden. Ich teile auch insoweit die EG-rechtlichen Bedenken, die von *Thömmes*<sup>12</sup> geäußert wurden.

## 12. Konsequenzen

Zieht man aus dem Gesagten die Konsequenzen, so kann die Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer bisherigen Form schon deshalb keine Zukunft haben, weil der deutsche Gesetzgeber sich zur Einführung von § 8b Abs. 1 KStG entschlossen hat und die an sich gebotene entsprechende Anwendung dieser Vorschrift auf den Hinzurechnungsbetrag die Hinzurechnungsbesteuerung insgesamt obsolet macht. Die in der EG garantierten Niederlassungs-, Dienstleistungs-, Kapitalverkehrs- und Warenverkehrsfreiheiten zwingen uns dazu, den Kapitalexpert, soweit er mit den genannten Freiheiten in engem Zusammenhang steht, steuernerutral zu akzeptieren. Die Hinzurechnungsbesteuerung muß sich auf bestimmte Vermögensverwaltungen beschränken. Man muß diese am Tatbestand einer mißbräuchlichen Einkünfteverlagerung messen. Die insoweit abweichende Auffassung des BMF<sup>13</sup> stimmt mit dem EG-Recht nicht überein. Der Gesetzgeber sollte das System der Ausschüttungsfiktion aufgeben und zu einem System der Einkünftezurechnung nach der Art des § 42 AO bzw. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG wechseln. Dann könnte er einerseits § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG auf echte Dividendeneinkünfte anwenden. Außerdem wäre gewährleistet, daß der Hinzurechnungsbesteuerung nur solche Einkünfte unterliegen, die auch bei einem tatsächlichen Zufluß in der Person des Steuerinländers sachlich steuerpflichtig wären. Der Wechsel würde die Hinzurechnungsbesteuerung stark vereinfachen, weil sich z. B. der gesamte Bereich der Einkünfteermittlung dann nach den allgemeinen Vorschriften bestimmt. Die Streichung von § 10 Abs. 5 AStG wäre unproblematisch. Sollte der Gesetzgeber dem hier unterbreiteten Vorschlag folgen, bedeu-

11 StÄndG 1992 vom 25. 2. 1992, BGBl. I 1992, 297, BSBl. I 192, 146.

12 *Thömmes*, IStR 2001, 441.

13 Vgl. *Wolff*, IStR 2001, 440.

tet dieser allerdings auch, daß viele Sachverhalte gerechtfertigter Weise aus der Hinzurechnungsbesteuerung entlassen werden. Ich schätze, daß die Hinzurechnungsbesteuerung dann noch höchstens 20 v. H. der Sachverhalte erfaßt, die sie heute berührt. Die Hinzurechnungsbesteuerung muß also deutlich zurückgefahren werden.

### III. Die Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer (§ 4a KStG-E)

#### 1. Allgemeines

Bekanntlich sah der Entwurf zum Unternehmenssteuerreform-Gesetz einen § 4a KStG-E vor, durch den Einzelunternehmern und Personengesellschaften das Recht eingeräumt werden sollte, zur Körperschaftsteuer zu optieren. Die Bundesregierung hat diesen Vorschlag später zurückgezogen. Er wird jedoch in letzter Zeit gelegentlich von Mitgliedern der CDU/CSU-Fraktion und insbesondere von deren Fraktionsvorsitzenden diskutiert. Hier soll dargelegt werden, daß die in § 4a KStG-E vorgeschlagene Regelung aus Gründen undurchführbar, die im internationalen Unternehmenssteuerrecht angesiedelt sind und die in der Öffentlichkeit fast nicht erörtert wurden.

#### 2. Welche Personengesellschaften sollen begünstigt sein?

Nach § 4a KStG-E sollte eine natürliche Person oder eine Mitunternehmerschaft nach § 1 Abs. 1a KStG-E, die in einem inländischen Betrieb Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit erzielt, mit den Einkünften aus diesem Betrieb wie eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft besteuert werden. Zu dieser Formulierung hatte sich ein Streit darüber entzündet, was unter dem Ausdruck „inländischer Betrieb“ zu verstehen ist. Dieser Streit muß vor dem Hintergrund gesehen werden, daß es sowohl ausländische Personengesellschaften mit inländischen Betriebsstätten als auch inländische Personengesellschaften mit ausländischen Betriebsstätten gibt. *Krabbe*<sup>14</sup> vertrat die Auffassung, daß den Verfassern des Entwurfs zu § 4a KStG der Unterschied zwischen den Begriffen „Betrieb“ und „Betriebsstätte“ sehr wohl bekannt gewesen sei, weshalb man den Begriff „inländischer Betrieb“ stets auf den gesamten Betrieb einschließlich einer ausländischen Betriebsstätte beziehen müsse. Daraus folgerte *Krabbe* weiter, daß eine ausländische Personengesellschaft mit inländischer

<sup>14</sup> *Krabbe*, Das Optionsmodell im internationalen Steuerrecht, Arbeitsunterlage der Kölner Tagung zur Reform der Unternehmensbesteuerung v. 30. bis 31. 3. 2000, Köln 2000, S. 133 ff.

Betriebsstätte kein inländischer Betrieb sei und deshalb auch nicht zur Körperschaftsteuer optieren könne. Demgegenüber waren *Raupach/Völker* auf der 51. Jahrestagung der Fachanwälte für Steuerrecht der Auffassung<sup>15</sup>, § 4a Abs. 1 Satz 1 KStG-E müsse in Anlehnung an § 2 GewStG im Sinne einer inländischen Betriebsstätte verstanden werden, weshalb eine ausländische Personengesellschaft für ihre inländische Betriebsstätte zur Körperschaftsteuer optieren könne.

### 3. Beide Auffassungen können die Entnahmeproblematik nicht lösen

Auszugehen ist davon, daß die Option einer Personengesellschaft – aus Vereinfachungsgründen sollen sich die Ausführungen auf diese Rechtsform konzentrieren – zur Besteuerung als Körperschaft dazu zwingt, Entnahmen aus der Personengesellschaft wie Dividenden zu besteuern. Es gibt aber nicht nur die Entnahme von Gesellschaftsvermögen für Zwecke der privaten Lebensführung des Gesellschafters, sondern es gibt auch Vermögensbewegungen zwischen einem inländischen Stammhaus und einer ausländischen Betriebsstätte und umgekehrt sowie zwischen einem ausländischen Stammhaus und einer inländischen Betriebsstätte und umgekehrt. Derartige Vermögensbewegungen sind regelmäßig keine Entnahmen. Sie dürfen deshalb auch nicht wie Dividenden besteuert werden. Daraus leitet sich dann aber auf der Basis der von *Raupach/Völker* vertretenen Auffassung die Möglichkeit ab, den Gewinn einer inländischen Betriebsstätte zunächst in das ausländische Stammhaus zu überführen und ihn dort zeitverschoben zu entnehmen. In diesem Fall läge das Entnahmebesteuerungsrecht regelmäßig beim ausländischen Stammhausstaat. Die deutsche Quasi-Dividendenbesteuerung könnte unschwer unterlaufen werden. Entsprechendes würde im übrigen für den Gewinn des inländischen Stammhauses gelten, der zunächst in die ausländische Betriebsstätte überführt und dort entnommen wird. Wollte man sich aus diesem Grunde der Auffassung von *Krabbe* anschließen, so müßte man die inländische Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft anders als die inländische Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft besteuern. Dies ist wiederum EGV-rechtlich nicht möglich.

### 4. Fazit

Nach der hier vertretenen Auffassung kann der deutsche Gesetzgeber keine Optionsregelung schaffen, bei der die an sich selbstverständliche Besteuerung der Entnahmen als Quasi-Dividende ohne weiteres gestaltunsmäßig unterlaufen werden kann. Daraus folgt zugleich, daß die Forderung einer rechtsform-

<sup>15</sup> *Raupach/Völker*, in Arbeitsbuch, S. 243 ff., 322 ff.

unabhängigen Unternehmensbesteuerung nicht isoliert auf Deutschland bezogen gesehen darf. Sie ist nur realisierbar, wenn zumindest innerhalb der EG und zwischen den sog. Industriestaaten einheitliche Besteuerungsgrundsätze gelten. Solange diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, muß man mit der Erkenntnis leben, daß die Option von Einzelunternehmen und Personengesellschaft zur Körperschaftsteuer zwar technisch durchführbar ist, daß ihre Besteuerungsfolgen jedoch ohne weiteres unterlaufen werden können. Dies kann der deutsche Gesetzgeber nicht hinnehmen. Daran muß die Option jedenfalls solange scheitern, als Körperschaften und Personengesellschaften einem wesentlich ungleichen Steuersatz unterliegen. Dies muß wiederum bei der Auslegung von Art. 9 Abs. 1 GG berücksichtigt werden. Die Vorschrift begründet nur ein Prinzip der freien sozialen Gruppenbildung. Sie schützt aber nicht die Gruppe vor ihrer Besteuerung. Insoweit ergibt sich ein Schutz nur aus Art. 14 GG, was aber eine erdrosselnde bzw. konfiskatorische Wirkung der Steuer voraussetzt.

---

## Diskussion

zu den Referaten von Dr. *Claus Staringer*  
und Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*

Leitung  
Prof. Dr. *Siegbert F. Seeger*

*Prof. Dr. Hüttemann:*

Herr *Staringer*, Sie waren so verwundert, dass sich die gewerbsteuerliche und die körperschaftsteuerliche Organschaft so unterschiedlich entwickelt haben. Ich kann Ihre Verwunderung nicht teilen, wenn man von den unterschiedlichen Zwecksetzungen beider Regelungen, wie sie in der Rechtsprechung entwickelt worden sind, ausgeht. Bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft handelt es sich doch um eine Art Vergünstigung, bei der die Leistungsfähigkeit mehrerer Rechtsträger rechtsträgerübergreifend zusammengerechnet wird. Dagegen steht bei der gewerbsteuerlichen Organschaft die Gemeindefunktion im Vordergrund. Und deshalb ist es m. E. folgerichtig, dass bei der Körperschaftsteuer ein voluntatives Element, nämlich der zusätzliche Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags, Voraussetzung ist, während man bei der gewerbsteuerlichen Organschaft zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen einen anderen Ausgangspunkt sucht, auch wenn ich Ihnen zugebe, dass der Gemeindefunktions-

gedanke sich weitgehend verflüchtigt hat. Dies hat ja auch dazu geführt, dass man jetzt reformiert. Aber noch wichtiger ist mir der Gessler-Hut, Herr *Starlinger*, den Sie im Ergebnisabführungsvertrag gesehen haben. Diesen Vergleich kann ich so nicht nachvollziehen, wenn ich mir vorstelle, dass wir heute morgen sehr ernsthaft auch über die Frage gestritten haben, ob man die Gesellschaft im Verhältnis zum Gesellschafter als eigenes Steuerrechtssubjekt versteht. Wenn ich Sie richtig verstehe, führt die 75-prozentige Beteiligung eines Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft dazu, dass wir das Ergebnis der Gesellschaft dem Gesellschafter wie eigenes Einkommen zurechnen, ihm die Möglichkeit geben, Verluste und Gewinne mit eigenen Gewinnen und Verlusten zu verrechnen. Das scheint mir, da bin ich aber vielleicht etwas zivilrechtlich vorgeprägt, nur richtig zu sein, wenn wir über einen Ergebnisabführungsvertrag unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten auch einen sachlichen Grund dafür finden, fremde Leistungsfähigkeit zuzurechnen. Nämlich dadurch, dass die Gewinne voll ausgeschüttet werden können, weil ein Anspruch darauf besteht, und – was viel wichtiger ist – hinsichtlich der Verluste, dass der Gesellschafter diese Verluste tatsächlich tragen muss. Ich sehe jedenfalls nicht, wie man ohne einen Ergebnisabführungsvertrag im System des geltenden Unternehmenssteuerrechts eine solche Ergebniszurechnung rechtfertigen soll. Und ein Wort noch zum Gesellschaftsrecht: Sie haben ja für eine Abkopplung von Gesellschaftsrecht plädiert. Auch das sehe ich anders. Es war eine ganz bewusste und, wie ich fand, richtige Entscheidung des Gesetzgebers des Aktiengesetzes 1965, die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen dafür zu schaffen, dass die Konzernbesteuerung auch gesellschaftsrechtlich nachvollzogen werden kann. Und insofern scheint es mir sinnvoll zu sein, auch im Bereich der Ertragsbesteuerung, eine Konzernbesteuerung davon abhängig zu machen, dass auch gesellschaftsrechtlich hier die Grundlage über den Ergebnisabführungsvertrag geschaffen wird. Wenn Sie das nicht machen, sind wir im faktischen Konzern und müssen dann die Probleme mit Steuerumlagen usw. lösen. Das scheint mir ebenso so schwierig zu sein wie die Situation im Gewerbesteuerrecht, wo die gewerbesteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen häufig mit dem Verbot des qualifiziert faktischen Konzerns kollidieren.

*Prof. Dr. Lüdicke:*

Ich möchte kurz auf die heute bereits mehrfach erwähnten Beschlussempfehlungen des Finanz- und Wirtschaftsausschusses des Bundesrates eingehen (BR-Drucks. 638/1/01). In ihnen finden sich nämlich auch einige Passagen zur gewerbesteuerlichen und zur Körperschaftsteuerlichen Organschaft, die vielleicht von Interesse sind. Es wird dort einmal vorgeschlagen, dass entgegen dem, was zur Zeit noch von der Bundesregierung geplant wird, die gewerbesteuerliche Organschaft nur noch bei Erfüllung der Voraussetzungen der kör-

perschaftsteuerlichen Organschaft möglich sein soll, das heißt Abrücken von der zweiten Möglichkeit, der alternativen Möglichkeit der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung. Das geht also ein bisschen in die Richtung von dem, was Herr *Hüttemann* gerade gesagt hat. Der andere Punkt betrifft die Mehrmütterorganschaft. Dazu schlägt der Finanz- und Wirtschaftsausschuss des Bundesrates letztlich aus finanziellen Erwägungen vor, ab dem Veranlagungszeitraum 2003 die Mehrmütterorganschaft vollständig abzuschaffen, und zwar nicht nur für die Gewerbesteuer, sondern auch für die Körperschaftsteuer. Letzteres allerdings leuchtet mir zur Zeit noch nicht so ganz ein, denn ich kann natürlich ein Jointventure auch in der Form einer Personengesellschaft führen, und dann habe ich körperschaftsteuerlich auch die Zurechnung, jedenfalls, wenn ich nicht in Verlustbeschränkungen nach Art des § 15a EStG komme. Also, man will vor allen Dingen zum Schutz der Gemeinden offenbar gewerbsteuerlich die Mehrmütterorganschaft nicht. Das Ganze wird allenfalls vordergründig mit systematischen Erwägungen begründet, im Grunde geht es immer nur um das Steueraufkommen und um die Gefahr von Missbräuchen.

*Prof. Dr. Wieland:*

Herr *Staringer*, ich würde auch gerne auf die Mehrmütterorganschaft noch einmal zurückkommen, und zwar auf Ihren Vorschlag unter 5., die Perspektiven: Da haben Sie den Investitionsgedanken sehr betont und in den Vordergrund gestellt. Für mich ergibt sich so ein gewisser Widerspruch darin, dass Sie auf der einen Seite sagen, eine finanzielle Eingliederung halten sie noch für erforderlich, und am liebsten würden Sie die Grenze bei 75 Prozent festmachen. Bei der Mehrmütterorganschaft wollen Sie aber dann heruntergehen auf bis zu 5 Prozent. Wie verträgt sich denn das mit dem Investitionsgedanken, wenn das Ihr Leitprinzip ist? Warum reicht dann eine so geringe Investition aus, wenn andere noch mit investieren, um die Voraussetzungen zu erfüllen, die bei einer Mehrmütterorganschaft erforderlich sind?

*Dr. Staringer:*

Zunächst vielleicht zu den von Herrn *Hüttemann* gestellten Fragen; hier mache ich drei Fragenkomplexe aus. Zunächst das Verhältnis gewerbsteuerlicher und körperschaftsteuerlicher Organschaft, das scheint sich jetzt anhand der letzten Entwicklungen, die ich in meinem Referat noch nicht berücksichtigen konnte, auch etwas zu wandeln. Ob hier wohl wirklich der Ergebnisabführungsvertrag das Abgrenzungsmerkmal sein soll? Ich verstehe das Argument, dass dieses voluntative Element des Ergebnisabführungsvertrages bei der Gewerbesteuer gerade fehlen soll, damit man nicht dieses Gestaltungselement hier hineinbringen kann, damit die Gemeindefunktion dann tatsächlich

zum Durchbruch kommen kann. Sie haben selbst gesagt, dass auch auf andere Weise die Gemeindefunktionsfunktion recht einfach, technisch einfach unterlaufen werden kann, und das ist auch durch die Rechtsprechung so abgesegnet worden. Ich glaube auch, dass man in der Tat vorsichtig sein müsste mit einer Zwangsorganschaft; den Themenbereich der Zwangsorganschaft halte ich für recht sensibel, ich glaube, dass man sich gegen die Zwangsorganschaft aussprechen sollte, auch oder trotz dieser möglichen Gemeindefunktionsfunktion. Ich glaube aber deshalb nicht, dass man einen Ergebnisabführungsvertrag tatsächlich braucht, und mein Konzept hätte einen bloßen Antrag hier als ausreichend angesehen. Ich glaube, langfristig werden sich die Unterschiede zwischen gewerbsteuerlicher und körperschaftsteuerlicher Organschaft zwangsläufig einebnen müssen, weil es überhaupt nicht einsichtig ist, warum man sich gleichzeitig zwei Konzepten aussetzen muss. Rein der Praktikabilität und der Wirtschaftlichkeit der Unternehmen her glaube ich nicht, dass es gerechtfertigt ist, hier zwei Konzepte parallel verfolgen zu müssen, mögen diese auch unterschiedliche Rechtfertigungen in sich tragen, und mir scheint die Rechtsentwicklung auch klar in diese Richtung zu gehen. Das führt mich zur zweiten Frage: der Punkt des Gessler-Hutes, den Sie angesprochen haben, den hätte ich nicht im Gesellschaftsrecht oder in der Verknüpfung mit dem Gesellschaftsrecht gesehen, sondern viel eher in den Eingliederungsvoraussetzungen, denn es sind die Eingliederungsvoraussetzungen, die insbesondere bei der Gewerbesteuer, wo ja bislang strengere Eingliederungsvoraussetzungen bestanden haben, den Konzern in eine bestimmte Organisationsstruktur zwingen, die er unter Umständen nicht haben will. Hier gibt es zahllose Beispiele, die für solche steuerlich motivierten Konzernbildungen demonstriert werden könnten, und das wäre mein Bild des Gessler-Hutes gewesen und das hätte sich mit der Parallelität zweier verschiedener Organschaftssysteme in Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer vielleicht sogar verdoppelt. Zum Gesellschaftsrecht: Sie hatten den Punkt vorgebracht, dass aus Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten der Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages tatsächlich notwendig wäre, weil nur die tatsächliche Übernahme von Ergebnissen es rechtfertigen würde, eine Zurechnung von Steuerbemessungsgrundlagen zum Organträger vorzunehmen. Ich habe das im Vortrag anders gesehen, ich sehe es in der Tat anders, ich weiß nicht wirklich, ob mit dem Begriff der Leistungsfähigkeit hier soviel anzufangen ist. Herr *Birk* war etwa beim letzten österreichischen Juristentag in Wien zu Gast zum Thema Leistungsfähigkeit, er weiß, dass wir in Österreich hier ein etwas anderes Verständnis haben. Ich hätte eigentlich folgende Konzeption verfolgt: Ich hätte gedacht, dass die intensive Beteiligung, ein starkes wirtschaftliches Engagement des Gesellschafters indiziert, dass gerade das die Rechtfertigung ist für eine gemeinsame Besteuerung, und ich hätte die tatsächliche Übernahme von Gewinnen etwa dann nicht mehr als notwendig angesehen, sie würde lediglich in der Gewinnausschüttung bestehen, die auszulösen

der Mehrheitsgesellschafter jederzeit in der Hand hätte. Sie haben selber gesagt, die Hürde, über die man springen müsste, liege in der Verlustberücksichtigung, und hier glaube ich, dass jemand, der zu etwa drei Viertel an einer Gesellschaft beteiligt ist, sich wirtschaftlich so stark engagiert, dass er diese Verluste auch wirtschaftlich erleiden kann oder erleidet, und dies hätte die Zurechnung eines Verlustes berücksichtigt. Was ich in meinem Referat nicht gesagt habe, was Sie vielleicht wieder beruhigt: Ich hätte auch eine Grenze der Verlustberücksichtigung beim Organträger vorgesehen, nämlich wenn man den Investitionsgedanken wirklich in den Vordergrund stellt, dann sollte die Verlustberücksichtigung auch gedeckelt sein mit dem Kapital, das der Gesellschafter eingesetzt hat. Das ließe sich technisch auch relativ leicht bewerkstelligen, indem man die Verluste zunächst zur Verrechnung zulässt und beim Ausscheiden der Tochter aus dem Organkreis oder bei deren Insolvenz zum Beispiel eine Nachversteuerung vornimmt.

*Prof. Dr. Haarmann:*

Herr *Wassermeyer*, vielen Dank noch einmal für Ihre Beiträge zum Thema Optionen. Da ich mich heute morgen für diesen Optionsgedanken stark gemacht habe, wollte ich eigentlich nur in Erinnerung rufen, dass es mittlerweile ja sehr viele Länder gibt, in denen entweder das Wahlrecht besteht oder in denen Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften besteuert werden. Ich denke einmal an die USA, ich denke aber auch an die ganzen lateinischen Länder in Europa. Das heißt, die Probleme, die Sie angeführt haben, sind sicher Probleme, mit denen man umgehen muss. Es ist auch sicherlich so, dass der § 4a im Körperschaftsteuergesetz, der dort vorgesehen war, nicht zu Ende gedacht war, und es da sicherlich noch vieler Ergänzungen bedurft hätte, um dieses Thema der Optionen in den Griff zu bekommen. Insofern war es vielleicht etwas verfrüht, wie hier die Dinge vorgetragen sind, und nicht voll durchdacht. Aber grundsätzlich muss es möglich sein, auch im grenzüberschreitenden Bereich die Option möglich zu machen, jedenfalls scheinen andere Länder damit kein Problem zu haben.

*Prof. Dr. Seer:*

Herr *Wassermeyer*, Ihr Vortrag war so eindrucksvoll, wie ich es damals schon in Köln erfahren habe. Sind Sie jetzt der Meinung, dass das Außensteuergesetz auch wirklich ersatzlos wegfallen kann? Es würde mich interessieren, ob Sie diese Konsequenz ziehen würden, und ob sich dadurch etwas Wesentliches ändern würde, wenn man vergleicht, wie viele Fälle ja EG-rechtswidrig sind. Sie sagten selbst, es würden von 100 oder 80 Fällen nur noch 20 übrig bleiben. Sollte man dann das Außensteuergesetz nicht fallen lassen? Das ist das eine. Und das zweite richtet sich an die jetzt mehrfach von Ihnen, Herr *Haarmann*,

angesprochene Option. Die Frage die man sich doch stellen muss, ist: Machen sich die ausländischen Rechtsordnungen das wirklich so einfach, wie Sie es vorhin kurz angedeutet haben? Sie wissen das natürlich besser, durch ein einfaches check-the-box-Verfahren z. B. in den Vereinigten Staaten. Da ist hauptsächlich auch eine Option in die Gegenrichtung zu verfolgen, dass eben die Kapitalgesellschaften zur Transparenz eines Personenunternehmens optieren. Und wenn man schaut, wie das Mitunternehmerkonzept in den Vereinigten Staaten umgesetzt worden ist, mit wie vielen Problemen man dort kämpft, wie komplex es in den Vereinigten Staaten ist. Auch Herr *Seeger*, Sie haben vorhin gesagt, uns würde der Mut zur Einfachheit fehlen: Die flat tax haben die Amerikaner bei weitem nicht, das ist eine der kompliziertesten Kodifikationen, die ich in meinem Leben je gesehen habe. Da muss ich einmal sagen, so einfach ist das alles nicht. Und wir fangen uns, und insofern möchte ich Herrn *Wassermeyer* uneingeschränkt zustimmen, enorme Probleme sowohl technisch als auch eben im DBA-Recht ein, sodass das gut überlegt sein muss.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Ich kann zu Herrn *Haarmann* nur sagen: Ich bin der festen Überzeugung, dass wir solche Umgehungsgestaltungen nicht hinnehmen können. Wir können nicht von dem Prinzip ausgehen, die Entnahme müsse wie eine Dividende besteuert werden. Dann gäbe es ganz simple Gestaltungsmöglichkeiten, in denen ich das Ausland einschalte, um die Besteuerung im Inland zu unterlaufen. Ich sehe im Augenblick noch nicht, wie diese Regelung, die ja zunächst innerstaatlich und dann in den Doppelbesteuerungsabkommen abgestimmt sein müsste, vollzogen werden könnte. So lange, wie ich das nicht sehe, halte ich diese Optionsmöglichkeit für nicht durchführbar. Zu Herrn *Seer*: Aus meiner Sicht können das Außensteuergesetz und die Hinzurechnungsbesteuerung entfallen. Ich sage Ihnen aber auch: Die Verwaltung sieht in dem AStG eine große Prophylaxe. Sie macht Vorschriften, damit die Banken gewisse Gestaltungen gar nicht erst beginnen, weil die ein Risiko in sich bergen. Und darin liegt das Problem: Wir machen heute Gesetze aus Gründen der Prophylaxe, damit irgendjemand Angst hat, überhaupt noch etwas zu gestalten. Ich kann aber nicht ausschließen, dass dafür eine gewisse Rechtfertigung gegeben ist. Die Finanzverwaltung tritt mit großer Härte gegen die Aufhebung des Außensteuergesetzes ein. Aber wenn man seinen Anwendungsbereich zurückfährt, z. B. auf 20 Prozent, dann könnte ich mich damit zufrieden geben.

*Prof. Dr. Seeger:*

Der Charme könnte ja auch darin liegen, dass der Gehilfe der Steuerhinterziehung für die hinterzogene Steuer haftet, und das könnte ja die Bank sein.

# Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl

Prof. Dr. Rainer Hüttemann  
Universität Osnabrück

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Die Besteuerung der Personenunternehmen nach der Unternehmenssteuerreform
  - 1. Die Tarifermäßigung des § 35 EStG n. F.
    - a) Die Steuersatzsenkung bei der Körperschaftsteuer als Ausgangspunkt
    - b) Regelungsgehalt
    - c) Verfassungsrechtliche Bedenken
    - d) Verschärfung der rechtsformabhängigen Besteuerung und verbleibende Belastungsunterschiede
    - e) Zwischenergebnis
  - 2. Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen bei Personenunternehmen
    - a) Abschaffung und Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes bei Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgabe
    - b) Einführung einer Reinvestitionsrücklage bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen
  - 3. Änderungen bei der Umstrukturierung in Personengesellschaften
    - a) Abschaffung und Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses
      - aa) Vom StEntlG 1999/2000/2002 zum UntStFG 2001
      - bb) Rechtssystematische Einordnung
    - b) Realteilung
    - c) § 6b EStG bei Personengesellschaften
- III. Perspektiven für die Besteuerung von Personenunternehmen
  - 1. Zum Stand nach der Unternehmenssteuerreform
  - 2. Der Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer
  - 3. Optionsrechte – Irrweg oder Ausweg?
  - 4. Beseitigung gewerbesteuerlicher Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen
  - 5. Gleichheitsgerechte steuerliche Entlastung des einbehaltenen Gewinns bei Personenunternehmen
  - 6. Beseitigung rechtsformspezifischer Unterschiede in der Bemessungsgrundlage
- IV. Schlusswort

## I. Einführung

Im Vorwort zur neunten Auflage ihres „Bilanz- und Unternehmenssteuerrechts“ hat *Brigitte Knobbe-Keuk* den Zustand des Unternehmenssteuerrechts mit folgender Anekdote beschrieben<sup>1</sup>: Ein Professor zeigt seinem neuen Assistenten die Themen für das anstehende Examen. Dieser ist überrascht: „Das sind ja die gleichen Fragen, die mir auch im Examen gestellt wurden!“ „Gewiss“, antwortet der Professor: „Die Fragen sind in jedem Examen die gleichen. Aber in jedem Jahr sind andere Antworten richtig.“ Diese Beschreibung hat – nach drei Jahren permanenter Steuerreform – nichts an Aktualität verloren. Immer noch gibt der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen jedes Jahr andere Antworten auf die gleichen Fragen. Dies gilt besonders im Bereich der Personenunternehmen, wie etwa das Hin und Her um den Mitunternehmererlass zeigt. Wie aber stellt sich die Besteuerung von Personenunternehmen nach drei Jahren permanenter Steuerreform dar? Hat der Einfluss der Rechtsformwahl zu- oder abgenommen? Welche Perspektiven liegen vor uns?

Betrachtet man die steuerlichen Änderungen bei Personenunternehmen in den letzten drei Jahren, so lassen sich zwei Arten von Änderungen unterscheiden. Da sind zunächst die Maßnahmen zur steuerlichen Entlastung von Personenunternehmen, die sich in erster Linie als „Anpassungsfolgen“ der Strukturreform bei der Körperschaftsteuer darstellen. Sie haben das Ziel, die steuerliche Belastung von Personenunternehmen zumindest im Ergebnis derjenigen von Kapitalgesellschaften anzunähern. Zu diesen „Gleichstellungsmaßnahmen“ zählen insbesondere die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG n. F., aber auch die Änderungen bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen. Ein zweiter Bereich von Änderungen betrifft das „Binnensystem“ der Besteuerung von Personenunternehmen und weist keinen sachlichen Bezug zur Körperschaftsteuerreform auf. Dazu gehören die Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Umstrukturierungen in Personengesellschaften.

In den weiteren Ausführungen möchte ich die verschiedenen Änderungen einer näheren Analyse unterziehen. Mein vorrangiges Interesse gilt dabei der steuersystematischen Einordnung der neuen Regelungen und ihrer inneren Folgerichtigkeit. Anschließend soll dann eine Zwischenbilanz gezogen und der Blick auf die „Perspektiven“ bei der Besteuerung von Personenunternehmen gerichtet werden.

---

1 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. V.

## II. Die Besteuerung der Personenunternehmen nach der Unternehmenssteuerreform

### 1. Die Tarifiermäßigung des § 35 EStG n. F.

#### a) Die Steuersatzsenkung bei der Körperschaftsteuer als Ausgangspunkt

Es entspricht wohl allgemeiner Ansicht, dass die im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes beschlossene Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 v. H. nicht ohne eine entsprechende Steuerentlastung für Personenunternehmen erfolgen konnte<sup>2</sup>. Dies ergibt sich jenseits aller verfassungsrechtlicher Überlegungen schon allein aus der Tatsache, dass über 80 v. H. der Unternehmen in Deutschland Personenunternehmen sind. Diese Sachzwänge haben bereits die Brühler Kommission bewogen, Vorschläge für eine Entlastung von Personenunternehmen zu machen<sup>3</sup>, von denen der Gesetzgeber bekanntlich dann zwei aufgegriffen hat<sup>4</sup>. Nachdem das sog. Optionsmodell, das Personenunternehmen ein Wahlrecht gewährte, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen, im weiteren Gesetzgebungsprozess auf der Strecke geblieben ist, blieb nur noch die sog. pauschale Gewerbesteueranrechnung übrig. Sie bildet – zusammen mit der allgemeinen Tarifsenkung bis zum Jahr 2005 – das Herzstück der steuerlichen Entlastung von Personenunternehmen.

#### b) Regelungsgehalt

Die Grundidee des neuen § 35 EStG besteht darin, die Absenkung des KSt-Satzes bei Kapitalgesellschaften über eine Abschaffung der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung bei Personenunternehmen „in etwa“ zu kompensieren<sup>5</sup>. Die Gewerbesteuer wird zwar weiter erhoben, ihre Belastungswirkung wird aber durch den Abzug als Betriebsausgabe und die neue Steuerermäßigung im Ergebnis neutralisiert. Dazu ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, um das 1,8fache des festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags im Veranlagungszeitraum. § 35 EStG zielt somit nur auf eine „pauschale“ Entlastung gewerblicher Einkünfte von der Gewerbesteuer. Deshalb hat der

2 Statt aller nur *Thiel*, Steuerberatung 2001, 1; *Lang* in: Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2000), S. 49, 102 f.

3 Siehe Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (sog. Brühler Kommission), Heft 66 der BMF-Schriftenreihe, S. 72 ff.

4 Vgl. Gesetzesbegründung zum Steuersenkungsgesetz, BT-Drucks. 14/2683 v. 15. 2. 2000, S. 97 f.

5 Zur Gewerbesteueranrechnung allgemein vgl. *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 540; *dies.*, DB 2000, 1192 ff.; *Korezkij*, BB 2001, 333 ff.; *Thiel*, Steuerberatung 2001, 1 ff.; *ders.*, StuW 2000, 413 ff.

Gesetzgeber auch erhebliche „Streuverluste“ in Kauf genommen<sup>6</sup>: Da die Anrechnung unabhängig von der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer ist, kommt es bei niedrigen Hebesätzen zu einer Über- und bei hohen Hebesätzen zu einer Unterkompensation. Darüber hinaus versagt der Entlastungsmechanismus ganz, wenn zwar Gewerbesteuer gezahlt worden ist, aber – etwa auf Grund eines Verlustausgleichs mit anderen negativen Einkünften oder eines Verlustabzugs nach § 10d EStG – kein zu versteuerndes Einkommen gegeben ist. Solche Anrechnungüberhänge finden auch in der Folgeperiode keine Berücksichtigung.

### c) Verfassungsrechtliche Bedenken

Gegen die neue Tarifiermäßigung sind schon im Gesetzgebungsverfahren verfassungsrechtliche Einwände erhoben worden. So ist aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht beanstandet worden, dass § 35 EStG zu einer nach Art. 106 GG unzulässigen Verschiebung des Steueraufkommens zwischen Bund, Ländern und Gemeinden führe<sup>7</sup>. Dagegen lässt sich zwar formal einwenden, dass die Gewerbesteuer und ihr Aufkommen durch eine Anrechnung nicht berührt werden und auch die Einkommensteuer durch die neue Tarifiermäßigung nicht in ihren Wesensmerkmalen verändert wird<sup>8</sup>. Verändert wird aber das Verhältnis der beiden Steuerarten. Durch die Anrechnung erhält die Gewerbesteuer praktisch den Charakter einer „Vorsteuer“ zur Einkommensteuer, d.h. Bund und Länder beteiligen die Gemeinden an einem Teil des Aufkommens aus der Einkommensteuer<sup>9</sup>. Im wirtschaftlichen Ergebnis wird damit dasselbe erreicht wie bei einer Abschaffung der Gewerbesteuer und einer direkten Beteiligung der Kommunen am Einkommensteueraufkommen. Eine solche Umverteilung des Steueraufkommens setzt aber nach Art. 106 GG eine Änderung der verfassungsrechtlichen Ertragszuständigkeit voraus<sup>10</sup>.

Gegen diese Bewertung lässt sich auch nicht einwenden, dass § 35 EStG nur eine „pauschale“ Anrechnung vorsieht. Denn ungeachtet der – im Einzelfall u. U. gravierenden Verwerfungen – bleibt die gesetzgeberische Hauptzielsetzung des § 35 EStG eindeutig die Abschaffung der Gewerbesteuer für Personenunternehmen.

6 Zum Folgenden vgl. nur *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192 ff.

7 *Hidien*, BB 2000, 485; *Schön*, *StuW* 2001, 151, 156; vgl. auch *Zitzelsberger*, *Grundlagen der Gewerbesteuer*, 1990, S. 238 f.

8 So *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1436; *Müller-Gatermann*, *GmbHR* 2000, 650, 656; *Thiel*, *StuW* 2000, 413, 417 f.

9 Zutreffend *Zitzelsberger* (Fn. 7), S. 238 f.

10 Zwar sind die Gemeinden schon jetzt am Einkommensteueraufkommen mit 15 v. H. beteiligt (vgl. auch Art. 106 Abs. 5 GG). Dieser Anteil ist aber nicht mit der ausschließlichen Ertragszuständigkeit bei der GewSt vergleichbar.

Was die verfassungsrechtliche Einordnung des § 35 EStG im System der Einkommensteuer betrifft<sup>11</sup>, so ist zunächst festzustellen, dass die Gewerbesteueranrechnung keine Fiskalzwecknorm darstellt. Ausgehend vom Nettoprinzip besteht kein sachlicher Grund, die gewerbesteuerliche Vorbelastung über den Betriebsausgabenabzug hinaus auch auf der Tarifebene zu berücksichtigen<sup>12</sup>. Die Tarifiermäßigung hat somit den Charakter einer Steuervergünstigung für gewerbliche Einkünfte, die an den allgemeinen Voraussetzungen für Sozialzwecknormen zu messen ist<sup>13</sup>. Geht man davon aus, dass die Entlastung gewerblicher Einkünfte von der Gewerbesteuer ein legitimes wirtschaftspolitisches Ziel darstellt, bleibt zu prüfen, ob die Steuervergünstigung auch im Sinne der neueren Rechtsprechung des BVerfG „gleichheitsgerecht“ ausgestaltet ist<sup>14</sup>. Auf den ersten Blick könnte man meinen, dass alle Steuerpflichtigen „gleichmäßig“ – nämlich in Höhe des 1,8fachen des Gewerbesteuermessbetrages entlastet würden<sup>15</sup>. Bezieht man hingegen richtigerweise sowohl die konkrete Vorbelastung mit Gewerbesteuer als auch die tatsächlichen Entlastungswirkungen mit ein, dann zeigt sich jedoch, dass § 35 EStG zu massiven Ungleichbehandlungen innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen mit gewerblichen Einkünften führt: Zum einen kommt es auf Grund des pauschalen Entlastungsfaktors zwangsläufig zu Unter- und Überkompensationen, zum anderen können erhebliche Anrechnungsüberhänge eintreten, d. h. es findet trotz gewerbesteuerlicher Vorbelastung überhaupt keine Tarifentlastung statt. Diese Auswirkungen sind keine bloßen „Typisierungseffekte“ mehr und lassen sich auch nicht mit Vereinfachungsgründen rechtfertigen, da eine exakte Gewerbesteueranrechnung durchaus ohne allzu großen Verwaltungsaufwand möglich wäre. Insoweit hat der Gesetzgeber also den verfassungsrechtlichen Spielraum für typisierende Regelungen überschritten<sup>16</sup>.

Darüber hinaus ist zweifelhaft, ob § 35 EStG auch deshalb gleichheitswidrig ist, weil nur gewerbliche Einkünfte entlastet werden, nicht aber Dividenden von Kapitalgesellschaften, die ebenfalls auf der Ebene der Kapitalgesellschaft gewerbesteuerlich vorbelastet sind<sup>17</sup>. Sieht man den Anknüpfungspunkt für die Gewerbesteueranrechnung allein in der Belastung von Einkünften mit Gewerbesteuer, so sprechen gute Gründe für eine Gleichbehandlung von eigenen gewerblichen Einkünften mit Dividendeneinkünften. Denn auch nach der

11 Dazu eingehend *Jachmann*, BB 2000, 1435 f.; *Hey* in: Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2000), S. 155, 204 ff.; *Schön*, StuW 2000, 151, 156.

12 Vgl. BFH v. 24. 2. 1999 – XR 171/96, BStBl. II 1999, 450.

13 Statt aller *Hüttemann* in: Pelka, Verfassungs- und europarechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 23 (1999), S. 127 ff.

14 BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 148.

15 So in der Tat *Thiel*, StuW 2000, 413, 417.

16 Ebenso *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1435 f.; *Hey* (Fn. 11), S. 155, 206.

17 Vgl. bereits BFH v. 24. 2. 1999, (Fn. 12), 450, 461 f.

Umstellung vom Vollarrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren wirkt die Körperschaftsteuer in der Masse der Fälle praktisch wie eine „Vorauszahlung“ auf die Einkommensteuer des Anteilseigners<sup>18</sup>. Der Ausschluss von Dividendeneinkünften lässt sich auch nicht dadurch rechtfertigen, dass der Gesetzgeber auf der Ebene der Kapitalgesellschaften bereits durch die Absenkung des KSt-Satzes auf 25 v. H. einen speziellen Ausgleich für die Gewerbesteuerbelastung vorgenommen hat<sup>19</sup>. Denn die Vorteile des niedrigen Thesaurierungssteuersatzes werden bei Weiterausschüttung durch das Halbeinkünfteverfahren rückgängig gemacht. Dann besteht aber kein sachlicher Grund, Dividendeneinkünfte, soweit sie mit Gewerbesteuer vorbelastet sind, gegenüber gewerblichen Einkünften zu diskriminieren.

Für die weiteren Überlegungen kann somit festgehalten werden, dass die Tarifiermäßigung des § 35 EStG sowohl finanzverfassungsrechtlich zu beanstanden ist, als auch auf Grund ihrer verzerrenden pauschalen Entlastungswirkung und des Ausschlusses von Dividendeneinkünften gegen den Gleichheitssatz verstößt. An der Verfassungswidrigkeit würde sich im Übrigen auch nichts ändern, wenn der Gesetzgeber die Vorschrift im Sinne einer exakten Gewerbesteuerentlastung umgestalten würde. Damit könnten zwar die Einwände aus Art. 3 Abs. 1 GG behoben werden, dagegen würden die finanzverfassungsrechtlichen Einwände aber erst recht eingreifen. Darüber hinaus stellt sich dann auch noch die Frage nach dem Sinn der Erhebung von Gewerbesteuer überhaupt<sup>20</sup>. Denn eine Steuer ohne jeden fiskalischen Effekt ist nicht zu rechtfertigen. Das gesetzgebungspolitische Dilemma des § 35 EStG lässt sich insoweit wie folgt skizzieren: Während eine pauschale Entlastung „gleichheitswidrig“ ist, wäre eine exakte Entlastung „zweckwidrig“.

#### *d) Verschärfung der rechtsformabhängigen Besteuerung und verbleibende Belastungsunterschiede*

Abgesehen von den verfassungsrechtlichen Einwänden gegen § 35 EStG kann der vom Gesetzgeber gewählte Weg zur Entlastung von Personenunternehmen auch steuersystematisch nicht überzeugen<sup>21</sup>. Die Idee, eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes bei Personenunternehmen durch eine Anrechnung der Gewerbesteuer „auszugleichen“, steht in einem auffälligen Gegensatz zur ursprünglichen Zielsetzung der Unternehmenssteuerreform, der Schaffung einer „rechtsformneutralen“ Unternehmensbesteuerung. Denn durch die Senkung des KSt-Satzes einerseits und die Gewerbesteueranrechnung nach § 35

18 A. A. Thiel, *StuW* 2000, 413, 417.

19 Ebenso Hey (Fn. 11), S. 155, 205 f.; anders Jachmann, *BB* 2000, 1432, 1436.

20 Treffend Hey (Fn. 11), S. 155, 208.

21 Zur Kritik an der Gewerbesteueranrechnung vgl. nur Lang (Fn. 2), S. 49, 101 f.; Hey (Fn. 11), S. 155, 204 ff.; Schön, *StuW* 2000, 151, 155 ff.

EStG sind die rechtsformspezifischen Besteuerungsunterschiede erheblich verschärft worden. Während der Gesetzgeber bei Kapitalgesellschaften einbehaltene Gewinne gegenüber ausgeschütteten bevorzugt, werden bei Personenunternehmen einbehaltene und ausgeschüttete Unternehmensgewinne einheitlich entlastet. Die Folge sind ganz unterschiedliche Steuerbelastungen bei Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen je nach Gewinnstärke und Ausschüttungsverhalten. Steuerliche Belastungsvergleiche werden damit mehr denn je zum Glücksspiel, weil ihr Ausgang entscheidend vom zukünftigen Ausschüttungsverhalten abhängt<sup>22</sup>. Der Einfluss der Ertragsbesteuerung auf die Rechtsformwahl hat damit – entgegen der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers – eher noch zugenommen.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass auch unter Berücksichtigung der Tarifiermäßigung keine steuerliche Gleichbehandlung von einbehaltenen und ausgeschütteten Unternehmensgewinnen bei Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen erreicht worden ist<sup>23</sup>. Besonders gravierend erscheint mir die unterschiedliche Belastung der einbehaltenen Gewinne mit Ertragsteuern, wobei ich – zugunsten des Gesetzgebers – von einer Gesamtbetrachtung unter Einbeziehung der Gewerbesteuer ausgehe. Denn nur eine solche Einbeziehung der Gewerbesteuer dürfte nach der Unternehmenssteuerreform und der Einführung des § 35 EStG dem gesetzgeberischen Plan entsprechen. Danach bleibt – selbst nach Absenkung des ESt-Tarifs im Jahr 2005 aber immer noch eine Mehrbelastung des einbehaltenen Gewinns von Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften von über sechs Prozentpunkten, wenn man auf den einkommensteuerlichen Spitzensteuersatz abstellt.

Eine solche Abweichung ist weder „unerheblich“ noch sachlich begründet und verletzt daher das in den Freiheitsrechten und dem Gleichheitssatz verankerte verfassungsrechtliche Gebot der Wettbewerbsgleichheit, welches m.E. auch für die direkte Besteuerung Wirkung entfaltet<sup>24</sup>. Insoweit ist auch unerheblich, dass sich dieser Belastungsunterschied nur bei der kleinen Gruppe gewinnstarker Personenunternehmen auswirkt, da bei der Masse der kleinen Personenunternehmen die Vorteile des progressiven Einkommensteuertarifs diejenigen aus dem niedrigen proportionalen KSt-Satz überwiegen<sup>25</sup>. Wettbewerbsgleichheit lässt sich immer nur bezogen auf wirtschaftlich vergleichbare Unternehmen feststellen. Die Tatsache, dass einbehaltene Gewinne von ertragsstarken Personenunternehmen höher belastet werden als bei vergleichbaren Kapitalgesellschaften, lässt sich daher nicht mit dem Hinweis rechtfertigen, dass es sich

22 Statt vieler *König/Sureth*, *StuB* 2001, 117 ff.; *Jacobs*, *DStR* 2001, 806 ff.; *Lothmann/Lothmann*, *DStR* 2000, 2153 ff.

23 Zum Folgenden *Hey* (Fn. 11), S. 155, 181 ff.

24 Eingehend *Hey* (Fn. 11), S. 155, 188 f.; a. A. aber etwa *Pelka*, *StuW* 2000, 389 ff.

25 Tendenziell *Thiel*, *StuW* 2000, 413, 416 f.

bei der Gruppe der ertragsschwachen Unternehmen genau umgekehrt verhält. Auch das Globalisierungsargument rechtfertigt keine dauerhafte steuerliche Bevorzugung von Kapitalgesellschaften. Das Ziel ausländische Investoren anzulocken, hätte – weniger einschneidend – im Rahmen des alten Körperschaftsteuerrechts durch eine Absenkung des Ausschüttungssteuersatzes erreicht werden können<sup>26</sup>.

#### e) *Zwischenergebnis*

Zusammengenommen fällt das Urteil über die neue Gewerbesteueranrechnung also eindeutig negativ aus: § 35 EStG verschärft die rechtsformabhängigen Besteuerungsunterschiede, erschwert steuerliche Belastungsvergleiche zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen und ist verfassungsrechtlich nicht haltbar. Richtig ist allein der Ansatz, die gewerbesteuerliche Zusatzbelastungen bei Personengesellschaften zu beseitigen, die sich in der Vergangenheit als eine Hauptursache für rechtsformabhängige Besteuerungsunterschiede erwiesen haben. Allerdings heiligt der Zweck noch nicht jedes Mittel. § 35 EStG kann daher das eigentliche Ziel, eine Abschaffung oder Reform der Gewerbesteuer nicht ersetzen.

## 2. Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen bei Personenunternehmen

Neben der Absenkung des KSt-Satzes gehört die Steuerbefreiung von Dividendenerträgen bzw. Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nach § 8b KStG zu den Eckpunkten des neuen Körperschaftsteuerrechts. Für den Gesetzgeber sind beides Konsequenzen aus der Grundentscheidung, Unternehmensgewinne auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nur einer Einmalbelastung mit KSt zu unterwerfen<sup>27</sup>. Erst bei Weiterausschüttung an die Anteilseigner kommt es zu einer Nachbelastung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens.

#### a) *Abschaffung und Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes bei Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgabe*

Die Steuerfreiheit von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nach § 8b Abs. 2 KStG hat schon bald zu der rechtspolitischen Forderung nach einer entsprechenden Begünstigung von Gewinnen

<sup>26</sup> Zutreffend Hey (Fn. 11), S. 155, 189.

<sup>27</sup> Vgl. Gesetzesbegründung BT-Drucks. 14/2683, S. 96; zum Veräußerungsprivileg siehe auch van Lisbaut, StuW 2000, 182, 192 f.; Hey (Fn. 11), S. 155, 200 f.; Kanzler, FR 2000, 1245, 1251 f.

aus der Veräußerung von Personengesellschaftsbeteiligungen geführt<sup>28</sup>. Die Kritik fiel umso lauter aus, als derselbe Steuergesetzgeber im StEntlG 1999/2000/2002 erst die Tarifbegünstigung des § 34 EStG, den sog. halben Steuersatz, mit der Umstellung auf die sog. „Fünftel-Regelung“ weitestgehend abgeschafft hatte<sup>29</sup>. In den Beratungen im Bundesrat ist dann die Wiedereinführung einer Tarifbegünstigung für Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgaben durchgesetzt worden, die mit dem StSenkErgG Eingang in das Gesetz gefunden hat.

Steuersystematisch können weder der Diskussionsverlauf noch das Ergebnis überzeugen. Zunächst einmal war die Einschränkung des § 34 EStG im Grundsatz richtig, da sich der Gesetzeszweck des § 34 EStG – Abmilderung der Steuerprogression bei „zusammengeballten Einkünften“ – über die Jahrzehnte erheblich relativiert hatte. Denn unter der Geltung eines Steuertarifs, dessen Spitzensatz bereits bei einem zu versteuernden Einkommen von knapp über 55 000 Euro erreicht wird, ist die Vorschrift in vielen Fällen zu einer ungerechtfertigten Steuervergünstigung für Veräußerungsgewinne geworden.

An dieser Einschätzung hat sich auch nach der Unternehmenssteuerreform nichts geändert. Wer insoweit eine „Gleichstellung“ von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften fordert, übersieht, dass die Freistellung von Veräußerungsgewinnen bei Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im Konzern bzw. die hälftige Erfassung beim Anteilseigner nur technische Mittel zur Vermeidung von Doppelbelastungen darstellen, die sich nicht auf Personenunternehmen übertragen lassen<sup>30</sup>. Denn eine Tarifbegünstigung von Betriebsveräußerungen und -aufgaben führt dort zwangsläufig zu einer dauernden steuerlichen Entlastung des Unternehmers. § 34 Abs. 3 EStG lässt sich somit nicht mit dem Gedanken einer „Gleichstellung“ von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften rechtfertigen, sondern bedarf als Sozialzwecknorm einer besonderen Rechtfertigung. Wie sich aus der Begrenzung des Anwendungsbereichs ergibt („einmal im Leben“), zielt der Gesetzgeber denn auch vorrangig auf eine Absicherung der Altersvorsorge. Diese Zielsetzung hätte aber wiederum gleichheitsgerecht umgesetzt werden müssen, also – wie im Schrifttum zu Recht gefordert worden ist<sup>31</sup> – auch unter Einbeziehung von Einkünften nach § 17 EStG.

28 Zuletzt wieder von den Vertretern der Wirtschaft in der „Expertengruppe zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung“, Bericht, S. 12 f.

29 Dazu etwa *Wendt*, FR 2000, 1199 ff.

30 Ebenso *Hey* (Fn. 11), S. 155, 202; *Müller-Gatermann*, GmbHR 2000, 650, 654.

31 *Hey* (Fn. 11), S. 155, 203.

### b) Einführung einer Reinvestitionsrücklage bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen

Der Entwurf eines „Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes“ sieht nunmehr die Einführung einer neuen Reinvestitionsrücklage für Personenunternehmen vor, durch die Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen steuerfrei auf die Anschaffungskosten von anderen neu erworbenen Anteilen an Kapitalgesellschaften übertragen werden können<sup>32</sup>. Die neue Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG soll – so die Begründung des Regierungsentwurfs – „zur weiteren Verbesserung der für Investitionen zur Verfügung stehenden Liquidität“ beitragen<sup>33</sup>. Tatsächlich handelt es sich wohl eher um eine weitere „Kompensation“ für die Steuerfreiheit der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen bei Kapitalgesellschaften nach § 8b KStG, über die in den letzten Monaten im politischen Bereich hart gerungen worden ist. Steuersystematisch ist wiederum festzustellen, dass es in Hinsicht auf die Behandlung von Veräußerungsgewinnen keinen „Gleichstellungsbedarf“ bei Personenunternehmen gibt, so dass die neue Rücklage nicht mit Hinweis auf § 8b KStG gerechtfertigt werden kann.

Trotzdem sollte man die neue Reinvestitionsrücklage nicht vorschnell als „unsystematische“ Steuervergünstigung für Personenunternehmen verdammen. Letztlich handelt es sich nur um eine weitere Korrektur des StEntlG 1999/2000/2002, das Kapitalgesellschaftsanteile aus dem Kreis der begünstigten Veräußerungsobjekte gestrichen und auch das Tauschgutachten abgeschafft hatte. Gemessen am Grundanliegen der Unternehmenssteuerreform, betriebliche Reinvestitionen steuerlich zu fördern, ist eine solche Ausweitung des § 6b EStG nur konsequent und zu begrüßen<sup>34</sup>. Auch die Beschränkung auf Personenunternehmen begegnet keinen Bedenken, solange sich die Steuerfreiheit für Kapitalgesellschaften aus § 8b KStG ergibt. Inkonsequent sind nur die engen sachlichen und zeitlichen Beschränkungen. So ist insbesondere nicht einzusehen, weshalb Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen unbedingt wieder in solche investiert werden müssen, nicht aber z. B. in Maschinen oder Betriebsgrundstücke.

### 3. Änderungen bei der Umstrukturierung in Personengesellschaften

Die bisherigen Überlegungen betrafen solche Steuerrechtsänderungen, die sich als Folgeänderungen zum Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer darstel-

32 BT-Drucks. 14/6882, S. 23, 33.

33 Gesetzesbegründung BT-Drucks. 14/6882, S. 23.

34 Sie wurde zuerst vorgeschlagen von Schön, *StuW* 2000, 151, 155; kritisch aber Hey (Fn. 11), 155, 203.

len. Darüber hinaus sind seit 1999 weitere steuerliche Änderungen bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften zu verzeichnen. Die Schlagworte lauten: Mitunternehmererlass, Realteilung und § 6b bei Personengesellschaften. In allen drei Bereichen hat der Steuergesetzgeber seit 1999 einen bemerkenswerten „Zick-Zack-Kurs“ von Reform und Gegenreform verfolgt. Die weiteren Überlegungen sollen zeigen, ob der Gesetzgeber zumindest nach dem jüngsten Kurswechsel – dem Entwurf eines Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – in die richtige Richtung segelt.

a) *Abschaffung und Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses*

aa) *Vom StEntlG 1999/2000/2002 zum UntStFG 2001*

Nach dem sog. Mitunternehmererlass v. 20. 12. 1977<sup>35</sup> war es bis zum Inkrafttreten des Steuercntlastungsgesetzes 1999/2000/2002 bekanntlich möglich, Einzelwirtschaftsgüter zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie zwischen den Sonderbetriebsvermögen der beteiligten Gesellschafter ohne Aufdeckung stiller Reserven zu übertragen<sup>36</sup>. Dieser Weg ist dann durch § 6 Abs. 5 S. 3 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 versperrt worden, wonach solche Übertragungen mit „Rechtsträgerwechsel“ nur noch zum Teilwert möglich sein sollten. Schon ein Jahr später wurde diese Änderung zurückgenommen, wenn auch die Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses gesetzestechisch nur unzureichend gelang<sup>37</sup>.

Mit dem geplanten Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz unternimmt der Gesetzgeber damit einen zweiten Versuch, die Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses gesetzlich zu regeln<sup>38</sup>. Dazu soll § 6 Abs. 5 S. 3 bis 5 EStG klarer gefasst und das Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 5 und Abs. 6 eindeutig geregelt werden. Nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG-E setzt eine steuerneutrale Übertragung der Wirtschaftsgüter nunmehr die Einhaltung einer siebenjährigen Mindestbesitzzeit beim Empfänger voraus, „es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden“. Nach § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG-E ist dagegen bei einer Beteiligung von Kapitalgesellschaften nur eine Übertragung zum Teilwert möglich.

35 BMF-Schreiben v. 20. 12. 1977, BStBl. I 1978, 8 ff.

36 Zum Mitunternehmererlass zuletzt etwa *Thiel/Rödter*, FR 1998, 401 ff. m. w. N.

37 Zur „Revitalisierung des Mitunternehmererlasses“ vgl. etwa *Reiß*, BB 2000, 1965; *ders.*, StuW 2000, 399; *ders.*, BB 2001, 1225; *van Lisbaut*, DB 2000, 1784 ff.; *ders.* DB 2001, 1519; *Spiegelsberger/Wälzholz*, DStR 2001, 1093.

38 BT-Drucks. 14/6882, S. 23, 32 f.

*bb) Rechtssystematische Einordnung*

Eine rechtssystematische Einordnung des neuen § 6 Abs. 5 S. 3 bis 5 EStG hat von den allgemeinen Prinzipien des Einkommensteuerrechts bei der Behandlung von stillen Reserven auszugehen. Einschlägig sind erstens das Subjektsteuerprinzip, d. h. stille Reserven sind von demjenigen zu versteuern, der sie erwirtschaftet hat, und zweitens das Realisationsprinzip, d. h. eine Versteuerung findet – vorbehaltlich besonderer Ersatzrealisationstatbestände – erst dann statt, wenn stille Reserven durch eine Veräußerung realisiert worden sind<sup>39</sup>. Danach ergibt sich Folgendes: Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft und umgekehrt handelt es sich steuerlich um einen „Rechtsträgerwechsel“, der grundsätzlich zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führen muss<sup>40</sup>. Nicht nur zivilrechtlich, sondern auch einkommensteuerlich handelt es sich bei der Gesellschaft und den Gesellschaftern um verschiedene Steuersubjekte<sup>41</sup>. Daher ist die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nicht ohne weiteres der Überführung zwischen zwei Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen gleichzusetzen. Zwar wird im neueren Schrifttum die Rechtssubjektivität der Personengesellschaft im Steuerrecht wieder zunehmend in Zweifel gezogen<sup>42</sup>. Dieser Kritik ist aber nicht zu folgen. Die unscharfe Formel vom Gesellschaftsvermögen als „gemeinsamen Betriebsvermögen“<sup>43</sup> der Gesellschafter ist nicht nur zivilrechtlich unhaltbar, sondern bedeutet auch steuerlich nur einen Rückfall in alte „Bilanzbündel“-Zeiten.

Die Feststellung, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern zu einem Rechtsträgerwechsel führt, muss für sich genommen aber noch keine Realisation stiller Reserven nach sich ziehen<sup>44</sup>. Denn zumindest im Fall der Einbringung in das Gesamthandsvermögen kann auf eine Besteuerung verzichtet werden, soweit die spätere steuerliche Erfassung der stillen Reserven beim Einbringenden durch eine Ergänzungsbilanz sichergestellt ist. Dies bedeutet methodisch eine teleologische Reduktion des Realisationsprinzips und ist am besten durch ein Wahlrecht zur Buchwert-

39 Eingehend *Reiß*, BB 2001, 1225.

40 Statt aller *Schön* in: Wassermeyer u. a. (Hrsg.), *Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht*, Festschrift für Widmann, 2000, S. 531, 534 f.

41 Vgl. BFH v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 762; siehe auch *Schön*, *StuW* 1996, 275 ff.; *Hallerbach*, *Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht*, 1999, S. 101 ff.

42 *Reiß* in: *Kirchhof/Söhn*, *Kommentar zum EStG*, § 15 EStG, Rz. E 38 ff.; *ders.*, *StuW* 2000, 300; *ders.*, BB 2001, 1225; ebenso *Pinkernell*, *Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften*, 2000.

43 So *Reiß*, BB 2000, 1965, 1966.

44 Vgl. *Schön* (Fn. 40), S. 531, 535.

übertragung umzusetzen. Eine Gewinnrealisation ist dagegen zwingend im Fall der Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen auf die Gesellschafter<sup>45</sup>. Zu einem Rechtsträgerwechsel kommt es ferner auch bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Gesellschafters, so dass auch hier die stillen Reserven versteuert werden müssen<sup>46</sup>. Unbedenklich ist dagegen die Übertragung zum Buchwert, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen eines Gesellschafters in sein Sonderbetriebsvermögen überführt wird und umgekehrt. Hier fehlt es an einem Rechtsträgerwechsel und auch die persönliche Zuordnung der stillen Reserven bleibt gewährleistet.

Betrachtet man nunmehr die gesetzgeberische Entwicklung der letzten drei Jahre, so ergibt sich folgende Bewertung: Der Zwang zum Teilwertansatz nach dem StEntlG 1999/2000/2002 war im Grundsatz richtig, ging aber in den Fällen der Einbringung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen zu weit, da hier über Ergänzungsbilanzen eine persönliche Zuordnung der stillen Reserven möglich war. Demgegenüber war die Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses im StSenkErgG mit allgemeinen Besteuerungsprinzipien insoweit unvereinbar, als dort die Einbringung auch ohne Ergänzungsbilanz zum Buchwert zugelassen wurde<sup>47</sup>. Gleiches galt auch für die Fälle der Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen und zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Gesellschafter. Die nunmehr geplanten Änderungen bedeuten steuersystematisch eine gewisse Verbesserung gegenüber dem status quo, da der Steuergesetzgeber dem Instrument der Ergänzungsbilanzen und der persönlichen Zuordnung stiller Reserven zukünftig ein größeres Gewicht beimisst. Insbesondere wird nunmehr gesetzlich anerkannt, dass es für eine Buchwertübertragung vom Gesellschafter auf die Gesellschaft neben einer Ergänzungsbilanz keiner Mindestbesitzzeit bedarf. Richtigerweise hätte die Buchwertfortführung aber als Wahlrecht ausgestaltet sein müssen<sup>48</sup>.

Im Übrigen bleibt aber festzustellen, dass die Zulässigkeit von Übertragungen zum Buchwert von der Gesellschaft auf die Gesellschafter bzw. zwischen den Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter mit dem Prinzip der Subjektbesteuerung nicht in Einklang zu bringen ist<sup>49</sup>. Dies hat auch der Gesetzgeber erkannt. Er will aber für Mitunternehmenschaften eine Ausnahme machen, um betriebliche „Umstrukturierungen“ zu erleichtern. Es gibt aber keinen sachlichen Grund für ein solches Buchwertprivileg bei Personengesellschaften. Daran kann auch die vorgesehene siebenjährige Behaltefrist nichts ändern, auch

45 Schön (Fn. 40), S. 531, 535; im Ergebnis auch Reiß, *StuW* 2000, 399, 407.

46 Im Ergebnis ebenso Reiß, *BB* 2001, 1225, 1228.

47 Vgl. die Kritik bei Reiß, *StuW* 2000, 399, 405 ff.

48 Reiß, *BB* 2000, 1965 f.

49 Reiß, *BB* 2001, 1125, 1227 f.

wenn sie zumindest bestimmte Gestaltungen zur Verschiebung von stillen Reserven im Vorfeld einer Veräußerung ausschließt.

### b) Realteilung

Das gleiche tastende „Hin und Her“ wie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern ist auch bei der steuerlichen Behandlung der Realteilung zu beobachten. Hier hatte der Gesetzgeber des StEntlG 1999/2000/2002<sup>50</sup> zunächst mit der bisherigen Auffassung gebrochen, dass eine Realteilung von Personengesellschaften unter Zuteilung von Einzelwirtschaftsgütern ohne Aufdeckung von stillen Reserven möglich war, soweit kein Spitzenausgleich in bar erfolgte<sup>51</sup>. Nach der Neufassung des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG in solchen Fällen war grundsätzlich der gemeine Wert anzusetzen. Diese Änderung wurde damit begründet, dass im Fall der Realteilung eine Besteuerung der stillen Reserven bei demjenigen, der sie erwirtschaftet hatte, nicht mehr möglich war<sup>52</sup>. An dieser Entscheidung hat der Steuergesetzgeber sogar nach der Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses festgehalten, was zu offensichtlichen Wertungswidersprüchen geführt hat<sup>53</sup>. Nunmehr ist im Entwurf zum UntStFG vorgesehen, bei der Realteilung in § 16 Abs. 3 EStG die gleichen Grundsätze wie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG anzuwenden<sup>54</sup>. Danach ist also eine Realteilung (ohne Spitzenausgleich) zu Buchwerten möglich, wenn auch um den Preis einer siebenjährigen Behaltensfrist. Steuersystematisch sind gegen diese Änderung die gleichen Einwände zu erheben wie bei § 6 Abs. 5 S. 4 EStG<sup>55</sup>. Auch bei der Realteilung kommt es zum Überspringen stiller Reserven und damit zu einer nicht gerechtfertigten Durchbrechung des Subjektsprinzips<sup>56</sup>. Positiv anzumerken ist nur, dass es nunmehr zu einer Gleichbehandlung der Realteilung mit den Fällen der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Personengesellschaften kommt und damit komplizierte Abgrenzungsfragen vermieden werden.

### c) § 6b EStG bei Personengesellschaften

Der dritte Bereich, in dem der Steuergesetzgeber nunmehr wieder zur alten Rechtslage vor dem StEntlG zurückkehrt, ist die Anwendung des § 6b EStG

50 Vgl. Wacker, BB 1999, Beilage 5 zu Heft 16.

51 Vgl. BFH v. 10. 12. 1991, BStBl. II 1992, 385; BFH v. 1. 12. 1992, BStBl. II 1994, 607; zum alten Rechtszustand siehe auch *Knobbe-Keuk* (Fn. 1), S. 855 ff.; *Reiß* in: Kirchhof/Söhn, § 16 EStG Rz. C 127 ff.

52 BT-Drucks. 14/6882, S. 23.

53 *Reiß*, BB 2000, 1965, 1971 f.

54 BT-Drucks. 14/6882, S. 34.

55 Zutreffend *Reiß*, BB 2001, 1125, 1230.

56 Vgl. *Schön* (Fn. 40), 531, 536.

bei Personengesellschaften. Bekanntlich entsprach es vor dem StEntlG der herrschenden Auffassung, dass § 6b EStG bei Personengesellschaften „personenbezogen“ und nicht „gesellschaftsbezogen“ auszulegen war<sup>57</sup>. Im StEntlG hatte der Gesetzgeber dann die Gesellschaft selbst zum Adressaten der Steuerbegünstigung erklärt<sup>58</sup>. Damit war es nicht länger möglich, bei der Gesellschaft entstandene Veräußerungsgewinne auch auf die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern im Sonderbetriebsvermögen oder Einzelbetriebsvermögen eines Gesellschafters zu übertragen und umgekehrt. Der Entwurf des UntStFG sieht nun eine Streichung des bisherigen Abs. 10 und damit die Rückkehr zur alten Rechtslage vor<sup>59</sup>. Der Gesetzgeber betrachtet dies als eine „begleitende Folgemaßnahme“ zur Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses<sup>60</sup>. Gemeint ist offenbar: Wenn schon die Verlagerung stiller Reserven von der Gesellschaft auf die Gesellschafter bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert zulässig ist, dann soll auch das Gewinnabzugsrecht nach § 6b EStG bei Veräußerungsgewinnen der Gesellschafter anteilig von den Gesellschaftern in Anspruch genommen werden können.

Dieser Schluss ist aber voreilig. Wie sich bei näherer Betrachtung zeigt, handelt es sich um unterschiedliche Sachverhalte<sup>61</sup>. Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern geht es um eine Einschränkung des Subjektsprinzips, bei § 6b EStG dagegen um die steuerliche Erleichterung eines Austauschs von Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Mit der gesetzlichen Festschreibung der „personenbezogenen“ Betrachtungsweise wird die Vergünstigungsnorm des § 6b EStG bei Personenunternehmen deutlich erweitert, da der Gesellschaftsbetrieb – einschließlich der Sonderbetriebsvermögen<sup>62</sup> – und die Einzelbetriebe der Gesellschafter für Zwecke des § 6b EStG als eine betriebliche Einheit behandelt werden. Einen sachlichen Grund dafür, warum ein Veräußerungsgewinn bei der Gesellschaft zu einem anteiligen Steuerabzugsrecht im Einzelbetrieb des Gesellschafters führen soll, bleibt der Gesetzgeber aber schuldig. § 6b EStG soll nur den Austausch von Wirtschaftsgütern innerhalb von Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen dienen. Daher spricht die Anerkennung der Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt dafür, die Reinvestitionsmöglichkeiten bei der Veräußerung von Gesellschafts-

57 Vgl. nur BFH v. 24. 3. 1992, BStBl. II 1993, 93, 94; *Glanegger* in: L. Schmidt, EStG, 18. Aufl. 1999, § 6 EStG Rz. 3 ff. m. w. N.; a. A. *Knobbe-Keuk* (Fn. 1), S. 417 ff.; *Schön*, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 1985, passim.

58 Vgl. § 6b Abs. 10 EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes.

59 BT-Drucks. 14/6882, S. 23, 33.

60 BT-Drucks. 14/6882, S. 33.

61 Eingehend bereits *Schön* (Fn. 56), S. 28 ff.

62 Zur Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens vgl. *Schön* (Fn. 56), S. 31 ff.

vermögen auf Wirtschaftsgüter im Gesamthands- und im Sonderbetriebsvermögen zu beschränken<sup>63</sup>. Zudem führt die personenbezogene Betrachtungsweise auf Grund der Mindestbesitzzeiten dazu, dass sich ein Gesellschafterwechsel nachteilig auf die Möglichkeit zur Bildung von Reinvestitionsrücklagen im Gesellschaftsbetrieb auswirkt, was mit dem Zweck des § 6b EStG kaum in Einklang zu bringen ist<sup>64</sup>.

### III. Perspektiven für die Besteuerung von Personenunternehmen

#### 1. Zum Stand nach der Unternehmenssteuerreform

Drei Jahre permanenter Steuerreform haben – soviel lässt sich als Zwischenbilanz festhalten – keine strukturellen Verbesserungen bei der Besteuerung von Personenunternehmen gebracht<sup>65</sup>. Die drängenden Probleme der Gewerbesteuerreform einerseits und der Steuersatzspreizung zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen andererseits sind allenfalls provisorisch mit der neuen Steuerermäßigung nach § 35 EStG gelöst worden. Dafür hat der Gesetzgeber aber neue Ungleichbehandlungen und rechtsformabhängige Besteuerungsunterschiede in Kauf genommen. Auch die anderen Änderungen im Bereich der Personenunternehmen – z. B. bei der Besteuerung von Anteilsveräußerungen – sind weitestgehend punktueller Natur und beschränken sich darauf, vermeintliche Nachteile von Personenunternehmen aus der Körperschaftsteuerreform „auszugleichen“. Besonders bemerkenswert ist die Konzeptionslosigkeit schließlich im Bereich der Personengesellschaften, wo man nach drei Jahren permanenter Änderungen praktisch wieder zum alten Rechtszustand zurückgefunden hat<sup>66</sup>.

Die ernüchternde Feststellung, dass die Unternehmenssteuerreform für Personenunternehmen keine durchgreifende Verbesserung des „Rechtszustandes“ gebracht hat, lenkt den Blick auf die altbekannten, aber weitgehend ungelösten Problembereiche des Unternehmenssteuerrechts, auf die ich bei einem abschließenden Blick auf die Perspektiven zukünftiger Reformen kurz eingehen möchte.

63 Schön (Fn. 56), S. 35 f.

64 Vgl. dazu näher Schön (Fn. 56), S. 42 ff.

65 Vgl. auch die kritischen Analysen bei Lang (Fn. 2), S. 49, 101 ff.; Hey (Fn. 11), S. 155, 209 ff.

66 Dazu die deutliche Kritik bei Reiß, *StuW* 2000, 399, 402 ff. („Irrungen und Wirrungen“).

## 2. Der Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer

Ausgangspunkt für die Rechtsformabhängigkeit des geltenden Unternehmenssteuerrechts ist bekanntlich der überkommene Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer, insbesondere das Trennungsprinzip bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften einerseits und die transparente Besteuerung von Personengesellschaften und Einzelunternehmern. Die unterschiedliche Behandlung von Unternehmensträgern je nach Rechtsform ist vielfach kritisiert worden, ohne dass überzeugende Alternativen entwickelt worden sind<sup>67</sup>. Denn weder eine Teilhabersteuer, die sogar den Gewinn einer Aktiengesellschaft unmittelbar ihren Aktionäre zurechnen will, noch eine allgemeine Betriebssteuer, die selbst bei jedem Einzelunternehmer noch zwischen der Leistungsfähigkeit des Unternehmens und des Unternehmers unterscheidet, werden dem Grundgedanken des Leistungsfähigkeitsprinzips gerecht<sup>68</sup>. Insbesondere für Personenunternehmen muss es vielmehr im Grundsatz dabei bleiben, dass sich Gewinne und Verluste aus der unternehmerischen Tätigkeit unmittelbar bei demjenigen steuerlich auswirken, der über die Gewinne disponieren kann und der für diese Verluste zivilrechtlich einzustehen hat. Daraus folgt dann aber auch die Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs auf die betrieblichen Einkünfte der Personenunternehmen im Gegensatz zum Proportionaltarif bei der Körperschaftsteuer. Alle diese Unterschiede sind durch die auch steuerlich relevanten unterschiedlichen zivilrechtlichen Vorgaben bestimmt und stehen daher auch nicht in Widerspruch zur Forderung nach „Rechtsformneutralität“<sup>69</sup>.

Auch die neuere BGH-Rechtsprechung zur Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts<sup>70</sup> gibt dem Steuerrecht keine Veranlassung, die transparente Besteuerung der Personengesellschaften aufzugeben. Schon bislang beruht die Zurechnung des Ergebnisses der Personengesellschaft an ihre Gesellschafter nicht darauf, dass die Personengesellschafter selbst am Markt Einkommen erzielen<sup>71</sup>. Den Einkünfteerzielungstatbestand verwirklicht vielmehr die Gesellschaft selbst, deren Ergebnis – wie insbesondere Schön dargelegt hat – den Gesellschaftern nur aus Gründen einer wettbewerbsneutralen Besteuerung gegenüber Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmern zugerech-

67 Übersichten über den Problemstand bei Hey (Fn. 11), S. 155 ff.; Lang (Fn. 2), S. 49, 97 ff.

68 Vgl. zuletzt Hey (Fn. 11), S. 155, 216 ff. m. w. N.

69 Hey (Fn. 11), S. 155, 176 ff.

70 BGH v. 29. 1. 2001 – II ZR 331/100, DB 2001, 423 ff.; vgl. dazu nur Ulmer, ZIP 2001, 585 ff.; K. Schmidt, NJW 2001, 993 ff.

71 So aber etwa Reiß in: Kirchhof (Hrsg.), Kompaktkommentar EStG, § 15 EStG, Rz. 200; Pinkernell (Fn. 43), S. 85 ff. („gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung“).

net wird<sup>72</sup>. Für eine Abkehr vom Transparenzprinzip besteht auch deshalb keine Veranlassung, weil der BGH in seiner neueren Rechtsprechung zugleich das Prinzip der unbeschränkten persönlichen akzessorischen Gesellschafterhaftung festgeschrieben hat<sup>73</sup>. Die Tatsache, dass Verluste der Gesellschaft wegen der unbeschränkten persönlichen Außenhaftung auch die Gesellschafter unmittelbar selbst betreffen, ist aber ein wichtiger Gesichtspunkt dafür, solche Verluste auch in Zukunft steuerlich unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen.

### 3. Optionsrechte – Irrweg oder Ausweg?

Die Einsicht, dass am Dualismus des geltenden Unternehmensteuerrechts nicht vorbeizukommen ist, führt zu der Frage, ob man die starre Trennung zwischen Körperschafts- und Einkommensbesteuerung und die damit verbundenen Besteuerungsunterschiede nicht dadurch abmildern kann, dass man einen freiwilligen Wechsel zwischen beiden Besteuerungsformen zulässt.

Im Steuersenkungsgesetz war bekanntlich in § 4a KStG ein solches Optionsrecht – wenn auch beschränkt auf den Übergang von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer – zunächst vorgesehen, das aber dann nicht Gesetz geworden ist<sup>74</sup>. Seine Umsetzung scheiterte vor allem an den langen Bindungsfristen sowie an der Tatsache, dass die Optionsausübung zur Aufdeckung von stillen Reserven führte und damit eben doch nicht steuerneutral war<sup>75</sup>. Dies ändert aber nichts daran, dass ein Optionsrecht gerade für ertragsstarke Personenunternehmen ein taugliches Mittel gewesen wäre, um ohne Rechtsformwechsel in den Genuss des niedrigen Körperschaftsteuersatzes zu gelangen. Darüber hinaus hätte ein Optionsrecht auch den Vorwurf mangelnder Wettbewerbsneutralität des neuen Unternehmenssteuerrechts beseitigen können<sup>76</sup>.

Gegen Optionsangebote ist das steuersystematische Bedenken geltend gemacht worden, Rechtsfolgenwahlrechte machten die Steuerlast „gestaltbar“ und verletzen das Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>77</sup>. In der Tat erscheint es auf den ersten Blick widersprüchlich, die Besteuerung zunächst von der Rechtsform

72 Grundlegend Schön, *StuW* 1988, 253 ff.; *ders.*, *StuW* 1996, 275 ff.

73 BGH v. 29. 1. 2001 (Fn. 70) (unter Klarstellung gegenüber BGH v. 27. 9. 1999 – II ZR 317/98, BGHZ 142, 315 ff.).

74 Vgl. zu § 4a KStG-E Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 14/2683, S. 122 ff.; aus dem Schrifttum nur Schön, *StuW* 2000, 151, 156 ff.; Lang, *GmbHR* 2000, 453, 459 ff.; Rödder/Schubmacher, *DStR* 2000, 353, 364 ff.

75 Dazu etwa Haritz/Wisniewski, *GmbHR* 2000, 161, 164.

76 Vgl. Lang (Fn. 2), S. 49, 104 f.

77 Hey (Fn. 11), S. 155, 216.

abhängig zu machen, dann aber die Anknüpfung an die Rechtsform wiederum durch ein Wahlrecht zu durchbrechen. Diese Kritik übersieht aber, dass die eigentliche Funktion von Optionsrechten nicht darin bestehen kann, den Dualismus der Unternehmensbesteuerung zu beseitigen, sondern nur in Einzelfällen zu korrigieren. Eine solche Korrektur ist dort begründet, wo die eben nur „typischerweise“ richtige steuerliche Unterscheidung zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen den Verhältnissen im Einzelfall nicht entspricht. Dies gilt in besonderem Maße für Personengesellschaften, die – was die Behandlung von Gewinnen angeht – unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten Kapitalgesellschaften deutlich näher stehen als Einzelunternehmen<sup>78</sup>. Geht man davon aus, dass bei Personengesellschaften wegen ihrer zivilrechtlichen Verselbständigung gegenüber den Gesellschaftern auch eine Einbeziehung in die Körperschaftsteuer vertretbar wäre, dann sprechen gute Gründe für ein Optionsrecht zur Körperschaftsteuer. Mit einem Optionsrecht würde auch der Tatsache Rechnung getragen, dass wegen des progressiven Einkommensteuertarifs die Kapitalgesellschaftsbesteuerung nur für eine kleine Gruppe von Personengesellschaften vorteilhaft sein wird<sup>79</sup>.

#### 4. Beseitigung gewerbsteuerlicher Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen

Will man außerhalb von Optionslösungen eine stärkere Rechtsformneutralität des geltenden Steuerrechts erreichen, muss bei denjenigen (ertragsteuerlichen) Besteuerungsunterschieden angesetzt werden, die nicht zwingend durch den Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer vorgegeben sind. Eine wesentliche Ursache für steuerliche Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen war insoweit in der Vergangenheit die Gewerbesteuer<sup>80</sup>. So führte die Einbeziehung der Sondervergütungen und der Gewinne aus Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens in die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage zu einer Zusatzbelastung von Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften. Ungleichbehandlungen ergaben sich des Weiteren auch zwischen Einzelunternehmern und Kapitalgesellschaften. Alle diese Unterschiede konnten auch durch die Freibeträge und den Staffeltarif nur ganz unzureichend ausgeglichen werden. Mit der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG ist die gewerbsteuerliche Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen nunmehr überwiegend beseitigt worden. Die neue Tarifiermäßigung dürfte aber aus den darge-

78 Vgl. dazu *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303, 1306; *Hüttemann* (Fn. 13), S. 127, 142.

79 Dazu *Thiel*, Steuerberatung 2001, 1, 3.

80 Dazu nur *Reiß* in: *Wassermeyer* (Hrsg.), *Grundfragen der Unternehmensbesteuerung*, DStJG 17 (1994), S. 3 ff.

legten Gründen allenfalls als Übergangslösung bis zu einer längst überfälligen Abschaffung oder Reform der Gewerbesteuer taugen.

### 5. Gleichheitsgerechte steuerliche Entlastung des einbehaltenen Gewinns bei Personenunternehmen

Wie bereits festgestellt, verbleiben auch nach Einführung der Tarifiermäßigung des § 35 EStG deutliche Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen, was die steuerliche Behandlung des einbehaltenen Gewinns anbetrifft. Das Problem der Steuersatzspreizung, das sich aus der Absenkung des KSt-Satzes ergibt, ist also nicht wirklich gelöst<sup>81</sup>. Insbesondere wenn die Gewerbesteueranrechnung eines Tages vom BVerfG kassiert werden sollte, wird der Gesetzgeber erneut darüber nachdenken müssen, wie im Rahmen der Einkommensteuer eine gleichheitsgerechte Begünstigung des einbehaltenen Gewinns von Personenunternehmen auszugestalten wäre. Insofern stehen zwei Alternativen zur Wahl<sup>82</sup>.

Die eine Möglichkeit bestände darin, aus wirtschaftspolitischen Erwägungen eine Sondertarifierung des einbehaltenen Gewinns bei bestimmten Einkunftsarten vorzusehen. Wie im neueren Schrifttum ausführlich diskutiert, müsste der Anwendungsbereich einer entsprechenden Sozialzwecknorm aber über den Bereich der gewerblichen Einkünfte nach § 15 EStG hinausreichen und insbesondere auch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie freiberuflicher Tätigkeit umfassen<sup>83</sup>. Aber selbst dann blieben auf Grund der Gewerblichkeitsfiktionen bei Kapital- und Personengesellschaften erhebliche Ungleichbehandlungen in Bezug auf die Vermögensverwaltung bestehen<sup>84</sup>. Diese ließen sich wohl nur im Rahmen einer grundlegenden Umgestaltung des geltenden Einkommensteuerrechts im Sinne einer „konsumorientierten“ Einkommensteuer für alle Einkunftsarten vermeiden. Im Rahmen einer solchen nachgelagerten Besteuerung würde die Verschonung einbehaltener Gewinne zur Regel und bedürfte als Fiskalzwecknorm keiner weiteren Rechtfertigung<sup>85</sup>.

### 6. Beseitigung rechtsformspezifischer Unterschiede in der Bemessungsgrundlage

Relevante rechtsformspezifische Besteuerungsunterschiede sind schließlich auch nach wie vor im Bereich der Bemessungsgrundlage von Körperschaft-

81 Ebenso *Hey* (Fn. 11), S. 155, 211.

82 Dazu zuletzt *Lang* (Fn. 2), S. 49, 106 ff.

83 Vgl. etwa *Hüttemann* (Fn. 13), S. 127, 146 ff.

84 Dazu *Schön*, *Steuerberatung* 2000, I, 7.

85 Zuletzt dazu *Lang* (Fn. 2), S. 49, 107 ff., der eine „Inhabersteuer“ vorschlägt.

und Einkommensteuer anzutreffen<sup>86</sup>. Auch diese Unterschiede müssen beseitigt werden, wenn es darum geht, steuerliche Einflüsse auf die Rechtsformwahl zu vermindern.

Zu erwähnen sind dabei erstens die Unterschiede bei der steuerlichen Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter<sup>87</sup>. Bekanntlich mindern sie bei Kapitalgesellschaften den Gewinn der Gesellschaft im Zeitpunkt ihrer Bildung, werden nach dem Zuflussprinzip bei den Gesellschaftern aber erst bei Auszahlung der Pension steuerlich erfasst. Demgegenüber schmälern Pensionsrückstellungen bei Personengesellschaften zwar den Gesellschaftsgewinn, werden aber im Rahmen der Sonderbilanz wieder erfasst, so dass entsprechende Pensionsrückstellungen nur aus versteuertem Einkommen gebildet werden können. Beim Einzelunternehmer scheidet schließlich die steuerliche Berücksichtigung einer Pensionszusage schon mangels entsprechender zivilrechtlicher Verpflichtung aus. Alle diese Unterschiede gehören beseitigt. Das könnte dadurch erreicht werden, dass man auch bei Personenunternehmen Pensionsrückstellungen erst bei Zufluss besteuern und darüber hinaus Einzelunternehmern eine steuermindernde Altersrücklage gewähren würde<sup>88</sup>.

Ein zweiter Punkt betrifft die steuerliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern des Gesellschafters, die für Zwecke des Unternehmens eingesetzt werden<sup>89</sup>. Solche werden über die Figur des Sonderbetriebsvermögens bei Personenunternehmen zum gewerblichen Vermögen gerechnet, was eine Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne zur Folge hat. Demgegenüber gehören entsprechende Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft überlässt, zu seinem Privatvermögen, wenn nicht die Grundsätze über die sog. Betriebsaufspaltung eingreifen. Diese Ungleichbehandlung ließe sich zumindest für Personengesellschaften durch die Aufgabe des sog. Sonderbetriebsvermögens beseitigen. Eine vollständige Gleichbehandlung unter Einbeziehung der Einzelunternehmer wäre dagegen nur umgekehrt durch eine allgemeine Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen erreichbar, d. h. durch Aufgabe des einkommensteuerlichen Dualismus der Einkunftsarten.

#### IV. Schlusswort

Ich komme zum Schluss: Steuersystematisch hat die Unternehmenssteuerreform für Personenunternehmen keine Verbesserung, sondern eher eine „refor-

86 Übersicht bei Hey (Fn. 11), S. 155, 189 ff.; siehe auch Seer, StuW 1993, 114 ff.

87 Dazu schon Knobbe-Keuk, Verhandlungen des 53. DJT, Bd. II, 1981, 021 ff.; dies. (Fn. 1), S. 1030.

88 So etwa Reiß (Fn. 80), S. 3, 16.

89 Statt aller Hey (Fn. 11), S. 155, 192 f.

matio in peius“ gebracht. Mit der pauschalen Gewerbesteueranrechnung hat der Gesetzgeber die eigentlichen Probleme – Gewerbesteuerreform, Steuersatzspreizung – nur verschoben, aber nicht gelöst. Neue Ungleichbehandlungen sind die Folge. Auch die Halbwertszeit der sonstigen steuerlichen Änderungen wird begrenzt sein. Den Betroffenen bleibt nur eine Hoffnung: Die nächste Unternehmenssteuerreform kommt bestimmt.

# Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen

Prof. Dr. *Susanne Sieker*  
Technische Universität Darmstadt

## *Inhaltsübersicht*

- I. Einführung
- II. Das Postulat der Rechtsformneutralität der Besteuerung
  - 1. Entscheidungsneutralität der Besteuerung
  - 2. Verfassungsrechtlicher Gehalt des Gebots der Rechtsformneutralität
  - 3. Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers
    - a) Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes
    - b) Vergleichssachverhalte
    - c) Bedeutung der Freiheitsrechte
- III. Rechtsformneutrale Besteuerung durch Beseitigung des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung
  - 1. Teilhabersteuer
    - a) Regelungsstruktur der Teilhabersteuer
    - b) Realisierbarkeit einer Teilhabersteuer
      - aa) Vorteile
      - bb) Praktikabilität
      - cc) Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip
    - c) Ergebnis
  - 2. Betriebsteuer
    - a) Regelungsstruktur der Betriebsteuer
    - b) Realisierbarkeit einer Betriebsteuer
  - 3. Die Betriebsteuer als Vorstufe einer konsumorientierten Einkommensbesteuerung
    - a) Das Modell der Inhabersteuer
    - b) Realisierbarkeit
    - c) Ergebnis
- IV. Rechtsformneutrale Besteuerung innerhalb des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung
  - 1. Bestimmung des Steuersubjekts
    - a) Einordnung der Personengesellschaft
    - b) Verschiebung der Grenzen zwischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerpflicht?
  - 2. Optionsrechte
  - 3. Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen
    - a) Leistungsvergütungen und Unternehmerlohn
    - b) Betriebliche Altersversorgung
    - c) Veräußerungsgewinne
    - d) Verluste
  - 4. Vereinheitlichung der Steuersätze
  - 5. Vermeidung der Doppelbelastung von Dividenden
- V. Ergebnis

## I. Einführung

Die Diskussion über die Rechtsformneutralität der Besteuerung ist ein Dauerthema, das Wirtschaftswissenschaftler und Juristen seit nahezu 80 Jahren beschäftigt<sup>1</sup>. Seit der Herauslösung der Kapitalgesellschaften aus dem Einkommensteuergesetz und der Belastung ihres Einkommens mit Körperschaftsteuer durch das Körperschaftsteuergesetz 1920<sup>2</sup> wird das in einem Unternehmen<sup>3</sup> erwirtschaftete Einkommen in Abhängigkeit von der Rechtsform entweder der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterworfen.

Die mit der Zweigleisigkeit der Besteuerung von Unternehmensgewinnen verbundenen Nachteile – vor allem der Einfluß des Steuerrechts auf die Rechtsformentscheidung – veranlaßten bereits im Jahr 1924 *Enno Becker* und *Max Lion* in ihren Gutachten zum 33. Deutschen Juristentag zu der Forderung, „die Einkommen- und die Körperschaftsteuer ... so zu gestalten, daß die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur anderen überzugeben“<sup>4</sup>. *Becker* und *Lion* zogen daraus allerdings weder die Konsequenz, die Abschaffung der Körperschaftsteuer zu verlangen und statt dessen für die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft eine Teilhaberbesteuerung zu empfehlen noch plädierten sie für eine rechtsformunabhängige Besteuerung des erwirtschafteten Gewinns in Form einer Gewinn- oder Betriebsteuer<sup>5</sup>. Sie schlugen vielmehr vor, die gesetzestechische Anknüpfung an die Rechtsform beizubehalten, die Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersätze auf ein moderates Maß herabzusetzen und die verbleibenden Unterschiede innerhalb des dualen Systems von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu verringern<sup>6</sup>. *Becker* und *Lion* setzten sich zudem für Optionsmöglichkeiten ein: Die personalistische GmbH sollte zur Einkommensteuer, Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer optieren können<sup>7</sup>.

Spätere Überlegungen kreisten um das Konzept einer Betriebsteuer auf der einen und dem mehr oder weniger resignativen Festhalten am Nebeneinander

1 *Dietzel*, Die Besteuerung der Actien-Gesellschaften, 1859, S. 84 ff.; *C. Fischer*, *StuW* 1942, Sp. 601, 622 ff.; Nachweise bei *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage 1993, Einl., S. 2, Fn. 5; *Seer*, *StuW* 1993, 114, Fn. 1.

2 *RGBL.* 1920, S. 393.

3 Gemeint ist das gewerbliche Unternehmen, d. h. die durch die gewerbliche Tätigkeit geschaffene Organisation, „die organisierte Wirtschaftseinheit“ mittels derer der Unternehmensträger am Markt auftritt. Vgl. zu diesem Unternehmensbegriff *K. Schmidt*, *Handelsrecht*, 5. Auflage 1999, § 4 I 2, S. 65 ff. m. w. N.

4 *Verh. des 33. DJT* 1924, S. 429, 450 f.

5 *Verh. des 33. DJT* 1924, S. 430.

6 *Verh. des 33. DJT* 1924, S. 430, 465, 472 ff.

7 *Verh. des 33. DJT* 1924, S. 461 f., 487.

von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer auf der anderen Seite<sup>8</sup>. Die Teilhabersteuer fand nur wenige Anhänger.

Zuletzt hatte bekanntlich die Brühler Kommission den Auftrag, ein rechtsformneutrales Unternehmenssteuerrecht zu konzipieren<sup>9</sup>. Sie zog für die Besteuerung von Personenunternehmen drei Modelle in Erwägung, die Personengesellschaften und Einzelunternehmer in vergleichbarer Weise entlasten sollten, wie dies für Kapitalgesellschaften vorgesehen war:

1. die Option zur Körperschaftsteuer;
2. die Option zugunsten eines proportionalen Tarifs für nicht entnommene Gewinne, der dem Körperschaftsteuersatz entsprechen sollte;
3. die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer<sup>10</sup>.

Während die Option zur Körperschaftsteuer nur Personenunternehmen ermöglicht werden sollte, deren Tätigkeit zu Gewinneinkünften führt, sollte der Sondertarif für nicht entnommene Gewinne von allen Unternehmern i. S. d. UStG beansprucht werden können<sup>11</sup>. Beide Optionsmodelle wurden zudem von einer zumindest freiwilligen Buchführung abhängig gemacht<sup>12</sup>.

Das Ergebnis des sich anschließenden Gesetzgebungsverfahrens ist bekannt: Das Unternehmenssteuerrecht ist auch nach der jüngsten Reform nicht rechtsformneutral<sup>13</sup>. Die rechtsformbedingten Unterschiede der Besteuerung von Kapitalgesellschaften auf der einen Seite und Personenunternehmen auf der anderen haben sich vielmehr verschärft<sup>14</sup>:

- Einbehaltene Gewinne werden nur bei Kapitalgesellschaften einer niedrigen proportionalen Belastung unterworfen;
- durch das Halbeinkünfteverfahren wird die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne nur typisierend bei der Einkommensteueranlagung der Anteilseigner berücksichtigt und nicht in allen Fällen vollständig beseitigt;

8 Vgl. den Bericht des Betriebssteuerausschusses der Verwaltung für Finanzen, StuW 1949, Sp. 929 ff.; ferner die Verh. des 53. DJT 1980, Gutachten Walz, Bd. I, F 7 ff., und Referat *Knobbe-Keuk*, ebenda, Bd. II, Sitzungsberichte, O 9 ff.

9 BMF (Hrsg.), Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999, S. 11, 14.

10 BMF (Hrsg.), Brühler Empfehlungen (Fn. 9), S. 18 ff., 72 ff.

11 BMF (Hrsg.), Brühler Empfehlungen (Fn. 9), S. 74, 84.

12 BMF (Hrsg.), Brühler Empfehlungen (Fn. 9), a. a. O.

13 *Thiel* hat diesen Befund auf die Formel gebracht: „Die Sache ist gescheitert“, vgl. Diskussionsbeitrag, in: DSTJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 92.

14 So auch *Herzig*, WPg. 2001, 253, 270; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 171.

- die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften werden unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob Anteilseigner eine juristische oder eine natürliche Person ist<sup>15</sup>;
- von den für Personenunternehmen erwogenen Modellen wurde zunächst nur die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer eingeführt. Die einschlägige Regelung des § 35 EStG klammert indessen die gewerbesteuerliche Vorbelastung von Dividendeneinkünften auf der Ebene der Kapitalgesellschaft aus und ist auch aus anderen Gründen kritikwürdig<sup>16</sup>.

Diese durch die jüngste Unternehmenssteuerreform hervorgebrachten rechtsformbedingten Differenzierungen lassen die Grundstruktur der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften unberührt; die selbständige Besteuerung der juristischen Person und das damit verbundene Nebeneinander von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer bleiben erhalten. Hinzu kommen die nach wie vor bestehenden Unterschiede der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen, deren Ursachen im wesentlichen im Dualismus der Einkunftsarten und der fortbestehenden prinzipiellen Nichtbesteuerung privater Veräußerungsgewinne zu finden sind<sup>17</sup>.

Festzuhalten bleibt: Die Einsicht, daß der Einfluß des Steuerrechts auf die Wahl der Unternehmensform zurückgedrängt werden müsse, gehörte zum Programm nahezu jeder größeren Steuerreform<sup>18</sup>. Mehrere Juristentaug haben sich mit dem Thema beschäftigt und eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung gefordert<sup>19</sup>. Wenn dennoch das Ziel bis heute nicht erreicht ist – insofern dauert der von *Knobbe-Keuk* in ihrem Referat auf dem 53. DJT<sup>20</sup> und in anderen Veröffentlichungen<sup>21</sup> immer wieder beklagte Zustand bis heute an –, drängt sich die Frage nach den Ursachen auf.

15 Dieser Zustand wird auch durch die Einführung einer Reinvestitionsrücklage durch § 6b EStG Abs. 10 i. d. F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, S. 3858) nicht gänzlich behoben; s. unten IV. 3. c).

16 Anrechnungüberhänge sind nicht übertragbar; bei niedrigen Hebesätzen wird die Gewerbesteuerbelastung durch den höheren Anrechnungsbetrag überkompensiert. Zur Kritik an § 35 EStG im einzelnen s. *Hey*, FR 2001, 870, 872 ff.; *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1435 ff.

17 S. dazu *Lang*, StuW 1989, 3, 7 f.; *Pelka*, StuW 2000, 389, 390; *Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 9 ff., 15 f.

18 Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, S. 296 f.; Körperschaftsteuerreform 1976: BT-Drucks. 7/1470, S. 326 ff.; Unternehmenssteuerreform 2000: BT-Drucks. 14/2683, S. 93 f., 97.

19 Der 33. DJT 1924, der 53. DJT 1980 und der 57. DJT 1988.

20 *Knobbe-Keuk*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. II, Sitzungsberichte, O. S. 9 ff.

21 *Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, 1986, S. 1; *dies.*, DB 1989, 1303, 1304 ff.; *dies.*, Bilanz und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 1), S. 1 ff., 1027 ff.

Mehrere Deutungen kommen in Betracht: Entweder der rechtsformneutralen Besteuerung kommt nach der Einschätzung der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten kein so hoher Stellenwert zu – ihre Umsetzung ist möglicherweise zu teuer – oder das Problem ist nicht lösbar<sup>22</sup> oder man kann sich auf keines der möglichen Konzepte einigen. Zweifel an der Lösbarkeit des Problems weckt zunächst der ökonomische Gehalt des Ideals einer rechtsformneutralen Besteuerung.

## II. Das Postulat der Rechtsformneutralität der Besteuerung

### 1. Entscheidungsneutralität der Besteuerung

Das Gebot einer rechtsformneutralen Besteuerung ist im wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum Teilaspekt der Idee einer entscheidungsneutralen Besteuerung. Betriebswirtschaftlich betrachtet sind Steuerrechtsetzungen entscheidungsneutral, wenn sie das Verhalten des rational handelnden Individuums nicht beeinflussen, wenn sich die Rangordnung von Handlungsalternativen durch die Besteuerung nicht verändert<sup>23</sup>. Rechtsformneutralität setzt demnach voraus, daß die aus nicht steuerlichen Gründen bevorzugte Rechtsform durch das Steuerrecht nicht bloß als zweite Wahl erscheint.

Aus volkswirtschaftlicher Sicht wird das Neutralitätsgebot um den Aspekt der Allokationseffizienz oder „Arbitrageneutralität“ der Besteuerung erweitert<sup>24</sup>, das Steuerrecht soll möglichst nicht wettbewerbsverzerrend wirken, die durch den Markt bewirkte, als effizient angenommene Ressourcenverteilung soll durch den Steuereingriff nicht gestört werden<sup>25</sup>.

Eine entscheidungsneutrale Besteuerung gilt in der ökonomischen Theorie indessen nicht einhellig als erstrebenswert<sup>26</sup>. Zunächst besteht Einigkeit dar-

22 So *Mittler*, Gastkommentar, DB 2001, Heft 25, S. 1; *Pelka*, in: DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 88 ff.; *ders.*, StuW 2000, 389, 396 f.

23 Vgl. *Elschen*, StuW 1991, 99, 102 ff.; *Herzig/Watrin*, StuW 2000, 378, 379; *Löhr*, StuW 2000, 33, 34; *D. Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Auflage 1992, S. 193 ff.; *Rose*, FS Meyding, 1994, S. 233, 238; *Sigloch*, StuW 1990, 229; *Franz W. Wagner*, StuW 1992, 2, 3 ff.

24 *Elschen*, Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, 1989, S. 298 ff.; *ders.*, StuW 1991, 99, 109; *Hundsdoerfer*, StuW 2001, 113, 114; *Löhr*, StuW 2000, 33, 34; *Franz W. Wagner*, FinArch 44 (1986), S. 32, 41 ff.

25 Vgl. *Elschen/Hüchtebrock*, FinArch 41 (1983), S. 253, 254 f., 257 ff.; *Siegel*, in: Korff u. a. (Hrsg.), Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3, 1999, S. 354, 358; *Franz W. Wagner*, StuW 2001, 354, 356 f.

26 Vgl. *D. Schneider*, StuW 1989, 328, 339; *ders.*, Investition, Finanzierung und Besteuerung (Fn. 23), S. 735 ff.; *ders.*, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Hrsg.), Einkommen versus Konsum – Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, 1999, S. 1, 5 ff.; *Siegel*, a. a. O., S. 359 ff.; kritisch auch *W. F. Richter*, FR 2001, 1000, 1001 ff. im Zusammenhang mit der Besteuerung von Alterseinkünften.

über, daß es eine entscheidungsneutrale Steuer im engen Sinn nicht geben kann, Entscheidungsneutralität also nur annäherungsweise verwirklicht werden kann<sup>27</sup>.

Aber auch mit dieser Einschränkung wird die Praxistauglichkeit entscheidungsneutraler Besteuerungsmodelle mit guten Gründen bezweifelt<sup>28</sup>.

Die beiden Arten einer Besteuerung, die dem Neutralitätspostulat gerecht werden sollen – die Kopfsteuer als eine Form der Pauschsteuer<sup>29</sup> und die sog. Zielgrößenbesteuerung<sup>30</sup> –, sind entweder gleichheitswidrig<sup>31</sup> oder sie sind wegen ihrer Anknüpfung an erwartete zukünftige Erfolge und unrealistische Modellannahmen<sup>32</sup> weder erstrebenswert noch praktikabel. Wichtiger Anwendungsfall einer Zielgrößenbesteuerung sind konsumorientierte Besteuerungssysteme<sup>33</sup>, die auch im steuerjuristischen Schrifttum teilweise als Heilmittel zur Überwindung des bestehenden Systems der Unternehmensbesteuerung vorgeschlagen werden<sup>34</sup>.

27 Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand der Bearbeitung: 202. Lfg. Juni 2001, Einf. KSt Rdnr. 37; Lang, *StuW* 1990, 107, 115; D. Schneider, *StuW* 1989, 328, 330; Siegel, a. a. O., S. 360, 362; ders., *ZfBf* 2000, 724, 735; Franz W. Wagner, *FinArch* 44 (1986), S. 32, 43.

28 D. Schneider, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Fn. 26), S. 7 ff.; Siegel, in: *Handbuch der Wirtschaftsethik* (Fn. 25), S. 354, 360 ff.; ders., *ZfBf* 2000, 724, 735 ff.; vgl. auch W. F. Richter, *FR* 2001, 1000, 1002, 1004.

29 Vgl. Elschen, *Institutionale oder personale Besteuerung* (Fn. 24), S. 298 ff.; Elschen/Hüchtebrock, *FinArch* 41 (1983), S. 253, 259; M. Rose/Wiegard, in: Pohmer (Hrsg.), *Zur optimalen Besteuerung*, 1983, S. 9, 22 f.

30 Elschen, *StuW* 1991, 99, 104 f.; Franz W. Wagner, *StuW* 1992, 2, 4.

31 Zur Kopfsteuer vgl. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Auflage 2000, S. 473 ff.; P. Kirchhof, *StuW* 2000, 316, 317, bezeichnet die Kopfsteuer als „schlechthin gleichheitswidrig“; M. Rose/Wiegard, a. a. O., räumen ein, daß eine Pauschsteuer, als die eine Kopfsteuer umfassende allgemeinere Form der Besteuerung, zwar als theoretisch denkbare Modell berücksichtigt werde, in der steuerpolitischen Praxis aber kaum eine Rolle spiele. Zur Fähigkeitssteuer, einer weiteren Pauschsteuer, und deren Gleichheitswidrigkeit s. Elschen, *Institutionale oder personale Besteuerung* (Fn. 24), S. 298 ff.

32 So D. Schneider, *Investition, Finanzierung und Besteuerung* (Fn. 23), S. 737 f.; ders., in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Fn. 26), S. 7 ff.; Siegel, in: *Handbuch der Wirtschaftsethik* (Fn. 25), S. 361 f.

33 Siegel, a. a. O., S. 360 ff.; zur konsumorientierten Besteuerung: M. Rose, *FS Meyding* (Fn. 23), S. 233, 236 ff.; ders., in: Horst Mayer (Hrsg.), *Unternehmensbesteuerung – Perspektiven der Besteuerung*, Sächsische Steuertagung 1999, S. 71 ff.; Franz W. Wagner, *StuW* 1992, 2, 4 ff., 13; ders., in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Fn. 26), S. 15, 20 ff.; Wenger, *FinArch* 41 (1983), S. 207 ff.; ferner Fehr/Wiegard, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Fn. 26), S. 65 ff.

34 Dorenkamp, *StuW* 2000, 121 ff.; Hey, *DStJG* 24 (2001), S. 155, 220 f.; Lang, in: BMF (Hrsg.), *Brühler Empfehlungen* (Fn. 9), Anhang Nr. 1, S. 10 ff., 76 ff.; ders., *DStJG* 24 (2001), S. 49, 74 ff., 115 ff.

Bei aller Skepsis gegenüber der steuerpolitischen Praktikabilität entscheidungsneutraler Besteuerungsmodelle: Sinnvoll sind Neutralitätsüberlegungen indessen, wenn es darum geht, nachgewiesene Mißstände des geltenden Rechts zu beheben<sup>35</sup>. Der Unternehmer soll nicht wegen der steuerlichen Folgen, die mit der Wahl einer bestimmten Rechtsform verknüpft sind, in eine für sein Unternehmen betriebswirtschaftlich unvernünftige Rechtsform gedrängt werden<sup>36</sup>. In dieser Hinsicht ergeben sich Berührungspunkte mit dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dem Schutzbereich der Artt. 12 und 14 GG, wenn die *festgestellten* entscheidungsverzerrenden steuerrechtlichen Regelungen auf ihre Gleichheitswidrigkeit oder ihre Vereinbarkeit mit einzelnen Freiheitsgrundrechten untersucht werden. Eine Gleichsetzung des Ideals einer entscheidungsneutralen Besteuerung und des Postulats der Rechtsformneutralität mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>37</sup> erscheint mir indessen als eine allzu vergrößernde Sicht der Dinge<sup>38</sup>.

## 2. Verfassungsrechtlicher Gehalt des Gebots der Rechtsformneutralität

Steuerjuristisch ist Rechtsformneutralität insofern von Interesse, als die Anknüpfung des Steuerrechts an die Rechtsform des Unternehmens und daraus resultierende Ungleichbehandlungen gleichheitswidrig sein können – insofern ist Rechtsformneutralität ein Teilaspekt der Steuergerechtigkeit – oder sich *wegen* dieser Anknüpfung ein Verstoß gegen andere grundrechtliche Gewährleistungen feststellen läßt. Ein Gesetzgeber, der sich verfassungsgemäß verhält, ist verpflichtet Abhilfe zu schaffen.

Darüber hinaus kann die Wahrung der Rechtsformneutralität ein Gebot der wirtschaftlichen Vernunft sein, dessen Einhaltung sich dem Steuergesetzgeber

35 Dies entspricht der Forderung Schneiders, die Steuerrechtssetzung statt an der Entscheidungsneutralität an der „Vermeidung nachgewiesener fallbezogener Entscheidungsverzerrungen“ zu messen, dazu *D. Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung (Fn. 23), S. 738.

36 *Schön*, Stbg. 2000, 1, 5.

37 So aber offenbar *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Auflage 1998, § 4 Rdnr. 84: „Das Ideal einer entscheidungsneutralen Besteuerung ... entspricht ... ziemlich exakt dem modernen rechtlichen Verständnis einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, das u. a. in der Rechtsformneutralität der Besteuerung seinen Niederschlag findet“; ebenso *Montag*, in: Tipke/Lang, a. a. O., § 17 Rdnr. 2; einschränkend *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 168: „Als Rechtsformgerechtigkeit kann die Forderung nach rechtsformneutraler Besteuerung gleichgesetzt werden mit gleichmäßiger Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit“. Diese Sichtweise verengt indessen den Blickwinkel zu sehr auf die Ertragsbesteuerung. In die Rechtsformentscheidung fließen demgegenüber auch andere Steuerlasten ein wie die Belastung mit Erbschaftsteuer oder Grunderwerbsteuer.

38 So auch *Elschen*, StuW 1991, 99, 102 ff.

allerdings dringend empfiehlt, ohne daß er dazu mit verfassungsgerichtlichem Nachdruck angehalten werden könnte<sup>39</sup>.

Rechtsformneutralität ist demnach weder allein in Art. 3 Abs. 1 GG zu verorten noch handelt es sich um ein durchweg verbindliches verfassungsrechtliches Postulat<sup>40</sup>. Ob eine rechtsformneutrale Besteuerung verfassungswidrig ist, kann nur anhand der durch sie bewirkten Belastungsunterschiede beurteilt werden<sup>41</sup>. Rechtsformbezogenheit des Ertragsteuerrechts als solche stellt noch keinen Verstoß gegen die Verfassung dar. Man kann zwar sagen, daß die Anknüpfung an die Rechtsform die Gefahr oder den Verdacht einer gleichheitswidrigen oder mit einzelnen Freiheitsgrundrechten kollidierenden Steuerbelastung begründet, viel gewonnen ist damit aber nicht. Letztlich kommt es wie bei jeder rechtlichen Beurteilung darauf an, ob der oder die betroffenen Lebenssachverhalte vom Regelungsgehalt der zu prüfenden Norm erfaßt werden.

Für die verfassungsrechtliche Beurteilung der in der Bestimmung des Steuersubjekts, in der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und im Steuertarif rechtsformabhängigen Einkommensbesteuerung entscheidend sind deshalb die Vergleichbarkeit der gleich oder ungleich behandelten Sachverhalte auf der einen Seite und die Gewährleistungen des Art. 3 Abs. 1 GG und der Freiheitsgrundrechte auf anderen Seite.

### 3. Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers

In welchem Umfang eine rechtsformneutrale Besteuerung möglich ist, wird maßgeblich durch die verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuergesetzgebers bestimmt. Diese sind durch die jüngere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts konkretisiert und verfestigt worden.

#### a) Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes

Der allgemeine Gleichheitssatz wird im Steuerrecht durch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert. Dieses verpflichtet den Gesetzgeber, geeignete Maßstäbe für die Bemessung der Lei-

39 Zur Bedeutung auch der wirtschaftlichen Vernunft als Richtschnur für ein Handeln des Steuergesetzgebers s. *Lion*, Verh. des 33. DJT 1924, S. 429, 467; *Walz*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. I, F 7, 29 f.

40 So auch *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 41: „Insgesamt erweist sich das Postulat ertragsteuerlicher Rechtsformneutralität ... nur eingeschränkt als Verfassungsgebot“; gegen eine Ableitung aus Art. 3 Abs. 1 GG *Birk*, StuW 2000, 328, 333; zweifelnd auch *Schön*, StJb. 1998/99, S. 57, 64.

41 Überzeugend *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 61 f.

stungsfähigkeit zu wählen. In diesem Zusammenhang hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsspielraum. Nach Regelung des Ausgangsstatbestandes hat er dann aber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen – Gebot der folgerichtigen Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung<sup>42</sup>. Abweichungen von der selbst gesetzten Sachgesetzlichkeit bedürfen der Rechtfertigung durch besondere sachliche Gründe; allein systematische Unterscheidungen des Gesetzgebers genügen diesen Anforderungen nicht<sup>43</sup>.

Für das Umsatzsteuerrecht hat das Bundesverfassungsgericht in der sog. Schwarzwaldklinik-Entscheidung<sup>44</sup> die Rechtsform eines Unternehmens nicht als sachlichen Grund für die Nichtgewährung einer Steuerbefreiung anerkannt. Die Begründung der Entscheidung liefert den verallgemeinerungsfähigen Maßstab: Die Differenzierung nach der Rechtsform „*findet im umsatzsteuerlichen Belastungsgrund keine ausreichende Grundlage*“<sup>45</sup>, weil dieser auf die Umsätze jedes Unternehmers i. S. d. § 2 UStG abzielt, und damit gerade keine Unterscheidung der möglichen Rechtsformen unternehmerischer Betätigung trifft. Die auf andere Steuergesetze übertragbare Verallgemeinerung dieses Satzes lautet: Der allgemeine Gleichheitssatz verbietet eine unterschiedliche Behandlung aufgrund der Rechtsform, wenn die Unterscheidung durch den Belastungsgrund des Steuergesetzes nicht gerechtfertigt ist.

Für das Ertragsteuerrecht kommt es mithin darauf an, inwieweit der durch die jeweilige Rechtsform verkörperte Lebenssachverhalt Ausdruck einer gleichen oder unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist<sup>46</sup>. Dieser Beurteilung vorgelagert ist die Frage, ob Gewinne einer juristischen Person, die als Unternehmensträger am Markt auftritt, Ausdruck ihrer eigenen oder der Leistungsfähigkeit ihrer Anteilseigner ist.

Rechtfertigt der Steuergesetzgeber – wie gegenwärtig – die Begünstigung der von einer Körperschaft thesaurierten Gewinne mit Lenkungszielen, so kann die daraus resultierende ungleichmäßige Belastung anderer Steuerpflichtiger dennoch gleichheitsgerecht sein, wenn „*der Lenkungszweck mit hinreichender*

42 BVerfG 2 BvL 37/91 v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 136 – Vermögensteuer; BVerfG 2 BvR 1818/91 v. 30. 9. 1998, BVerfGE 99, 88, 95 – Verlustverrechnung; BVerfG 2 BvR 2861/93 v. 10. 11. 1999, BVerfGE 101, 151, 155 – Schwarzwaldklinik. Zum Gebot der Folgerichtigkeit s. *Prokisch*, FS Vogel, 2000, S. 293, 305 ff.

43 BVerfG 1 BvL 50/86 v. 8. 10. 1991, BVerfGE 84, 348, 363 f.; BVerfG 2 BvL 77/92 v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1, 6 – Arbeitnehmer-Pauschbetrag; BVerfGE 99, 88, 95 (Fn. 42).

44 BVerfGE 101, 151, 155 (Fn. 42).

45 BVerfG, a. a. O.

46 *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 168; *Jachmann*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 62, 65.

*Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet“ ist<sup>47</sup>.*

### *b) Vergleichssachverhalte*

Die für die Beurteilung der Gleichheitskonformität der Unternehmensbesteuerung relevanten Vergleichssachverhalte sind aus der Grundstruktur des geltenden Ertragsteuerrechts oder des an seiner Stelle zu beurteilenden alternativen Besteuerungsmodells abzuleiten.

Die Einkommensteuer erfaßt gegenwärtig den wirtschaftlichen Erfolg einer natürlichen Person, die ihre dem Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1 EStG unterfallende Erwerbsgrundlage tatsächlich nutzt<sup>48</sup>, m. a. W. denjenigen Steuerpflichtigen, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt<sup>49</sup>. Insofern belastet die Einkommensteuer die tatsächlich vorhandene „Ist-Leistungsfähigkeit“ derjenigen natürlichen Person, die eine bestimmte Erwerbsgrundlage zur Erzielung von Einkünften einsetzt.

Bildet das gewerbliche Unternehmen die Erwerbsgrundlage, fließt der von einem Einzelunternehmer erzielte Gewinn in seine Einkommensteuerbemessungsgrundlage ein; diese unterliegt dem progressiven Tarif des § 32a EStG.

Ist Unternehmensträger eine Personengesellschaft, behandelt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die Gewinnanteile der Gesellschafter als deren originäre gewerbliche Einkünfte, vorausgesetzt der Gesellschafter ist auch Mitunternehmer. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das gewerbliche Unternehmen auch auf seine Rechnung und seine Gefahr geführt wird<sup>50</sup>. Die Mitunternehmereigenschaft bildet deshalb den Zurechnungsgrund für die anteilige Zuweisung des von der Personengesellschaft erwirtschafteten Gewinns<sup>51</sup>. Die Einkünfte der Mitunternehmer werden dann wie beim Einzelunternehmer im Grundsatz progressiv besteuert.

Wird das Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben, behandelt das Gesetz die juristische Person als Trägerin einer eigenen Leistungsfähigkeit<sup>52</sup> und unterwirft den Gewinn der proportionalen Körperschaftsteuer. Im Falle der Ausschüttung an natürliche Personen erzielen diese Einkünfte aus einer gegenüber dem Unternehmen verselbständigten Ein-

47 BVerfGE 93, 121, 148 (Fn. 42).

48 Vgl. P. Kirchhof, DStJG 24 (2001), S. 9, 24.

49 Wendi, FS Friauf, 1996, S. 859, 869.

50 Zu dieser Funktion des Mitunternehmerbegriffs, Knobbe-Keuk (Fn. 1), S. 388 f.; Strutz, Kommentar zum EStG vom 10. August 1925, Bd. II, 1929, § 29 Anm. 7.

51 BFH GrS 3/92 v. 3. 5. 1993, BStBl. 1993 II, 616, 621 – Verlustabzug bei der Gewerbesteuer; BFH X R 171/96 v. 24. 2. 1999 – Vorlage an das BVerfG betr. § 32c EStG, BStBl. 1999 II, 450, 461.

52 Dazu im einzelnen unten III. 1. b) cc).

kunftsquelle, der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft. Durch diese Anknüpfung der ertragsteuerlichen Belastung an die rechtlich verselbständigte juristische Person greift der Gesetzgeber in die rechtliche Interessensphäre der juristischen Person selbst ein und schafft damit die Grundlage für einen eigenständigen Grundrechtsschutz nach Art. 19 Abs. 3 GG<sup>53</sup>.

Für die Beurteilung rechtsformbedingter Belastungsunterschiede des Ertragsteuerrechts ergeben sich daraus zwei Vergleichsebenen: zum einen die Ebene des Unternehmens und des jeweiligen Unternehmensträgers, der den Gewinn erwirtschaftet<sup>54</sup>; zum anderen die Ebene der Inhaber oder Teilhaber des Unternehmens hinsichtlich der ihnen wegen ihrer Beteiligung zugerechneten Gewinne. Die erste Vergleichsebene umfaßt den Bereich der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung und damit die von individuellen Verhältnissen abstrahierende sog. objektive Leistungsfähigkeit<sup>55</sup>, die zweite Vergleichsebene erstreckt sich auf die individuelle steuerliche Belastung des Inhabers oder der Teilhaber eines Unternehmens wegen der im Unternehmen erwirtschafteten Gewinne. Diese Perspektive bezieht auch Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen ein.

### c) Bedeutung der Freiheitsrechte

Die Ertragsbesteuerung greift in die durch die Artt. 12 und 14 GG geschützten Betätigungen ein. Insofern können von rechtsformbedingten Belastungsunterschieden Wirkungen ausgehen, die zu einer unzulässigen Beeinträchtigung der durch Artt. 12 und 14 GG geschützten Freiheiten führen<sup>56</sup>. Wann allerdings die Schwelle zu einem verfassungswidrigen Eingriff überschritten ist, muß im Einzelfall festgestellt werden.

Als weiteres Freiheitsrecht, das durch die derzeitige rechtsformabhängige Besteuerung verletzt sein soll, wird neuerdings Art. 9 Abs. 1 GG zur Sprache gebracht<sup>57</sup>. Die negative Vereinigungsfreiheit soll den Einzelunternehmer oder

53 In diesem Sinne auch *Wendt*, FS Friauf (Fn. 49), S. 859, 868 f.; *Jachmann*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 17 ff.; zur Bedeutung der organisatorischen Verselbständigung der juristischen Person für einen eigenständigen Grundrechtsschutz s. *P. M. Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1, 4. Auflage 1999, Art. 19 Abs. 3 Rdnr. 236 ff.

54 *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 16; *dies.*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 104.

55 Vgl. *Jachmann*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 11, 16 ff., 21 f.; *Lang*, DStJG 24 (2001), S. 49, 59; *Pezzner*, FS Tipke, 1995, S. 419, 428; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. II (Fn. 93), S. 733 ff., 1031 f.; *Wendt*, FS Friauf (Fn. 49), S. 859, 868 ff.

56 Vgl. *Birk*, StuW 2000, 328; *ders.*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 194 ff.; *Friauf*, DStJG 12 (1989) S. 3, 26; *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 17; *dies.*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 33 ff.

57 *P. Kirchhof*, DStJG 24 (2001), S. 9, 19; *ders.*, DStR 3/2001, Der Kommentar, S. III; *ders.*, FAZ vom 24. 7. 2000, S. 17; *ders.*, StuW 2000, 221, 230 f.

den Freiberufler davor schützen, wegen der ungleichen steuerlichen Belastungen der verschiedenen Formen unternehmerischer Betätigung in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gedrängt zu werden.

Diese Ansicht vermag indessen aus zwei Gründen nicht zu überzeugen. Der erste Grund betrifft den Schutzbereich der Vereinigungsfreiheit: Art. 9 Abs. 1 GG schützt die Bildung und den Beitritt zu einer Vereinigung sowie das Fernbleiben von ihr<sup>58</sup>. Sein Schutzbereich ist deshalb berührt, wenn staatlicher Zwang ausgeübt wird, Mitglied einer bestimmten zivilrechtlichen Vereinigung zu werden oder wenn der Austritt verhindert wird. Nicht durch Art. 9 Abs. 1 GG geschützt sind indessen Außenaktivitäten, die den Vereinigungszweck realisieren und durch die die Vereinigung wie jedermann im Rechtsverkehr tätig wird<sup>59</sup>. In dieser Beziehung genießt eine Vereinigung keinen über den Rechtsschutz des Individuums hinausreichenden Grundrechtsschutz<sup>60</sup>. Ob und in welchem Maße die externe Verfolgung des Vereinszwecks grundrechtlich geschützt ist, richtet sich nach den grundrechtlichen Gewährleistungen, die (auch) einem Individuum Schutz gegen staatliches Handeln bieten, nicht aber nach Art. 9 Abs. 1 GG.

Gerade diese Außenaktivitäten sind es aber, an deren wirtschaftlichen Erfolg die Besteuerung anknüpft. Einen Schutz gegen die Folgewirkungen einer rechtsformabhängigen Besteuerung, der über die Gewährleistungen des Art. 3 Abs. 1 GG und in Extremfällen der Artt. 12 und 14 GG hinausgeht, bietet Art. 9 Abs. 1 GG daher nicht<sup>61</sup>.

Der zweite Grund ist tatsächlicher Natur: Neuere Beiträge zum Steuerbelastungsvergleich zwischen Kapitalgesellschaft und Personenunternehmen zeigen, daß von einem generellen Vorteil der Kapitalgesellschaft auf der einen Seite und einer Diskriminierung des einzelnen Erwerbstätigen auf der anderen Seite nicht die Rede sein kann. Die zunächst angestellten Vergleichsrechnungen haben zumeist die vollständige Thesaurierung des Gewinns in den Mittelpunkt gestellt und sich auf eine Steuerperiode beschränkt. Die Rechtsformentscheidung ist aber langfristig ausgerichtet und sie bezieht vernünftigerweise

58 Vgl. *Bauer*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1, 1996, Art. 9 Rdnr. 39; *Höfling*, in: Sachs (Hrsg.), Grundgesetz, 2. Auflage 1999, Art. 9 Rdnr. 16 ff.; *Kemper*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1 (Fn. 53), Art. 9 Rdnr. 23 ff.; *Mertens*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1989, § 144 Rdnr. 53 f., 55 ff.; *Scholz*, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, Stand der Bearbeitung: März 2001, Art. 9 Rdnr. 42, 77 ff.

59 *Bauer*, a. a. O., Rdnr. 40; *Höfling*, a. a. O., Art. 9 Rdnr. 20; *Mertens*, a. a. O., Rdnr. 50; *Scholz*, a. a. O., Rdnr. 86 f.

60 Überzeugend *Kemper*, a. a. O., Rdnr. 28 f.

61 Ebenso *Hey*, DSzJG 24 (2001), S. 155, 172 f.; *Pelka*, StuW 2000, 389, 392 f., 398; zustimmend *Stolterfoht*, FS Kruse, 2001, S. 485, 491.

nicht nur steuerliche Aspekte ein. Wenn man aber in diesem Rahmen die steuerlichen Folgen der Rechtsformentscheidung untersucht, sind die Belastungsvergleiche auf einen längeren Zeitraum zu beziehen<sup>62</sup>. Diese laufen darauf hinaus, daß der Thesaurierungsvorteil erst ab einer bestimmten Gewinnhöhe besteht<sup>63</sup> und mit zunehmender Ausschüttungsquote schwindet. Berechnungen aus der Beratungsperspektive zeigen zwar, daß die Vereinbarung von Vergütungen zu einer günstigeren Gesamtsteuerlast der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter führen kann als die Belastung eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, wenn die Gesellschaft den Restgewinn thesauriert<sup>64</sup>. Dieser Vorteil ist indes dem Risiko ausgesetzt, daß die Finanzverwaltung im Nachhinein verdeckte Gewinnausschüttungen aufdeckt und dem betreffenden Subsumtionsvorschlag den erhofften Erfolg versagt. Zudem ist der Belastungsunterschied bei freiberuflicher Tätigkeit deutlich geringer, solange eine Gewerbesteuer in der derzeitigen Form existiert.

Selbst wenn man annimmt, daß große Teile des Gewinns über einen längeren Zeitraum thesauriert werden, erweist sich die personalistische Kapitalgesellschaft<sup>65</sup> – in Hinsicht auf die latente Einkommensteuerbelastung, die sich spätestens im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft realisiert – regelmäßig nicht als die aus steuerlichen Gründen vorzugswürdige Rechtsform<sup>66</sup>.

Die Unternehmenssteuerreform hat daher nicht die ihr zunächst beigemessene eindeutige Anreizwirkung zugunsten der Kapitalgesellschaft<sup>67</sup>. Hinzu kommt ein nichtsteuerlicher Vorzug der Personenunternehmen, der in der Praxis größerer mittelständischer Unternehmen eine wichtige Rolle spielt: die Ver-

62 *Elser*, BB 2001, 805, 807 ff.; *Herzig*, WPg. 2001, 253, 256 ff.; *Höflacher/Wendlandt*, GmbHHR 2001, 793, 795 ff.; *Franz W. Wagner*, DStR 1981, 243, 244.

63 Für den Veranlagungszeitraum 2005 wird die Grenze bei Gewinnen von 290 000 DM (rd. 148 275 Euro) – so *Herzig*, a. a. O., S. 257 –, 330 000 DM (rd. 168 727 Euro) – so *Kessler/Teufel*, DStR 2000, 1836, 1839 – oder 350 000 DM (rd. 178 953 Euro) – so *Höflacher/Wendlandt*, a. a. O., S. 796 – gezogen. Die unterschiedlichen Ergebnisse beruhen auf von einander abweichenden Berechnungsfaktoren (Gewerbesteuerhebesatz, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer).

64 *D. Jacobs*, DStR 2001, 806, 811; *König/Sureth*, Besteuerung und Rechtsformwahl, 2. Auflage 2001, S. 182 ff.

65 Nur diese ist für die Rechtsformentscheidung in der hier betrachteten Sachverhaltskonstellation relevant.

66 *Höflacher/Wendlandt*, GmbHHR 2001, 793, 796 f.; gegen eine Einbeziehung der latenten Einkommensteuerbelastung in den Rechtsformvergleich aber *Watrin*, GmbHHR 2001, 853, 854 Fn. 16.

67 So auch *Clausen*, in: *Oppenhoff & Rädler*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, S. 16, 18 f.; ferner *Balmes*, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 24, 30 f.; *Höflacher/Wendlandt*, a. a. O., S. 795 ff.; *König/Sureth*, a. a. O., S. 184 f.

meidung der Publizität. Eine Einwirkung auf die Willensbildung oder das Verhalten des Grundrechtsträgers, die ein Eingriff in die Vereinigungsfreiheit voraussetzt, läßt sich danach nicht mit Sicherheit feststellen. Die Vereinigungsfreiheit bietet demnach keinen Schutz vor der präjudizierenden Wirkung des Steuerrechts auf die Rechtsformentscheidung.

### III. Rechtsformneutrale Besteuerung durch Beseitigung des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung

Für eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung gibt es zwei Grundkonzepte<sup>68</sup>: Entweder die prinzipielle Anknüpfung des Ertragsteuerrechts an die Rechtsform wird aufgegeben – Modelle der Teilhabersteuer und der Betriebsteuer – oder das Nebeneinander von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer wird beibehalten und gleichheitswidrige Belastungsunterschiede werden systemimmanent behoben – duales System der Unternehmensbesteuerung.

#### 1. Teilhabersteuer

##### a) *Regelungsstruktur der Teilhabersteuer*

Das Modell einer Teilhabersteuer verzichtet auf eine Körperschaftsteuer; Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft und Gesellschafter einer Personengesellschaft werden strukturell gleichgestellt. Der von einer Kapitalgesellschaft erwirtschaftete Gewinn wird mit einer Quellensteuer (Teilhabersteuer) belegt, deren Höhe mindestens dem Einkommensteuerspitzensatz entspricht; der Gewinn wird den Anteilseignern ihrer Beteiligung entsprechend zugerechnet und bei diesen der Einkommensteuer unterworfen, die Quellensteuer wird auf die Einkommensteuer angerechnet – die heutzutage gebrauchte Formulierung lautet: Die Körperschaftsteuer wird in die Einkommensteuer integriert<sup>69</sup>.

Der mit dem Konzept der Teilhabersteuer einhergehende Wegfall der Körperschaftsteuer erklärt, weshalb die Teilhabersteuer seit den ersten Diskussionen um die Berechtigung der Belastung sog. nichtphysischer Personen mit Körperschaftsteuer von den Gegnern einer Körperschaftsbesteuerung favorisiert

68 So bereits *Lion*, Verh. des 33. DJT 1924, S. 429, 467; *Walz*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. I, F 7, 59 ff.

69 Vgl. *Elschen*, Institutionale oder personale Besteuerung (Fn. 24), S. 112 ff., 126 ff.; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, S. 281 ff.; *D. Schneider*, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage 1994, S. 177 ff., unter Hinweis auf die Untersuchungen der Kanadischen Steuerreformkommission aus dem Jahr 1966.

wird<sup>70</sup>. Wer der juristischen Person die Fähigkeit abspricht, eigenes Einkommen zu haben, weil der Einkommensbegriff nicht von der natürlichen Person zu trennen sei, muß die Teilhabersteuer als ideale Form einer rechtsformneutralen Besteuerung propagieren<sup>71</sup>.

Neuere Überlegungen stützen sich zumeist auf einen Vorschlag von *Engels/Stützel* aus dem Jahre 1968. Danach wird der Gewinn von Kapitalgesellschaften ebenso wie der Gewinn einer Personengesellschaft, unabhängig von Ausschüttung oder Thesaurierung, bei den Mitgliedern anteilig der Einkommensteuer unterworfen. Rechtstechnisch geschieht dies durch Einführung einer achten Einkunftsart „Teilhaberertrag“ in § 2 Abs. 1 Nr. 5a EStG und durch Ausklammerung der Teilhabererträge aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Kapitalvermögen<sup>72</sup>. Der Teilhaberertrag errechnet sich aus dem von der Gesellschaft „vorläufig erklärten Gewinn“ und den Mehr- oder Minderbeträgen, die sich aus endgültigen Gewinnfeststellungsbescheiden des Unternehmens ergeben, die im betreffenden Veranlagungszeitraum ergangen sind. Der Anteilseigner erhält eine Steuergutschrift über die auf ihn entfallende Teilhabersteuer, die er auf seine Einkommensteuer anrechnen kann. Die Teilhabersteuer soll sowohl für Kapitalgesellschaften als auch für Personengesellschaften gelten.

#### *b) Realisierbarkeit einer Teilhabersteuer*

##### *aa) Vorteile*

Die Realisierung des Modells der Teilhabersteuer würde jedenfalls zwei Probleme des geltenden Körperschaftsteuerrechts mit dem berühmten Federstrich des Gesetzgebers beseitigen: eine Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne würde vermieden<sup>73</sup> und verdeckte Gewinnausschüttungen wären nicht länger ein Problem der Körperschaftsteuer.

<sup>70</sup> Vgl. *Dietzel*, Die Besteuerung der Actien-Gesellschaften, S. 76 ff., 82 ff.; *Popitz*, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Auflage 1926, Stichwort Einkommensteuer, S. 400, 428 f.; weitere Nachweise des älteren Schrifttums im Gutachten der Steuerreformkommission 1971, S. 316 Fn. 39; ferner *H. Haller*, Die Steuern, 1981, S. 357; *D. Schneider*, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 173 ff.; *ders.*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Auflage 1980, S. 534 ff., 546 ff.

<sup>71</sup> In diesem Sinne *Siegel*, in: Handbuch der Wirtschaftsethik (Fn. 25), S. 354, 370; *D. Schneider*, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 175 ff.; *ders.*, in: *Smekal/Sendlhofer/Winner* (Fn. 26), S. 9; ebenso *Bareis*, *StuW* 2000, 133 Fn. 3; zu den Befürwortern des Integrationsmodells im amerikanischen Schrifttum s. *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 190 ff.

<sup>72</sup> *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, 2. Auflage 1968, S. 11.

<sup>73</sup> *Friauf*, *FR* 1969, 27, 30 f.

*bb) Praktikabilität*

Gegen die Teilhabersteuer sprechen zunächst eine Reihe von Praktikabilitäts Gesichtspunkten, die insbesondere bei Publikums-Aktiengesellschaften auftreten<sup>74</sup>. So ist die Erfassung und zeitliche Zuordnung der Teilhabererträge mit einem beträchtlichen Aufwand verbunden. Dies zeigt schon die Hilfslösung, die für die Berücksichtigung betriebsprüfungsbedingter Mehr- oder Minderergebnisse gelten soll; diese sollen im Jahr der Außenprüfung erfaßt werden, was zu den bekannten Problemen außerordentlicher Einkünfte führt.

Für die periodische Zurechnung bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen müßten Sonderregelungen getroffen werden, um die mit erheblichen zeitlichen Verzögerungen verbunden Nachteile zu vermeiden<sup>75</sup>. Zusätzliche Schwierigkeiten bereitet der Wechsel von Anteilseignern. Auch käme die Kapitalgesellschaft nicht umhin, die Höhe des versteuerten Gewinns zu offenbaren, was Rückschlüsse auf den Aussagegehalt der Handelsbilanz ermöglichen würde<sup>76</sup>.

Von besonderem Gewicht sind zudem die Probleme, die sich in bezug auf ausländische Anteilseigner ergäben<sup>77</sup>. Die Teilhabererträge privater Anteilseigner wären als Dividende i. S. d. Art. 10 OECD-Musterabkommen zu qualifizieren<sup>78</sup>. Wegen der dort vorgesehenen Begrenzung der Quellensteuer auf 15% sind nationale Regelungen zur Aufteilung oder Abgrenzung der Teilhabersteuer von der abkommensrechtlichen Quellensteuer erforderlich<sup>79</sup>, um Steuerausfälle und ungerechtfertigte Begünstigungen ausländischer Anteilseigner zu vermeiden.

Schließlich drohten ähnliche Unzulänglichkeiten wie unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens hinsichtlich der Verteilung des Steueraufkommens. Die Teilhabersteuer wird am Ort des Sitzes der Gesellschaft erhoben, Anrech-

74 So auch Gutachten der Steuerreformkommission 1971, S. 331 ff.; *Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, S. 177 f.; *Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (Fn. 27), Einf. KSt Rdnr. 185; *dies.*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 285 ff.; *Stolterfoht*, FS L. Schmidt, 1993, S. 497, 508.

75 Gutachten der Steuerreformkommission 1971, S. 332 f.

76 Dazu *D. Schneider*, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 181; *ders.*, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2 (Fn. 70), S. 555; *Siegel*, in: Handbuch der Wirtschaftsethik (Fn. 25), S. 354, 370.

77 *Giloy*, DStZ 1989, 547, 550; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, S. 334 ff.; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 286 ff.; *dies.*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (Fn. 27), Einf. KSt Rdnr. 185; *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer (Fn. 74), S. 178; *Wendt*, StuW 1992, 66, 75 f.

78 Vgl. *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 286 ff.; *Rasenack*, a. a. O., S. 178; *Wöbe*, DStR 1971, 263, 269 f.

79 Vgl. *D. Schneider*, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2 (Fn. 70), S. 548, 551 f.

nungsschuldner ist aber das jeweilige Bundesland, in dem der Teilhaber seinen Wohnsitz hat.

Schon die bis hierher gezeigten Probleme verwässern den mit der Teilhabersteuer angestrebten Vereinfachungseffekt. Die für Anteilseigner einer Publikums-Kapitalgesellschaft und für mehrstufige Beteiligungsverhältnisse erforderlichen zahlreichen Sonderregelungen wären zudem mit neuen rechtsformbedingten Differenzierungen verbunden.

### cc) Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Das entscheidende Argument gegen das Konzept der Teilhabersteuer ist indessen der Verzicht auf eine originäre Besteuerung der von Kapitalgesellschaften erwirtschafteten Gewinne.

Die zivilrechtliche Verselbständigung der juristischen Person und die durch das Aktien- und GmbH-Recht ausgeformte Trennung zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Mitgliedern sind Ursache und Grund dafür, daß die Kapitalgesellschaft als solche am Rechtsverkehr teilnehmen kann<sup>80</sup>. Betreibt die Kapitalgesellschaft ein Unternehmen, dann ist *sie* es, die sich – über ihre Organe – am Marktgeschehen beteiligt. Alle Rechtsbeziehungen sind solche der juristischen Person<sup>81</sup>. Der erzielte Gewinn mehrt *ibr* Vermögen; die Gesellschafter sind auf ihren Gewinnanspruch verwiesen, der sich erst durch den Ergebnisverwendungsbeschluß zu einem Auszahlungsanspruch konkretisiert und zu einem fälligen, nicht mehr entziehbaren Gläubigerrecht wird<sup>82</sup>. Frühestens zu diesem Zeitpunkt erlangt der Anteilseigner – von Sonderfällen der Mehrheitsbeteiligung abgesehen – einen realisierten Vermögenszuwachs im Umfang der ihm zustehenden Dividende<sup>83</sup>. Der ihrer Beteiligung entsprechende Teil des von der Gesellschaft thesaurierten Gewinns erhöht zwar den Substanzwert des Anteils, ein dadurch möglicherweise begründeter Vermögensvorteil ist indessen nicht realisiert<sup>84</sup>.

Wenn wir daran festhalten, daß Maßstab der Leistungsfähigkeit im Ertragsteuerrecht der wirtschaftliche Erfolg ist, den eine Person durch Teilnahme am Marktgeschehen erzielt, und die Zurechnung des Erfolgs durch die Verfü-

80 Vgl. *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, I/2, Die juristische Person, 1983, § 1 V, S. 29 ff.: Die körperschaftliche juristische Person sei kein Fall der Zuordnung von Gegenständen an eine Personenmehrheit.

81 *Flume* (Fn. 80), § 2 VII, S. 48, 50.

82 *Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Auflage 2000, § 29 Rdnr. 38, 49 f. m. w. N.

83 Im Ergebnis ebenso *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 290; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 739.

84 So auch *Hey*, a. a. O.

gungsmacht über die Erwerbsgrundlage bestimmt wird<sup>85</sup>, dann ist das wirtschaftlich erfolgreiche Auftreten des als juristische Person verfaßten Unternehmens<sup>86</sup> im Rechtsverkehr eine zivilrechtlich vorstrukturierte Realität, die der Steuergesetzgeber nicht nur aus Vernunftgründen beachten muß<sup>87</sup>. Die steuerliche Belastung des von der juristischen Person erzielten Gewinns, der ohne Ausschüttung bei den Anteilseignern nicht erfaßt werden kann, ist vielmehr ein Gebot gleichheitsgerechter Besteuerung<sup>88</sup>. Die Körperschaftsteuer ist mithin „die notwendige Konsequenz aus der Selbstständigkeit der juristischen Person“<sup>89</sup> und ihres unternehmerischen Engagements<sup>90</sup>. Darauf hat der X. Senat des BFH<sup>91</sup> in seinem Vorlagebeschluß zu § 32c EStG a. F. zu Recht hingewiesen. Das ist aber, das sei vorsichtshalber gesagt, kein Plädoyer für die vielbeschworene Einheit der Rechtsordnung<sup>92</sup> oder für eine Maßgeblichkeit des Zivilrechts. Die steuerliche Belastung der Kapitalgesellschaft ist nicht nur durch ihre zivilrechtliche Selbständigkeit sondern durch die in dieser Selbständigkeit erlangte wirtschaftliche objektive Leistungsfähigkeit<sup>93</sup> gerechtfertigt, die sich nicht von der objektiven Leistungsfähigkeit einer natürlichen Person unterscheidet<sup>94</sup>. Wenn demgegenüber insbesondere im wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum der juristischen Person eine eigenständige Leistungsfähigkeit abgesprochen wird<sup>95</sup>, so wird durch diese auf die natürliche Person und deren Opferfähigkeit beschränkte Sichtweise<sup>96</sup> dem Gesetzgeber im Ergebnis die Kompetenz abgesprochen, aus der Rechtsfähigkeit der juristischen Person die zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung der in einem Unternehmen erwirtschafteten Gewinne erforderlichen Folgen zu ziehen.

85 P. Kirchhof, DStJG 24 (2001), S. 9, 24; Ruppe, DStJG 2 (1978), S. 7, 13 ff.

86 Dazu Flume (Fn. 80), § 2 VII, S. 48 ff.

87 Daß die Teilhabersteuer die zivilrechtlichen Grundstrukturen nicht beachtet, wird auch hervorgehoben von Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 290; Pezzer, FS Tipke (Fn. 55), S. 419, 429; Lang, StuW 1989, 3, 9; ders., StuW 1990, 107, 116; ders., in: BMF (Hrsg.), Brühler Empfehlungen (Fn. 9), Anh. Nr. 1, S. 19 f.; Wendt, StuW 1992, 66, 76.

88 Wohl auch Jachmann, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 106.

89 BVerfG 1 BvR 845/58 v. 24. I. 1962, BVerfGE 13, 331, 352.

90 In diesem Sinne auch Wendt, FS Friauf (Fn. 49), S. 859, 868 ff.

91 BStBl. 1999 II, 450, 462 (Fn. 51).

92 In diesem Sinne aber Lang, StuW 1989, 3, 9.

93 So auch Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 254; Pezzer, FS Tipke (Fn. 55), S. 419, 424 f.; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 735 ff.

94 Wendt, FS Friauf (Fn. 49), S. 859, 869 f.

95 Haller, Die Steuern (Fn. 70), S. 176 f.; D. Schneider, in: Handbuch der Finanzwirtschaft, Bd. 2 (Fn. 70), S. 534 ff.; ders., Grundzüge der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 175 ff.; Siegel, in: Handbuch der Wirtschaftsethik (Fn. 25), S. 354, 358 f.; vgl. auch Bareis, StuW 2000, 133 m. Fn. 3 u. 4; Lang, StuW 1989, 3, 9.

96 Dazu kritisch Schipporeit, StuW 1980, 190, 196.

### c) Ergebnis

Die Teilhabersteuer ist daher keine vertretbare Alternative zur Körperschaftsteuer<sup>97</sup>. Sie verzichtet darauf, eine real vorhandene Leistungsfähigkeit abzuschöpfen und belastet stattdessen eine in der Person des Anteilseigners noch nicht vorhandene Leistungsfähigkeit<sup>98</sup>. Sie ist deshalb mit dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren.

## 2. Betriebsteuer

### a) Regelungsstruktur der Betriebsteuer

Die klassischen Modelle einer Betriebsteuer wollen demgegenüber – im Vergleich zur Teilhabersteuer – Rechtsformneutralität in entgegengesetzter Richtung erreichen: Personenunternehmen werden in einem Teilbereich der Kapitalgesellschaft gleichgestellt; der in einem Unternehmen erwirtschaftete einbehaltene oder nicht entnommene Gewinn wird ohne Rücksicht auf die Rechtsform einem proportionalen Steuersatz unterworfen. Die Betriebsteuer ist damit das Grundmodell einer rechtsformunabhängigen Unternehmenssteuer<sup>99</sup>.

Erste Überlegungen zur Betriebsteuer stammen aus dem Jahr 1924<sup>100</sup>. Schon *Becker* und *Lion* haben sich damit auseinandergesetzt und das Konzept wegen befürchteter Abgrenzungsprobleme als nicht praktikabel verworfen<sup>101</sup>.

Seit der Betriebsteueraussschuß im Jahr 1949 Gesetzentwürfe zur Einführung einer Betriebsteuer vorgelegt hat<sup>102</sup>, sind mehrere Vorschläge unterbreitet worden<sup>103</sup>, die sich in zwei Punkten voneinander unterscheiden: Zum einen in bezug auf die Reichweite des Unternehmensbegriffs – so werden entweder nur gewerbliche Unternehmen oder auch land- und forstwirtschaftliche sowie freiberufliche Unternehmen oder noch weitergehend der Bereich der Vermietung

97 So aber BFH BStBl. 1999 II, 450, 462 f. (Fn. 51); explizit *D. Schneider*, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2 (Fn. 70), S. 546 ff., 555; zustimmend *Siegel*, in: Handbuch der Wirtschaftsethik (Fn. 25), S. 354, 370, 386.

98 So auch *Jachmann*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 106 f.; *dies.*, DStJG 23 (2000), S. 9, 16 f.; *dies.*, BB 2000, 1432, 1441.

99 Umgesetzt ist eine Betriebsteuer seit 1993 in Griechenland, s. dazu *Sigloch*, Sächsische Steuertagung 1999 (Fn. 33), S. 120 f.

100 Zum Verlauf der Diskussion um die Einführung einer Betriebsteuer s. *Schipporeit*, StuW 1980, 190, 191 m. w. N.; *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (Fn. 27), Einf. ESt, Rdnr. 48 m. w. N.

101 Verh. des 33. DJT 1924, S. 429, 453 ff., 476 ff.

102 StuW 1949, Sp. 929 ff.

103 Eine Übersicht findet sich bei *Schipporeit*, StuW 1980, 190, 192, weitere Nachweise bei *Lang*, StuW 1989, 3, 8 Fn. 38.

und Verpachtung einbezogen – zum anderen hinsichtlich der Anrechnung der Betriebsteuer auf die Einkommensteuer<sup>104</sup>.

### b) Realisierbarkeit einer Betriebsteuer

#### aa) Vorteile

Der große Vorteil einer Betriebsteuer wird in der einheitlichen proportionalen Belastung der im Unternehmen verbleibenden Gewinne gesehen<sup>105</sup>. Damit werden diese Gewinne unabhängig von der Rechtsform unter dem Gesichtspunkt der objektiven Leistungsfähigkeit gleich und wettbewerbsneutral<sup>106</sup> belastet<sup>107</sup>, zum anderen ermöglicht die isolierte Besteuerung des Unternehmensgewinns eine niedrigere Belastung thesaurierter/einbehaltener Gewinne als der weiterhin progressiv besteuerten ausgeschütteten/entnommener Gewinne. Diesem Umstand wird im internationalen Wettbewerb der Steuersysteme eine große Bedeutung zugemessen<sup>108</sup>. Schließlich wäre für Personenunternehmen das Problem der Besteuerung nicht entnahmefähiger Gewinne gelöst und unternehmerische Verluste würden einheitlich behandelt, § 15a und § 2b EStG wären obsolet<sup>109</sup>.

#### bb) Praktikabilität

Unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität sind die mit der Realisierung einer Betriebsteuer verbundenen Folgeregelungen zu betrachten.

Die gesonderte Belastung der im Unternehmen verbleibenden Gewinne führt bei Personenunternehmen zu dem Problem, den Umfang des begünstigten Gewinns zu ermitteln<sup>110</sup>. Auch müßte die Art und Weise der Anrechnung der

104 Für eine Anrechnung Pezzer, FS Tipke (Fn. 55), S. 419, 430 f.; für eine Definitivbelastung Flume, DB 1971, 692, 694; s. weiter die Übersicht von Schipporeit, a. a. O.

105 Flume, DB 1971, 692 ff.; Knobbe-Keuk (Fn. 1), S. 5 f.; dies., DB 1989, 1303, 1305 ff.

106 Elschen, Institutionale oder personale Besteuerung (Fn. 24), S. 377 f.; Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 219; Wendt, FS Friauf (Fn. 49), S. 859, 875 f.; s. dazu Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9, 27 ff.

107 Hüttemann, DStJG 23 (2000), S. 127, 146, der darauf hinweist, daß dem Gebot der Wettbewerbsneutralität keine weiterreichende Schutzwirkung zukomme.

108 Vgl. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 336, Fn. 471; Lang, DStJG 24 (2001), S. 50 ff.; Jachmann, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 78; Knobbe-Keuk, DB 1989, 1303, 1305.

109 Zu § 15a EStG s. Raupach, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 675, 719.

110 Uelner, Verh. des 57. DJT 1988, Bd. II, Sitzungsberichte, N 22 f.; Walz, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. I, F 63 f. – Das Problem der Berücksichtigung eines Unternehmerrahmens und der Angemessenheit von Vergütungen stellt sich bei Personenunternehmen nur, wenn die Betriebsteuer definitiv ist, so zutreffend der Entwurf III des Betriebsteuerausschusses, StuW 1949, Sp. 1013 f., anders aber die Steuerreformkommission 1971, S. 315.

Betriebsteuer auf die Einkommensteuer geregelt werden<sup>111</sup>. Darüber hinaus wäre sicherzustellen, daß für Inhaber oder Teilhaber des Unternehmens mit geringfügigem Einkommen das Existenzminimum unbelastet bleibt. Ferner dürfen Steuerpflichtige, deren individueller Einkommensteuersatz unter dem Unternehmenssteuersatz liegt, nicht benachteiligt werden. Der für diesen Fall von der Brühler Kommission vorgeschlagene Ausweg einer Option für die proportionale Belastung des einbehaltenen Gewinns ist sicher keine ideale Lösung. Das gilt auch für den Hinweis, die Betroffenen könnten das Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahren anwenden<sup>112</sup>.

Rechtspolitisch muß schließlich damit gerechnet werden – darauf hat *Uelner* mehrfach hingewiesen, daß die privilegierte Belastung einbehaltener oder nicht entnommener Gewinne langfristig eine Erhöhung der tariflichen Einkommensteuerbelastung nach sich ziehen wird<sup>113</sup>.

#### cc) Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Abgesehen von diesen überwiegend technischen Problemen, die sich bei gehörigem Bemühen vielleicht überwinden ließen, ist die mit der Betriebsteuer verbundene Abkoppelung der Unternehmensbesteuerung von der individuellen Besteuerung der Inhaber oder Teilhaber des Unternehmens unter dem Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips problematisch<sup>114</sup>.

So ist die unterschiedliche Belastung im Unternehmen belassener und ausgeschütteter oder entnommener Gewinne an die Verwendung der Einkünfte und an die Einkunftsart geknüpft. Beide Differenzierungsmerkmale sind indes – auf der Grundlage des derzeitigen Belastungsgrundes<sup>115</sup> – nicht Ausdruck einer unterschiedlichen Leistungsfähigkeit<sup>116</sup>. Wenn dennoch im Unternehmen verbliebene Gewinne begünstigt werden sollen, ist dies als Lenkungsregelung rechtfertigungsbedürftig<sup>117</sup>.

111 Dazu *Raupach*, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, (Fn. 109), S. 718 f.; *Lang*, *StuW* 1990, 107, 120.

112 *Hey*, *DStJG* 24 (2001), S. 155, 220 Fn. 269; *Jachmann*, *Steuergesetzgebung* (Fn. 41), S. 81; zur Rechtslage unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens s. *Wendt*, *FS Friauf* (Fn. 49), S. 859, 884.

113 Darauf hat *Uelner*, *Verh. des 53. DJT* 1980, Bd. II, *Sitzungsberichte*, O 62 f.; *ders.*, *Verh. des 57. DJT* 1988, Bd. II, *Sitzungsberichte*, N 23, überzeugend hingewiesen.

114 So im Ergebnis *Walz*, *Verh. des 53. DJT* 1980, Bd. I, F 61 ff.

115 Dazu *P. Kirchhof*, *DStJG* Sonderband (2001) *Unternehmenssteuerreform*, S. 100; *ders.*, in: *Kirchhof/Söhn*, *EStG*, Stand der Bearbeitung: Dezember 2001, § 2 Rdnr. A 363 ff.

116 *Jachmann*, *DStJG* 23 (2000), S. 9, 30 f.; ebenso *Hüttemann*, ebenda, S. 125, 138 f., 140 ff.

117 Dazu *Hüttemann*, *DStJG* 23 (2000), S. 125, 146 ff.

Während die Befürworter einer Betriebsteuer die Privilegierung gewerblicher Einkünfte mit dem Argument der besonderen Gemeinwohlgebundenheit unternehmerischen Vermögens und der höheren Risiken, denen das im Unternehmen investierte Kapital ausgesetzt ist, für gerechtfertigt halten<sup>118</sup>, wird insbesondere von Ökonomen die Differenzierung nach der Art der Gewinnverwendung und die Gleichsetzung von Ausschüttung und Konsum kritisiert<sup>119</sup>.

Letztlich hängt die Entscheidung davon ab, welche Einschätzungsprärogative man dem Gesetzgeber für die Beurteilung der Geeignetheit und der Erforderlichkeit der Lenkungsmaßnahme zubilligt<sup>120</sup>.

Auf jeden Fall, dies haben *Hüttemann*<sup>121</sup> und *Jachmann*<sup>122</sup> überzeugend nachgewiesen, kommt eine Sonderbelastung einbehaltener Gewinne als wirtschaftslenkende Maßnahme wegen der negativen Konsequenzen für die nicht begünstigten Erwerbstätigkeiten nur als vorübergehende Maßnahme in Betracht.

### c) Ergebnis

Eine Betriebsteuer bietet demnach keine dauerhafte Lösung für eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung, weil sie das Problem der Ungleichbehandlung der Einkunftsarten nicht lösen kann.

## 3. Die Betriebsteuer als Vorstufe einer konsumorientierten Einkommensbesteuerung

### a) Das Modell der Inhabersteuer

Das von *Lang*<sup>123</sup> vorgelegte Konzept einer zur sog. Inhabersteuer erweiterten Betriebsteuer kombiniert eine proportionale Gewinnsteuer, die für alle nicht körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmer i. S. d. UStG gelten soll, mit einer progressiven Einkommensteuer auf das konsumfähige Einkommen. Die Inhabersteuer tritt damit neben die Körperschaftsteuer. Im Unterschied zu dieser soll sie auf die Einkommensteuer voll anrechenbar sein.

118 *Raupach*, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, (Fn. 109), S. 675, 717; *Knobbe-Keuk*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. II, Sitzungsberichte, O 14 f.; *dies.*, DB 1989, 1303, 1305; *Flume*, DB 1971, 692 ff.

119 *Bareis*, StuW 2000, 133, 142; *Herzig*, WPg. 2000, 78, 79 f.; *Peffekoven*, WM 2000, 1140; *Reiß*, DStR 1999, 2011, 2017; *Siegel/Bareis* u. a., BB 2000, 1269, 1270; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 172; *Watrin*, DStZ 1999, 238, 240.

120 Vgl. *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 31 f.; *dies.*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 83 ff.

121 DStJG 23 (2000), S. 125, 149 ff.

122 Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 85 ff., 89; *dies.*, DStJG 23 (2000), S. 9, 32 f.

123 In: BMF (Hrsg.), Brühler Empfehlungen (Fn. 9), Anhang Nr. 1, S. 19 ff.; *ders.*, DStJG 24 (2001), S. 49, 106 ff.

*b) Realisierbarkeit*

Die Ausdehnung der einheitlichen proportionalen Belastung auf alle investierten Einkünfte – auch solche aus privater Vermögensverwaltung – vermeidet den Vorwurf dem die klassische Betriebsteuer ausgesetzt ist<sup>124</sup>. Die Inhabersteuer dürfte indessen – wegen des mit der Anrechnung der Steuer verbundenen Aufwands und der kaum zu erwartenden internationalen Akzeptanz<sup>125</sup> des Modells – bei einem Gesetzgeber, der gerade bei der Körperschaftsteuer das Anrechnungsverfahren abgeschafft hat, nicht auf allzu große Gegenliebe stoßen<sup>126</sup>.

Als zukunftsweisendes Modell sollte die Inhabersteuer aber auch deshalb nicht weiter verfolgt werden, weil der derzeitige Belastungsgrund der Einkommensteuer nicht zugunsten der mit der Inhabersteuer verfolgten Zielsetzung einer umfassenden Konsumorientierung des Einkommensteuerrechts<sup>127</sup> aufgegeben werden sollte<sup>128</sup>. Es seien nur zwei Gründe benannt; der erste bezieht sich auf die ökonomischen Grundlagen (1), der zweite auf die Grundlagen der Einkommensteuer (2):

(1) Die verschiedenen Konzepte einer konsumorientierten Besteuerung müssen aus Gründen der Praktikabilität zu Kompromißlösungen greifen, die das selbst gesetzte Ziel einer entscheidungsneutralen Besteuerung relativieren<sup>129</sup>. Auch eine Konsumbesteuerung, darauf hat *Siegel*<sup>130</sup> hingewiesen, kommt dem ökonomischen Ideal der Entscheidungsneutralität allenfalls nahe, kann den Nachweis der Investitionsneutralität aber nicht erbringen, weil jede Besteuerung zu einer veränderten Konsumentscheidung führt. Der Nachweis, daß eine gerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch eine überperiodische konsumorientierte Besteuerung besser zu realisieren sei<sup>131</sup> als durch das traditionelle System, ist deshalb nicht erbracht<sup>132</sup>. Hinzu kommt, daß das von *Lang* entwickelte Modell sich dadurch von den ökonomischen Konzepten

124 Vgl. *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn. 69), S. 334 ff.

125 Vgl. *Raupach*, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, (Fn. 109), S. 675, 717.

126 Zum Vorschlag der Brühler Kommission zur Frage der Anrechnung der Unternehmenssteuer: *Hey*, BB 1999, 1192, 1197.

127 Vgl. *Dorenkamp*, *StuW* 2000, 121 ff.; *Hey*, *DStJG* 24 (2001), S. 155, 220 f.

128 Wenn eine stärkere Konsumorientierung gewollt ist, kann dies einfacher durch eine Erhöhung der USt zugunsten einer Herabsetzung des Einkommensteuertarifs erreicht werden; in diesem Sinne *Watrin*, *DStZ* 1999, 238, 241; ähnlich *Siegel*, *ZfBf* 2000, 724, 738.

129 Vgl. *Löhr*, *StuW* 2000, 33, 34.

130 *ZfBf* 2000, 724, 734 ff.; *ders.*, *Handbuch der Wirtschaftsethik* (Fn. 25), S. 354, 360 ff.

131 So *Lang*, *Diskussionsbeitrag in: DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform*, S. 101.

132 In diesem Sinne auch *W. F. Richter*, *FR* 2001, 1000, 1002.

unterscheidet, daß es mit guten Gründen Umverteilungsaspekte einbezieht<sup>133</sup>; diese laufen indessen den ökonomischen Zielsetzungen einer Konsumbesteuerung zuwider.

(2) Die Einkommensteuer belastet grundsätzlich das *gegenwärtige* in einem Kalenderjahr erzielte Markteinkommen. Die zeitnahe periodische Besteuerung trägt der *gegenwärtigen* Nutzung der auf staatlichen Leistungen beruhenden Marktbedingungen Rechnung und gleichzeitig dazu bei, den *gegenwärtigen* Finanzbedarf des Staates zu decken<sup>134</sup>. Mit diesen Grundgedanken der Einkommensteuer, ist eine konsumorientierte Einkommensteuer nicht zu vereinbaren, weil sie zu einer zeitlich verzögerten nachgelagerten Besteuerung führt<sup>135</sup>. Auch unterscheidet das geltende Einkommensteuerrecht nicht danach, zu welchem Zweck bezogenes Einkommen verwendet wird<sup>136</sup>. Schließlich scheinen die mit grenzüberschreitenden Sachverhalten verbundenen Probleme – Gewinnverlagerung eines beschränkt Steuerpflichtigen in ausländische Betriebsstätte, Konsum im Ausland – noch nicht gelöst zu sein<sup>137</sup>.

### c) Ergebnis

Keines der Modelle, die eine rechtsformneutrale Besteuerung durch Überwindung des dualen Systems von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer erreichen wollen, hat sich damit als geeignet erwiesen. Es bleibt zu prüfen, ob Rechtsformneutralität innerhalb des bestehenden Systems durch Abbau rechtsformbedingter Belastungsunterschiede erreicht werden kann.

## IV. Rechtsformneutrale Besteuerung innerhalb des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung

Wenn innerhalb der gesetzestechnischen Anknüpfung an die Rechtsform Belastungsunterschiede vermieden oder abgebaut werden sollen, kommt es zunächst darauf an, die Maßgröße der Leistungsfähigkeit nach einheitlichen Regeln zu ermitteln und diese dem richtigen Steuersubjekt zur richtigen Zeit zuzurechnen. Daran anschließend ist die tarifliche Belastung gleichheitsgerecht zu bestimmen.

133 Vgl. Lang, *StuW* 1989, 3, 13.

134 P. Kirchhof, *StuW* 2000, 221, 225; ders., in: Kirchhof/Söhn, *ESTG* (Fn. 115), § 2 Rdnr. A 135 f., A 359 ff.; ders., in: *DStJG Sonderband* (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 100.

135 Vgl. Dorenkamp, *StuW* 2000, 121, 122 ff.; Giloy, *DStZ* 1989, 547, 551; Gröpl, *FR* 2001, 620 ff.

136 So auch Fischer, *DStJG* 24 (2001), S. 463, 480; Reiß, *DStJG* 17 (1994), S. 3, 8.

137 Vgl. Wassermeyer, *Diskussionsbeitrag* in: *DStJG Sonderband* (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 97.

## 1. Bestimmung des Steuersubjekts

### a) Einordnung der Personengesellschaft

Bei der Bestimmung des Steuersubjekts orientiert sich der Gesetzgeber – wie wir wissen – an der Unterscheidung zwischen natürlicher und juristischer Person.

Wird ein Unternehmen von einer natürlichen Person oder einer Kapitalgesellschaft betrieben, sind Unternehmensträger und Steuersubjekt identisch. Der erzielte Gewinn ist deshalb als Zuwachs an objektiver Leistungsfähigkeit bei diesen der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Bei der Personengesellschaft, die ein Unternehmen betreibt, fallen hingegen Unternehmensträger und Steuersubjekt auseinander. Wenn der Gesetzgeber im Rahmen seiner insoweit bestehenden Gestaltungsfreiheit die unternehmenstragende Personengesellschaft, die den Gewinn aufgrund ihrer Marktteilnahme erzielt, nicht als Körperschaftsteuersubjekt behandelt<sup>138</sup>, ist die anteilige Zurechnung des von der Personengesellschaft erzielten Gewinns an die Gesellschafter/Mitunternehmer zu rechtfertigen. Die Rechtfertigung ergibt sich nicht zweifelsfrei aus der zivilrechtlichen Verfügungsbefugnis über den Gewinnanteil (§§ 717 Satz 2, 721 II BGB, §§ 120, 122 I HGB)<sup>139</sup>. Die unmittelbare anteilige Zurechnung des Gesellschaftsgewinns an die Gesellschafter ist vielmehr – ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Verfügungsmacht über den anteiligen Gewinn – als Folge der mangelnden Steuersubjektivität der Personengesellschaft aus Gründen der Wettbewerbsneutralität geboten<sup>140</sup>. Einfachrechtlich findet dies seinen Ausdruck in den §§ 1, 15 EStG und § 3 KStG. Danach unterliegt das Einkommen nicht allgemein rechtsfähiger Personenvereinigungen entweder bei den Mitgliedern oder bei der Personenvereinigung der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer.

### b) Verschiebung der Grenzen zwischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerpflicht?

Vor dem Hintergrund der prinzipiellen Anknüpfung von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer an die natürliche oder juristische Person stellt sich die weitere Frage, ob diese zwar formale aber eindeutige Abgrenzung in Randbe-

138 *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 27; *Raupach*, Diskussionsbeitrag in: DStJG 20 (1997), S. 73.

139 So aber *Jachmann*, a. a. O., S. 24 ff.; *Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 10 f. – Man kann nämlich geteilter Meinung darüber sein, ob die Verfügungsbefugnis über den Gewinnanteil die Feststellung des Jahresabschlusses verlangt.

140 *Reiß*, StuW 1986, 232, 233 f.; *Schön*, StuW 1988, 253, 257 f.; *Sieker*, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, 1991, S. 113.

reichen korrigiert werden sollte. So könnten etwa typenfremd ausgestaltete Personengesellschaften der Körperschaftsteuer unterworfen oder umgekehrt die personenbezogene GmbH einer Personengesellschaft gleichgestellt werden<sup>141</sup>.

Im Unterschied zur Aktiengesellschaft ist die GmbH materiell ein Personenunternehmen<sup>142</sup>. Dies zeigt sich in den weitgehenden Entscheidungsbefugnissen der Gesellschafter und ihrem Weisungsrecht gegenüber den Geschäftsführern. Es läge deshalb in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, jedenfalls die personenbezogene GmbH steuerlich als Personengesellschaft zu behandeln.

Solche Überlegungen sind nicht neu<sup>143</sup>. Wenn sie dennoch nicht umgesetzt wurden, so liegt das vermutlich an den Abgrenzungsschwierigkeiten, die solche Regelungen auslösen würden<sup>144</sup>. Dieser Einwand mag für die Feststellung der Personenbezogenheit zutreffen, zumal da sich handhabbare Kriterien nicht als Abgrenzungsmerkmale eignen, weil sie entweder zu Vermeidungsstrategien einladen oder zu unvorhergesehenen Härten führen können<sup>145</sup>.

Für Publikumspersonengesellschaften sieht die Sache dagegen anders aus. Für die entsprechende Qualifizierung kann auf die Umschreibungen des BGH<sup>146</sup> und auf die Definition des BFH<sup>147</sup> von Verlustzuweisungsgesellschaften zurückgegriffen werden<sup>148</sup>. Dennoch sollte der Gesetzgeber es bei der einfachen, ausschließlich an der Unterscheidung zwischen natürlicher und juristischer Person orientierten Abgrenzung belassen. Der Aufwand, der mit der Anwendung einer auf die Struktur einer Gesellschaft abstellenden Regelung verbunden ist, wiegt den damit verbundenen Vorteil einer individuell gerechteren Differenzierung nicht auf.

141 Dazu *Stolterfoht*, FS L. Schmidt (Fn. 74), S. 497, 509; ferner *Walz*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. I, F 85 ff., 93 f., 109 ff., der ein Optionsrecht befürwortet; ebenso *Lang*, Brühler Kommission, S. 27 f., 33 f.; *Lion*, Verh. des 33. DJT 1924, S. 429, 475 f.

142 *Flume*, Die juristische Person (Fn. 80), § 2 VII, S. 62.

143 *Becker*, Verh. des 33. DJT 1924, S. 429, 452; *Walz*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. I, F 109 ff.

144 So die Steuerreformkommission 1971, S. 336.

145 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. II, Sitzungsberichte, O 19 ff.

146 BGH II ZR 27/73 v. 19. 12. 1974, BGHZ 63, 338, 345; BGH II ZR 147/73 v. 14. 4. 1975, BGHZ 64, 238, 241; BGH II ZR 150/75 v. 4. 7. 1977, BGHZ 69, 207, 209 f.

147 BFH VIII R 59/92 v. 12. 12. 1995, BStBl. 1996 II, 219, 222 f. m. w. N.

148 So auch *Walz*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. I, F 85 ff.

## 2. Optionsrechte

Durch Optionsrechte kann Rechtsformneutralität nicht gewährleistet werden<sup>149</sup>: Sie verursachen hohe Informations- und Transaktionskosten und sie widersprechen dem Leistungsfähigkeitsprinzip, weil sie es entweder dem Steuerpflichtigen erlauben, eine leistungsfähigkeitswidrige Besteuerung zu wählen oder eine gleichheitsgerechte Besteuerung von einer Handlung des Steuerpflichtigen abhängig machen<sup>150</sup>.

## 3. Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen

Eine wichtige und vom Gesetzgeber für den Bereich der Gewinnermittlung im Grunde auch anerkannte Aufgabe ist die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Die in diesem Bereich bestehenden Probleme sind bekannt. Sie ergeben sich

- aus dem Umstand, daß der Einzelunternehmer seine Gewinne nicht durch schuldrechtliche Vereinbarungen mit sich selbst mindern kann,
- aus der unterschiedlichen Behandlung von Einkunftsarten im Einkommensteuerrecht und
- aus der zwar neuerdings pauschaliert anrechenbaren, aber immer noch nicht abgeschafften Gewerbesteuer.

### a) Leistungsvergütungen und Unternehmerlohn

Die mit der Qualifizierung von Leistungsvergütungen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft als gewerbliche Einkünfte verbundenen Belastungsunterschiede beruhen auf periodischen Verschiebungen bei der Erfassung der Einkünfte, einkunftsartenspezifischen Vergünstigungen für einzelne Überschusseinkünfte und schließlich auf der unzureichenden Berücksichtigung des sog. Unternehmerlohns bei der Gewerbesteuer.

Während die beiden ersten Gesichtspunkte wegen ihrer geringfügigen Auswirkungen<sup>151</sup> vernachlässigt werden können, lösen sich die mit der ungleichen Behandlung des Unternehmerlohns bei der Gewerbesteuer verbundenen Pro-

149 Überzeugend Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 215 f. m. w. N.; im Ergebnis ebenso Knobbe-Keuk, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. II, Sitzungsberichte, O 19 ff.; Reiß, DStR 1999, 2011, 2017; ders., BB 2001, 1225, 1228. – Für Optionsrechte dagegen: Streck, NJW 2000, 3692; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II (Fn. 93), S. 1038; Wattrin, DStZ 1999, 238, 241; Werra, FR 2000, 645, 648.

150 Zur vergleichbaren Problematik im Zusammenhang mit der sog. Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG s. Habscheid, BB 1998, 1184, 1186.

151 O. Jacobs, ZGR 1980, S. 289, 304, 306; Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3, 7.

bleme, wenn diese durch eine allgemeine kommunale Ertragsteuer<sup>152</sup> ersetzt wird. Solange mit der Realisierung dieses Projekts zu rechnen ist, kann man mit der pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer als Übergangslösung leben. Sollte aber das Vorhaben, die Gewerbesteuer abzuschaffen, abermals scheitern, muß deren Bemessungsgrundlage vereinheitlicht werden. Um einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip bei Kapitalgesellschaften zu vermeiden<sup>153</sup>, kommt man nicht darum herum, bei der Personengesellschaft angemessene Vergütungen an geschäftsführende Gesellschafter bei der Ermittlung des Gewerbeertrags abzuziehen und auch für den Einzelunternehmer eine entsprechende Abzugsmöglichkeit zu schaffen<sup>154</sup>. Die mit der Beurteilung der Angemessenheit des Unternehmerlohns verbundenen Schwierigkeiten sind ebenso lösbar wie die vergleichbare Problematik, die sich bei der schon nach geltendem Körperschaftsteuerrecht gebotenen Überprüfung von Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH stellt<sup>155</sup>.

#### b) Betriebliche Altersversorgung

Ein Folgeproblem der einkommensteuerlichen Beurteilung von Leistungsvergütungen der Gesellschafter einer Personengesellschaft ist die Neutralisierung von Pensionsrückstellungen, die die Gesellschaft aufgrund von Versorgungszusagen gegenüber den Gesellschaftern passiviert, durch eine korrespondierende Zurechnung in den Sonderbilanzen des oder der Gesellschafter<sup>156</sup>. Die sich daraus für die Gewinnermittlung des Einzelunternehmers im Vergleich zur Kapitalgesellschaft und zur Personengesellschaft einerseits sowie für die Gesellschafter einer Personengesellschaft im Vergleich zu den durch die Pensionszusage einer Kapitalgesellschaft begünstigten Gesellschafter andererseits ergebenden Belastungsunterschiede (Zinsvorteil und evtl. Progressionsvorteil) werden teilweise mit dem Argument gerechtfertigt, der Einzelunternehmer könne sich selbst gegenüber keine Pensionsverpflichtung begründen<sup>157</sup>.

Das ist zwar richtig, insofern haben wir es mit einer zivilrechtlich geprägten Realität zu tun<sup>158</sup>. Das sich daraus ergebende Dilemma, entweder die Gesell-

152 Dazu *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1437 ff.

153 *O. Jacobs*, ZGR 1980, S. 289, 310, Zurechnung der Gehälter müßte auch für Dritte gelten; a. A. *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 34 f.; *Lang*, in: BMF (Hrsg.), Brühler Empfehlungen (Fn. 9), Anh. Nr. 1, S. 73 f.

154 *O. Jacobs*, ZGR 1980, S. 289, 310 f.; *Knobbe-Keuk*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. II, Sitzungsberichte, O 24 ff.

155 Ebenso *Knobbe-Keuk*, a. a. O., S. 25 f. gegen *Walz*, Verh. des 53. DJT 1980, Bd. I, F 7, 108; zur Berechnung eines fiktiven Unternehmerlohns beim Einzelunternehmer s. *Jachmann*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 90.

156 *L. Schmidt*, EStG, 20. Auflage 2001, § 15 Rdnr. 586 f.

157 *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 192 m. w. N. in Fn. 159.

158 *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 33.

schafter einer Personengesellschaft im Vergleich zu den Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwider zu besteuern oder zwar vom Zivilrecht abzuweichen, dadurch aber im Wege einer steuerrechtlichen Trennung zwischen der betrieblichen und der persönlichen Sphäre des Einzelunternehmers eine Gleichbehandlung sowohl auf der Unternehmens-ebene als auch für die jeweiligen Steuersubjekte zu erreichen, sollte zugunsten der Abweichung vom Zivilrecht gelöst werden<sup>159</sup>.

Solange die steuerliche Gewinnermittlung die Bildung von Rückstellungen zuläßt, können die Unterschiede nur behoben werden, wenn man auf die Neutralisation von Pensionsrückstellungen bei den Gesellschaftern einer Personengesellschaft verzichtet und Einzelunternehmern die Möglichkeit gegeben wird, eine betriebliche Altersversorgung zu seinen Gunsten zu schaffen. Vorbild kann das niederländische Einkommensteuerrecht<sup>160</sup> sein, darauf haben *Jacobs*<sup>161</sup>, *Knobbe-Keuk*<sup>162</sup> und *Reiß*<sup>163</sup> in der Vergangenheit bereits hingewiesen.

### c) Veräußerungsgewinne

Die ungleiche Erfassung realisierter Wertsteigerungen des zur Erzielung von Einkünften eingesetzten Vermögens hat durch die Steuerbefreiung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften durch § 8b Abs. 2 KStG um einen weiteren Anwendungsfall zugenommen.

Die Lösung des altbekannten Problems der Überlassung von Vermögensgegenständen der Gesellschafter einer Personengesellschaft an die Gesellschaft ist bekannt: Alle Gewinne aus der Veräußerung von Erwerbsvermögen sind im Grundsatz zu besteuern. Diese Lösung harrt allerdings immer noch der Umsetzung. Für eine gleichheitsgerechte Realisierung des Konzepts der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Erwerbsvermögen unverzichtbar ist in diesem Zusammenhang die Abschaffung der vermeintlichen Bagatelgrenze des § 17 Abs. 1 EStG.

Für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften führt die durch § 8b Abs. 2 KStG Kapitalgesellschaften gewährte Steuerbefreiung zu erheblichen Problemen, weil sie sich auch auf die auf der Ebene der Tochtergesellschaft vorhandenen stillen Reserven erstreckt und deren Belastung systemwidrig auf den Erwerber und auf einen späteren Zeitpunkt verschiebt<sup>164</sup>. Eine konsequente Umsetzung der gesetzgeberischen Entscheidung,

159 Ähnlich *Jachmann*, a. a. O., S. 35.

160 Artt. 3.53, 3.67 ff. WIB 2001, Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden 2001, S. 1, 34, 43 ff.

161 ZGR 1980, 289, 305.

162 Verh. des 53. DJT 1980, Bd. II, Sitzungsberichte, O 21 f.

163 DSzJG 17 (1994), S. 3, 16.

164 Vgl. *Bareis*, StuW 2000, 133, 142; *Reiß*, BB 2001, 1225, 1230 f.

Dividenden und Veräußerungsgewinne einmal mit Körperschaftsteuer und erst im Zeitpunkt der Ausschüttung oder Anteilsveräußerung an bzw. durch eine natürliche Person dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen, hätte in der Beschränkung des § 8b Abs. 2 KStG auf den Teil des Veräußerungsgewinns bestanden, der auf bereits versteuerte offene Rücklagen entfällt<sup>165</sup>.

Die durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts auf Druck der Lobby Personenunternehmen eröffnete Möglichkeit, Gewinne aus Anteilsverkäufen nach § 6b Abs. 10 EStG n. F. auf eine innerhalb von zwei Jahren erworbene neue Beteiligung und bewegliche Wirtschaftsgüter oder auf innerhalb von vier Jahren erworbene Gebäude zu übertragen, kann diesen Systemfehler nicht korrigieren<sup>166</sup>.

#### d) Verluste

Die hinsichtlich der Verlustverrechnung bestehenden prinzipiellen Unterschiede zwischen den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft und den Gesellschaftern einer Personengesellschaft sind wegen der fehlenden Beteiligung der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft an den laufenden Verlusten nicht zu beanstanden<sup>167</sup>.

Die Regelung des § 15a EStG, die für Kommanditisten die Verlustverrechnung auf das durch die geleistete Einlage und die Haftsumme bestimmte Verlustausgleichsvolumen beschränkt, trifft eine zwischen beschränkt und unbeschränkt haftenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft differenzierende Belastungsentscheidung, die von der Grundentscheidung des § 2 EStG zur Berücksichtigung von Verlusten abweicht<sup>168</sup> und deshalb der Rechtfertigung bedarf<sup>169</sup>. Diese sieht das Schrifttum<sup>170</sup> – über den ursprünglichen Zweck, Ver-

165 Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 199 ff.

166 Vgl. Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, Beilage zu FR 11/2001, S. 5 f.: „Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen ist die Einführung einer Reinvestitionsrücklage steuersystematisch nicht gerechtfertigt“; zustimmend Reiß, BB 2001, 1225, 1230 f. – Der Gesetzgeber hat die Neuregelung dann auch vorsichtshalber als Lenkungsmaßnahme eingestuft. Sie soll der „Verbesserung der für Investitionen zur Verfügung stehenden Liquidität“ dienen, so die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, BT-Drucks. 14/6882, S. 23, 33.

167 Ebenso Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 193; Jachmann, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 94.

168 Von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn, EStG (Fn. 115), § 15a Rdnr. A 32; Sieker, FR 1988, 453, 461 ff. m. w. N.

169 P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, EStG (Fn. 115), § 2 Rdnr. B 104.

170 Von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn, EStG (Fn. 115), § 15a Rdnr. A 249 ff.; Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 193 f.; Jachmann, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 94 ff.; Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3, 11 ff.

lustzuweisungsgesellschaften zu bekämpfen, hinaus – zumeist in der fehlenden wirtschaftlichen Belastung des Kommanditisten durch Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto führen oder einen bereits bestehenden negativen Saldo erhöhen.

Die Rechtsprechung des BFH zur Einkünfteerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften<sup>171</sup>, die Kompliziertheit und mangelnde Systematik der Regelung<sup>172</sup>, die Einführung des § 2b EStG und nicht zuletzt die Neuregelung der allgemeinen Verlustverrechnung durch § 2 Abs. 3 und § 10d EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002<sup>173</sup> legen indessen eine Streichung des § 15a EStG mehr als nahe.

#### 4. Vereinheitlichung der Steuersätze

Die wohl umstrittenste Frage der Thematik einer rechtsformneutralen Besteuerung ist die nach dem gebotenen Verhältnis der Steuersätze der Einkommensteuer einerseits und der Körperschaftsteuer andererseits.

Untersucht man die tarifliche Belastung der in Unternehmen unterschiedlicher Rechtsform erwirtschafteten Gewinne unter dem Gesichtspunkt einer gleichmäßigen Besteuerung, kann Beurteilungsmaßstab nur die von den individuellen Verhältnissen der Einkommensteuersubjekte abstrahierende objektive Leistungsfähigkeit sein<sup>174</sup>. Ein solcher Vergleich kann sich nur auf den Körperschaftsteuerthesaurierungssatz mit dem Einkommensteuerspitzenatz beziehen, weil ab Erreichen des Spitzensteuersatzes subjektive Elemente der Leistungsfähigkeit den Steuersatz nicht mehr beeinflussen.

Eine solche Betrachtung ergibt, daß bei einem Auseinanderfallen von Körperschaftsteuerthesaurierungssatz und Einkommensteuerspitzenatz jedenfalls die Gewinne derjenigen Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft benachteiligt werden, deren Grenzsteuerbelastung den Einkommensteuerspitzenatz erreicht hat. Eine gleichheitsgerechte und wettbe-

171 BFH VIII R 25/86 v. 21. 8. 1990, BStBl. 1991 II, 564, 565 f.; BFH VIII R 89/86 v. 10. 9. 1991, BStBl. 1992 II, 328, 329 f.; BFH VIII R 59/92 v. 12. 12. 1995, BStBl. 1996 II, 219, 222 f.

172 Vgl. nur von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn, EStG (Fn. 115), § 15a Rdnr. A 271 ff., 497 ff., 502 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 1), § 11a III, S. 487 ff.

173 Vom 4. 3. 1999, BGBl. I S. 402.

174 Jachmann, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 78; Wendt, FS Friauf (Fn. 49), S. 859, 866 ff.

werbsneutrale Besteuerung verlangt daher eine Übereinstimmung der beiden Steuersätze<sup>175</sup>. Dies hat *Wendt*<sup>176</sup> überzeugend begründet.

Daß dieses Ziel verwirklicht werden kann – und zwar auch unter dem politischen Druck, einen international konkurrenzfähigen Körperschaftsteuersatz zu haben –, zeigt der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes<sup>177</sup>.

## 5. Vermeidung der Doppelbelastung von Dividenden

Innerhalb eines dualen Systems der Besteuerung von Unternehmensgewinnen sind ausgeschüttete Gewinne einer Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet. In die vergleichende Betrachtung der individuellen steuerlichen Belastung der Inhaber oder Teilhaber des Unternehmens hinsichtlich der wegen ihrer Beteiligung bezogenen Gewinne ist die für Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft auf dem ausgeschütteten Gewinn lastende Vorbelastung mit Körperschaftsteuer einzubeziehen<sup>178</sup>. Diese Körperschaftsteuer ist wirtschaftlich eine Vorbelastung des aus der Nutzung der Beteiligung geflossenen Ertrags des Anteilseigners<sup>179</sup>. Eine rechtsformunabhängige gleichmäßige Belastung der Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen setzt daher in einem System des Nebeneinanders von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer voraus, daß eine Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne einer Kapitalgesellschaft vermieden wird. Nur auf diese Weise läßt sich eine gleichmäßige Besteuerung von Dividendeneinkünften auf der einen und Einkünften aus Gewerbebetrieb auf der anderen Seite erreichen<sup>180</sup>. Eine Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer wird idealer Weise durch ein Anrechnungsverfahren vermieden<sup>181</sup>. Das Halbeinkünfteverfahren kann eine Vorbelastung der Dividenden demgegenüber nicht vollständig kompensieren<sup>182</sup>.

175 *D. Schneider*, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2 (Fn. 70), S. 547; *Wendt*, a. a. O., S. 864 ff., 876 ff.; ebenso *Jachmann*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 81; *Lang*, DStJG 24 (2001), S. 49, 103 f.; a. A. *Pelka*, StuW 2000, 389, 394 f.; *Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3, 20; *Stolterfoht*, FS Kruse, 2001, S. 485, 491.

176 A. a. O.

177 *P. Kirchhof* u. a. (Hrsg.), Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2001, § 16 des Gesetzentwurfs, S. 8 der Textausgabe; zur Begründung der Norm s. S. 47 ff.

178 *Jachmann*, Steuergesetzgebung (Fn. 41), S. 67 f.

179 *Jachmann*, a. a. O., S. 67; *Pezzner*, DStJG 20 (1997), S. 5, 16.

180 Die Annahme einer eigenen Leistungsfähigkeit der juristischen Person ist nicht zwangsläufig mit einer Körperschaftsteuer verbunden, die zu einer Definitivbelastung der von der juristischen Person erzielten Gewinne führt, so aber *Bareis*, StuW 2000, 133, 133 f.

181 *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 195.

182 Vgl. *Hey*, a. a. O., S. 194 ff.

## V. Ergebnis

Eine rechtsformneutrale Besteuerung sollte innerhalb des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung gewährleistet werden. Dazu sind fünf Forderungen zu erfüllen:

1. Abschaffung der Gewerbesteuer;
2. die Beseitigung der Belastungsunterschiede bei den Pensionsrückstellungen;
3. Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Erwerbsvermögen;
4. Angleichung der Steuersätze und schließlich
5. die Vermeidung der Doppelbelastung von Dividenden.

Damit schließt sich der Kreis zu den zu Beginn angesprochenen Vorschlägen von *Enno Becker* und *Max Lion*. Die im Laufe der Zeit vorgeschlagenen Modelle einer rechtsformübergreifenden Besteuerung von Einkommen haben sich nicht als tauglich erwiesen. Daraus sollte allerdings nicht der Schluß gezogen werden, weitere Bemühungen einzustellen. Der Gesetzgeber kann und muß vielmehr die bestehenden gleichheitswidrigen Belastungsunterschiede abbauen.

---

## Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*  
und Prof. Dr. *Susanne Sieker*

Leitung

Prof. Dr. *Jürgen Lüdicke*

*Prof. Dr. Lüdicke:*

M. E. sind die eigentlichen Probleme, nämlich die unterschiedliche Behandlung der Einzelunternehmer und Mitunternehmer nach dem (Mit-)Unternehmerkonzept einerseits und die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner andererseits, völlig unabhängig von der Gewerbesteuer. Deswegen schlage ich vor, dass wir uns darauf konzentrieren. Im Übrigen schlage ich vor, dass wir mit dem Referat von Herrn *Hüttemann* anfangen, der ja hinsichtlich der Besteuerung von Personenunternehmen eine Fülle von Fragen angesprochen hat, die nicht in erster Linie mit der Rechtsformneutralität und auch nichts mit der Gewerbesteuer zu tun haben. Ich darf nur einmal ein paar Stichworte nennen, aber andere Wortbeiträge sind selbstverständlich auch

willkommen: Veräußerungsgewinne, Mitunternehmererlass, § 6b EStG, nicht entnommener Gewinn als einige der wesentlichen Punkte.

*Prof. Dr. Schulze-Osterloh:*

Ich möchte zu einer Randfrage Stellung nehmen, die sich für mich aus der Einschlebung ergibt, die Herr *Hüttemann* in Abweichung vom Manuskript vorgenommen hat, als er darauf hinwies, daß auch für die Mitunternehmerschaft die Fragen der Verlusttragung und der Haftung wesentlich seien. Beide Komponenten spielten hier eine Rolle, beides sei irgendwie zusammen zu sehen. Insofern kann ich nur auf frühere Überlegungen von mir verweisen, nach denen Verlusttragung und Haftung im Personengesellschaftsrecht miteinander nichts zu tun haben. Diese Vermengung darf man nicht vornehmen. Sie ist in § 15a EStG systemwidrigerweise vorgenommen worden, indem aus der Haftung abgeleitet wird, welche Verluste sich steuerlich auswirken. Dasselbe finden Sie im Zivilrecht. Die Rechtsprechung des 2. Zivilsenats zur Verlustdeckungshaftung beginnt mit eindrucksvollen Ausführungen darüber, daß die Gesellschafter einer mißglückten GmbH, also einer Vor-GmbH, selbstverständlich für Verbindlichkeiten zu haften hätten und endet dann in der Fehlentscheidung, daß diese Außenhaftung gegenüber den Gläubigern durch eine Verlustdeckungshaftung gegenüber der Gesellschaft zu ersetzen sei. Ich will den Unterschied an Beispielen klarmachen: Verlustbeteiligung ist die Beteiligung an dem Ergebnis des Unternehmens, ist nämlich die Beteiligung an der Vermögensminderung, die in einem bestimmten Abschnitt eingetreten ist. Diese Vermögensminderung kann beruhen auf der Übernahme von Verbindlichkeiten, das können aber auch Ereignisse sein, die mit Verbindlichkeiten nichts zu tun haben. Wenn ein Haus zerstört wird durch einen Blitzeinschlag, ohne daß eine ausreichende Versicherungsdeckung da ist, habe ich einen Verlust ohne Haftung. Und umgekehrt kann ich eine Haftung ohne Verlust haben, dazu brauche ich nur ein Darlehen aufzunehmen, dann bleibt die wirtschaftliche Lage des Unternehmens wegen der gleichgerichteten Veränderungen auf Aktiv- und Passivseite unverändert, trotzdem hafte ich. Also: Die Haftung hat mit der Leistungsfähigkeit überhaupt nichts zu tun, sondern mit der Leistungsfähigkeit hat nur die Verlustbelastung etwas zu tun, und man kann in der Tat beim Kommanditisten den alten Streit wieder aufwerfen, ob die Belastung mit Verlusten für ihn wirklich eine wirtschaftliche Beeinträchtigung darstellt. Das will ich hier nicht aufnehmen, ich will bloß noch einmal dafür plädieren, daß wir zwischen Haftung und Verlusttragung strikt unterscheiden müssen, um nicht zu so verqueren Regelungen wie § 15a EStG zu gelangen.

*Prof. Dr. Hüttemann:*

Herr *Schulze-Osterloh*, ich bin Ihnen dankbar dafür, dass Sie die beiden Begriffe getrennt haben. Es war auch nicht meine Absicht, hier Verwirrung zu stiften. Mir ging es nur um die Grundfrage, wie wir die Zuordnung der Leistungsfähigkeit von Personengesellschaften zwischen den Eckpunkten Einzelunternehmen einerseits und Kapitalgesellschaft andererseits richtig treffen. Und ich würde insofern schon bei dem Satz stehen bleiben wollen, dass der Gesichtspunkt der Außenhaftung auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten nicht außer Betracht bleiben sollte. Ich glaube, es ist im Interesse einer sinnvollen Ausgestaltung des Unternehmenssteuerrechts, wenn wir denjenigen, der im Außenverhältnis für die wirtschaftliche Tätigkeit persönlich mit seinem gesamten Vermögen einzustehen hat, auch steuerlich in der Weise behandeln, dass ihm Veränderungen des Betriebsvermögens sofort und unmittelbar zugerechnet werden. Insofern – und da gehen unsere Ansichten jetzt vielleicht doch etwas auseinander – sehe ich in der Regel des § 15a EStG betreffend die steuerliche Berücksichtigung einer Außenhaftung des Kommanditisten keine grundsätzlich fehlerhafte Regelung, sondern ein Zusammenwirken zweier Prinzipien: die Verlusttragungspflicht und ihre Berücksichtigung ist das eine, der Gesichtspunkt der Außenhaftung das andere. Auch die BGH-Entscheidung zur Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts handelt zum einen von der rechtlichen Vonselbständigkeit, aber sie bildet zum anderen auch den Schlussstein in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Haftung bei der Außengesellschaft bürgerlichen Rechts, nach der alle Gesellschafter von rechtsfähigen Personenzusammenschlüssen analog § 128 HGB für die Verbindlichkeiten persönlich einzustehen haben. Und diesen Gesichtspunkt sollte man bei der steuerlichen Diskussion nicht außen vor lassen.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Mich beschäftigt die gleiche Problematik, die ich in zwei Fragen verdeutlichen möchte: Welche Bedeutung hat die Haftung für die steuerliche Leistungsfähigkeit, und zweitens: Ist sie ein Indiz für Zurechnung? Zur ersten Frage haben Sie klar gesagt, die Haftung bedeutet, bis sie sich realisiert hat, grundsätzlich für die steuerliche Leistungsfähigkeit nichts. Wenn ein Unternehmer aus Sicherheitsgründen glaubt, er müsse mit einem Kampfhund durch die Gegend laufen, der Kampfhund schon dreimal gebissen hat – der vierte Biss droht – dann mag man erwägen, ob das vielleicht eine zukünftige oder gegenwärtige, eine ungewisse oder eine gewisse Verbindlichkeit ist. Für die Frage der Leistungsfähigkeit in der Typisierung des Rechtssubjekts dürfte dies aber keine Rolle spielen. Schwieriger erscheint mir Ihre zweite These der Zurechnung. Unterstellen wir einmal, wir würden ein ideales Gesellschaftsrecht, korrespon-

dierend mit einem idealen Steuerrecht, schreiben. Dann wäre meine Frage: Würde es, Herr *Hüttemann*, für Ihre Beurteilung eine Rolle spielen, ob der haftende Gesellschafter seine potentielle Haftung voll versichert hat? Denn dann kommt es darauf an, was eigentlich das Kriterium der Zurechnung ist: Ist es das Einstehenmüssen, das sich vielleicht in Zukunft einmal realisiert, oder sind es im Grunde ganz andere Kriterien der Verselbständigung eines wirtschaftlichen Organismus zu einer juristischen Person zu einem Steuersubjekt. Es geht mir nicht darum, dass wir die Differenzierung des geltenden Rechts hier noch einmal analysieren, sondern meine Frage ist, würden Sie in Ihrer Grundthese bei der Zurechnungsfrage Bedenken haben, wenn eine mögliche gesellschaftsrechtliche Haftung vollinhaltlich versichert werden dürfte und tatsächlich versichert ist?

*Prof. Dr. Hüttemann:*

Beide Beispiele, Herr *Kirchhof*, die Sie gebildet haben, scheinen mir wenig praktisch zu sein. Der Kampfhund berührt die Leistungsfähigkeit über eine etwaige zu bildende Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten. Was die Versicherbarkeit der unternehmerischen Tätigkeit anbetrifft, so weiß ich nicht, ob es Versicherungen gibt, die ein solches unternehmerisches Risiko vollständig übernehmen. Aber im Grundsatz: Auch das Referat von Frau Kollegin *Sieker* hat sehr deutlich gezeigt, dass wir bei der Personengesellschaft vor der Frage stehen, wie wir die Personengesellschaft zwischen den Eckpunkten Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaft einordnen. Was die Behandlung von Gewinnen angeht, so kann man hier eine eigene Leistungsfähigkeit des Gesellschafters nicht ohne weiteres begründen, denn wir haben zivilrechtlich die Trennung von Gesellschaftsvermögen und Gesellschaftervermögen zu beachten. Das ist der eine Gesichtspunkt. Insofern ist die Zurechnung gemäß § 15 EStG – wie vor allem Herr *Schön* herausgearbeitet hat – begründet in dem Gedanken der Wettbewerbsgleichheit, der Gleichstellung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften. Auch darauf hatte Frau *Sieker* ja hingewiesen. Und die zweite Frage ist dann, wie wir auf der anderen Seite die Haftung und die Verlusttragung berücksichtigen. Herr *Kirchhof*, Sie haben in Ihrem Beitrag zur Eröffnung der Tagung gestern darauf hingewiesen, dass eine Außenhaftung als solche möglicherweise deshalb keine Berücksichtigung finden könnte, weil sie weitgehend ausgeschlossen werden könne. Dies ist aber ein seltener Ausnahmefall, der bei Personengesellschaften nach § 128 Satz 2 HGB eine Individualvereinbarung mit dem Gläubiger voraussetzt. Man mag daher über den Gesichtspunkt der Versicherung nachdenken, aber auch das scheint mir kein geeigneter Gesichtspunkt zu sein für eine grundsätzliche typisierende Zuordnung.

*Prof. Dr. Sieker:*

Herr *Kirchhof*, ich glaube, den Fall gibt es nicht. Die Zurechnung des Gewinns der Personengesellschaft an die Mitunternehmer beruht auf den Kriterien des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative, wobei hier das Risiko berührt ist. Und es gibt eine BFH-Entscheidung zur Mitunternehmerschaft eines persönlich haftenden Gesellschafters, der im Innenverhältnis von der Haftung freigestellt war. Der BFH hat das Mitunternehmerisiko bejaht, weil derjenige, demgegenüber der Gesellschafter Regressansprüche habe, illiquide werden könne. Für diesen Fall bleibe das Risiko der Haftung bestehen, der Gesellschafter könne also wirtschaftlich seine Haftung nicht ausschließen. Deswegen ist die Mitunternehmerschaft das richtige Kriterium für die Zurechnung des Gewinns der Personengesellschaft an die Mitunternehmer. Und auf dieser Ebene – jetzt komme ich noch einmal auf das zurück, was Herr *Schulze-Osterloh* gesagt hat – wäre dann nämlich, wobei ich jetzt keine Diskussion über § 15a EStG führen will, das Regelungskonzept des § 15a EStG systemwidrig, weil das Einkommensteuergesetz im Regelfall die Verluste nicht unterschiedlich qualifiziert. Systemgerecht wäre es demgegenüber, entweder zu sagen, der Kommanditist ist kein Mitunternehmer oder die Publikumsgesellschaft ist körperschaftsteuerpflichtig.

*von Groll:*

Mir scheint die Diskussion daran zu leiden, dass eine wichtige Vorschrift bisher völlig ausgeblendet ist, das heißt, ich muss eine Ausnahme machen, im Referat von Frau *Sieker* klang sie wenigstens an und wurde auch thematisiert. Und das ist der § 38 AO, hier in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG. Meines Erachtens beantwortet sich die Fragestellung, die das Referat von Herrn *Hüttemann* gegeben hat, wem denn Verluste zuzurechnen seien, danach, wer den Einkünfteerzielungstatbestand mit dem negativen Ergebnis verwirklicht hat. Und hierbei kann die Frage der Haftung allenfalls eine indizierende Bedeutung haben, also zum Beispiel, wenn Mitunternehmer involviert sind. Aber es ist niemals ein erstrangiges Unterscheidungskriterium nach meiner Auffassung, das hat einen systematischen Grund, der im Grunde in § 38 AO und § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG angelegt ist.

*Prof. Dr. Raupach:*

Ich kann eigentlich an das anschließen, was Herr *von Groll* gesagt hat. Wenn wir nicht Einkünfte zurechnen, sondern das als Problem der Einkünfteerzielung ansehen, dann hat die Zurechnung der aus der Einkünfteerzielung entstehenden Verluste nichts mit der Tragung dieser Verluste zu tun. Verlustausgleich und -abzug haben wenig mit der Verlusttragung zu tun; das zeigt

deutlich der Fall der Zusammenveranlagung, wenn die Ehefrau positive Einkünfte hat, ist auch nicht auf Unternehmen beschränkt, hängt mit der Vortrags- und Rücktragsfähigkeit zusammen, das heißt, das ist ein weites Spektrum. Die Frage ist, was ist nun bei Personengesellschaften? Wenn ich Frau *Sieker* recht verstanden habe, hat sie den Punkt schon erwähnt, der mir der entscheidende zu sein scheint: Es ist die Frage, ob derjenige eine ausreichende Dispositionsbefugnis und eine ausreichende Risikotragung hat, der so „beschränkt“ ist wie ein Kommanditist. Ich darf die Gesellschaftsrechtler daran erinnern, dass sie, als das gesellschaftsrechtliche Modell für unseren heutigen Kommanditisten entstand, keineswegs glücklich darüber waren, dass wir ausgerechnet diese Gestalt zum Anknüpfungsmerkmal, zum Supertyp des Mitunternehmers machten. Aber das ist geschehen, und die Rechtsprechung ist dem ja auch gefolgt, sie sagt, wenn jemand die typischen Voraussetzungen des Kommanditisten erfüllt, dann ist er Mitunternehmer. Das heißt, wir haben das Bild, dass der beschränkt haftende, nur auf Kontrollrechte beschränkte Gesellschafter ein ausreichender Mitunternehmer ist. Deswegen ist meines Erachtens der § 15a EStG in der Tat ein Kurieren an den Symptomen. Ich darf eigentlich in dieses System nicht in der Weise eingreifen wie § 15a EStG und wohl auch nicht wie § 2b EStG. Die Fragestellung für mich ist die, ob denn die Grenzlinie richtig gezogen ist zwischen dem Einzelunternehmer bzw. dem Mitunternehmer bei einer OHG oder BGB-Gesellschaft auf der einen Seite, und der Kapitalgesellschaft als Träger auf der anderen Seite. Und wenn wir die Personengesellschaft eben am Leitbild des Kommanditisten beurteilen, dann würde ich sagen, würden wir sehr viel besser tun, die Grenzlinie neu zu bestimmen zwischen Körperschaftsteuer und der Besteuerung von natürlichen Personen. Wenn wir uns einig sind, dass es im Wesentlichen um die thesaurierten Gewinne geht und die dort entstandenen Verluste, die da aufgefangen werden, und wenn wir sagen, dass das andere Problem aus der Körperschaftsteuer heute vielleicht nicht glücklich, aber im Halbeinkünfteverfahren gelöst ist, dann denke ich, könnten wir mit einem solchen System leben, das die Grenzziehung neu bedenkt, und zwar an der Haftung ausrichtet. Ich würde jedenfalls davor warnen, typisierend auf die Struktur der Personengesellschaft abzuheben, es ist ja mehrfach versucht worden, im Gesetzgebungsverfahren und im Verfahren vor dem Großen Senat des BFH. Man muss aber auch berücksichtigen, das sei von mir als Berater einfach mal in den Raum gestellt, wenn Sie eine Familienpersonengesellschaft haben, die Zukunftsaussichten hat, dann werden sie in der zweiten, spätestens in der dritten Generation Elemente einbauen, die kapitalistisch sind. Und das hat überhaupt noch nichts mit der Zahl der Mitglieder in dieser Gesellschaft zu tun, sondern im Gegenteil: Sie können das überhaupt nur implementieren, wenn sie erst eine kleine Zahl haben. Also: auf die Struktur abzustellen, auf die Publikumpersonengesellschaft oder auf die kapitalistische Personengesellschaft innerhalb von Familien, davor würde ich warnen.

Aber die Grenzlinie generell zu ziehen bei der Haftung, das hat Vorbild, dafür haben wir Erfahrungen aus dem Ausland, und das halte ich für denkbar.

*Prof. Dr. Seer:*

Ich habe Herrn *Hüttemann* auch nur so verstanden, dass er die Transparenz der Personengesellschaft, und ob man nun da den Kommanditisten mit hinzuzählt oder nicht, ist dann eine zweite Frage, mit der Außenhaftung begründet hat und dabei sich natürlich die Frage stellt, wann realisiert sich diese Haftung im Sinne einer Minderung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Dass da zu unterscheiden ist, ich glaube, das ist durch den Beitrag von Herrn *Schulze-Osterloh* auch klargeworden. Und insoweit meine ich, Herr *Kirchhof*, wenn jetzt diese Außenhaftung durch einen Versicherungsbeitrag abgefangen wird, dann dürfte das an der grundsätzlichen Entscheidung gar nichts ändern. Das betrifft nur die Frage, wie letztlich der Gesellschafter sein Risiko in seiner Sphäre wiederum absichert. Wenn man dieses Unterscheidungskriterium als solches mit den Argumenten, die Herr *Raupach* auch eben gebracht hat, für tragfähig hält, kann es auf einen Versicherungsbeitrag meines Erachtens gar nicht ankommen.

*Sarrazin:*

Eine interessante These, die uns vielleicht wirklich vieles vereinfachen würde, wenn wir die beschränkte Haftung des Kommanditisten bei der Steuer stärker berücksichtigen. Habe ich Sie, Herr *Raupach*, so richtig verstanden, dass man nach Ihrer Vorstellung die KG ebenso besteuern sollte wie die KGaA? Die KGaA wird ja heute so besteuert, dass auf den persönlich haftenden Gesellschafter wegen seiner persönlichen Haftung durchgegriffen wird und der, wenn er eine natürliche Person ist, unmittelbar der Einkommensteuer unterliegt, und die übrigen Gesellschafter, die nicht persönlich haften, werden nicht als eigenes Steuersubjekt besteuert, sondern da wird die Gesellschaft selbst, die KGaA, als Körperschaftsteuersubjekt besteuert, und die übrigen Gesellschafter sind nur Dividendenempfänger. Also dieses Gemisch von Körperschaftsteuer und, wenn der persönlich haftende Gesellschafter natürliche Person ist, Einkommensteuer, das ist so etwa, was Ihnen da vorschwebt? Ich meine auch, wenn man so vorgehen würde, würde uns das vieles vereinfachen, und es wäre meines Erachtens auch adäquat, das so zu machen, denn ich frage mich auch, warum rechne ich denn Verluste unmittelbar zu? Das kam mir auch ein bisschen zu kurz in dem Vortrag von Frau *Sieker*, eigentlich als zusätzliches Argument, ich hatte den Eindruck, Sie hatten etwas Unbehagen an einer gesonderten Unternehmensbesteuerung, die für alle Formen des Unternehmens durchgeführt würde, auch für Einzelunternehmen, und ich meine, man muss da auch an die Verluste denken. Denn die Frage wäre doch bei einer

solchen Unternehmensbesteuerung, wie würden sich denn Verluste auswirken? Ich habe den Eindruck, wenn man das so macht wie bei der Körperschaftsteuer, dann würden die Verluste sich zunächst bei den Inhabern, bei den Trägern der Unternehmen nicht aktuell auswirken, und da hätte ich auch Unbehagen, wenn es sich um Personen handelt, die im schlimmsten Fall mit ihrem Privatvermögen für solche Verluste einstehen müssen.

*Prof. Dr. Lüdicke:*

Ich habe den Eindruck, wir diskutieren auf etwas verschiedenen Ebenen: wir diskutieren einmal die Frage, wenn es eine Grenze gibt zwischen der Kapitalgesellschaftsbesteuerung und einer, ich sage einmal, Mitunternehmensbesteuerung, wo ist dann die richtige Grenze zu ziehen? Das war ja, glaube ich, ganz wesentlich Ihr Anliegen, Herr *Raupach*, und auch Ihres, Herr *Sarrazin*. Dabei muss man dann auch wohl Folgendes sehen: wenn man sich jetzt vielleicht dem Gedanken nähert im Anschluss an diese Tagung, eine KG wie eine KGaA zu besteuern, wird man auch im internationalen Bereich einige Probleme durchaus als ungeklärt betrachten müssen. So etwa die Frage der Abkommensberechtigung, auf wen erstreckt sie sich; es ist eine hybride Gesellschaft, daher gibt es eine Fülle von Fragen, die sicherlich heute nicht ganz ausgelotet werden können. Vor Schnellschüssen ist sicherlich zu warnen. Das andere Thema ist, glaube ich, das, das auch Herrn *Kirchhof* bewegt, nämlich die Frage der Vereinigungsfreiheit. Dürften wir überhaupt Unternehmen, nur weil sie in unterschiedlichen Rechtsformen betrieben werden, unterschiedlich besteuern? Und dann gibt es eine weitere Frage, die sich durch alle Referate zog. Müssen wir, von der Unternehmensbesteuerung, also der des Unternehmensträgers abgesehen, nicht auch noch immer auf die natürliche Person und ihre Leistungsfähigkeit schauen, und dürfen wir zu unterschiedlichen zahlenmäßigen Ergebnissen kommen je nachdem, ob eine einmalige Gewinn- oder Verlustzurechnung stattfindet oder ob das sozusagen über zwei Stufen geht?

*Dr. Wacker:*

Mich hat eigentlich der hohe Sympathiewert etwas gewundert, den die Idee von Herrn *Raupach* bei Herrn *Sarrazin* gefunden hat. Ihnen wird ja sicherlich auch bewusst sein, dass, wenn man dem folgt, man dem Institut des Sonderbetriebsvermögens die Grundlage entzieht. Indem man den Kommanditisten nicht mehr als Mitunternehmer behandelt, habe ich keinen Anknüpfungspunkt mehr für die Erfassung des Betriebsvermögens als Sonderbetriebsvermögen. Das ist ein Punkt, den der Fiskus bisher mit großer Hartnäckigkeit als Verteidigungslinie bei allen Unternehmenssteuerreformen verteidigt hat.

*Prof. Dr. Schulze-Osterloh:*

Die Idee, die Kommanditisten als Gruppe, wie bei der KGaA, als körperschaftsteuerpflichtiges Subjekt zu betrachten, kann nicht die Kommanditgesellschaft in ihrer gesetzestypischen Gestalt betreffen. Wie so oft wird auch hier § 164 HGB nicht gesehen. Der Kommanditist ist ja an der Geschäftsführung beteiligt, allerdings nur in den Angelegenheiten, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen. Wenn wir von diesem gesetzestypischen Kommanditisten als Grenzlinie ausgehen für den Umschlag des Mitunternehmers in den Nicht-Mitunternehmer, dann müssen wir § 164 HGB, diese durchaus nicht unbeachtliche Mitwirkung des Kommanditisten, immer noch mit berücksichtigen, und so ist er dann in dem herkömmlichen Bild noch Mitunternehmer. Eine andere Entscheidung wäre eine Wendung in eine andere Richtung, die wir dann als eine solche kennzeichnen müssten. Ich will mich ja nicht direkt dagegen aussprechen, aber wir sollten wissen, welchen Rubikon wir überschreiten. Einer, der mitwirken kann in wichtigen Angelegenheiten, daher auch eine potentielle Bremse ist in wichtigen mitunternehmerischen Entscheidungen, der würde dann plötzlich nicht mehr Mitunternehmer sein. Daß es allerdings, wie ja auch Frau *Sieker* dargetan hat, Gesellschaften gibt, die als Verlustzuweisungsgesellschaften konzipiert sind, tatsächlich kapitalistisch aufgebaut sind, ändert an diesem Konzept nichts. Aber für den gesetzestypischen Fall des Kommanditisten gilt § 164 HGB, der diesen, wenn die sonstigen Voraussetzungen gegeben sind, zum Mitunternehmer macht.

*Prof. Dr. Sieker:*

Deswegen liegt meiner Ansicht nach die Lösung in einer konsequenten oder vielleicht strengeren Rechtsprechung zur Frage der Mitunternehmerschaft des Kommanditisten. Man muss ganz genau darauf achten, wann die Schwelle der typischen Stellung des Kommanditisten unterschritten ist, und sehr streng damit sein, die Mitunternehmerschaft zu bejahen. Und, Herr *Wacker*, das Problem des Sonderbetriebsvermögens haben wir bei der OHG auch. Die Gestaltungspraxis würde eine OHG empfehlen und einzelne Gesellschafter im Innenverhältnis von der Haftung freistellen. Sie würde sich damit wirtschaftlich dem Fall annähern, den Herr *Kirchhof* eben angesprochen hat.

*Prof. Dr. Lüdicke:*

Das Abstellen auf die Ausgestaltung der Kommanditistenstellung im Einzelnen liegt natürlich nahe, nur muss man aufpassen, dass man nicht Umwandlungsfälle kreiert, nur weil im Gesellschaftsvertrag ein Komma verändert wird.

*Prof. Dr. Lehner:*

Wir ringen um den Maßstab, anhand dessen wir die unterschiedlichen Besteuerungsformen beurteilen könnten, und es fällt immer wieder das Stichwort der Leistungsfähigkeit. Wir verstehen Leistungsfähigkeit zwar immer deutlicher und immer mehr freiheitsrechtlich geprägt, trotzdem berücksichtigen wir ganz zu Recht bei der Besteuerung weder die Arbeitsfreude noch das Arbeitsleid. Wir besteuern auch den Ist-Ertrag und nicht den Soll-Ertrag, und auch das völlig zu Recht. Ich überlege, ob nicht synergetisch zusammengefasste Leistungsfähigkeit differenziert bewertet werden muss. Wir haben die in der anonymen Kapitalgesellschaft anonymisierte Leistungsfähigkeit der einzelnen Anteilseigner, bis zu der individuellen persönlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen, die ja unsere Vorstellung von Leistungsfähigkeit immer schon geprägt hat als individuelle Leistungsfähigkeit der natürlichen Person. Vielleicht wäre dieser Gesichtspunkt einer synergetischen Leistungsfähigkeit ein zwar zunächst nur sehr grobes Kriterium, aber eines, das man vielleicht in Betracht ziehen könnte.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Ich wollte eine Anmerkung zu dem Vortrag von Frau *Sieker* machen, und zwar in eine etwas andere Richtung. Ich bin eigentlich mit Ihnen einig, dass weder die Teilhabersteuer noch die Betriebssteuer eine Lösung sein kann. Aber bei den Angleichungen, die Sie im 4. Teil ihres Vortrags gemacht haben, habe ich ein bisschen Probleme. Sie haben beispielsweise gesagt, Vergütungen, Unternehmerlohn, da bestünde zwischen der Ein-Mann-GmbH und dem Einzelunternehmer so gut wie kein Unterschied. Genau das ist nicht richtig, denn bei der Ein-Mann-GmbH, dazu haben wir ja gerade eine Verfügung der OFD Karlsruhe bekommen, da muss ich die Angemessenheit des Geschäftsführergehaltes von oben prüfen, das heißt, wenn der sich selbst zwei Millionen DM Geschäftsführergehalt zuschanzt, dann prüfe ich, bis zu welcher Grenze das noch angemessen ist. Wenn ich aber den Einzelunternehmer betrachte und dessen Unternehmerlohn, muss ich gewissermaßen von unten prüfen, weil nämlich jede Vereinbarung fehlt. Dann kann ich das also gar nicht von oben, sondern nur von unten, und das ist eine ganz komplizierte Sache. Dann haben Sie gesagt, Sie fordern die Pensionsrückstellung beim Einzelunternehmer. Ich darf nur einmal darauf hinweisen, dass wir ganz komplizierte Prüfungen bei der GmbH immer wieder anstellen bei der Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer, wir prüfen z. B. die Finanzierbarkeit. Da geht es bis hin zur Witwenpension, da spielt immer eine große Rolle zunächst einmal die tatsächlich vereinbarte Pension, und wenn ich keine Vereinbarung habe, dann komme ich in ganz große Schwierigkeiten, da habe ich auch wieder sozusagen die Prüfung von oben. Ich möchte einmal darauf hinweisen, dass der 1. Senat

in einem Aussetzungsbeschluss § 1 AStG für potentiell EG-rechtswidrig erklärt hat. Es liegt natürlich die Sache noch nicht beim EuGH, man kann sich vorstellen, dass sie einmal zum EuGH kommt, und ich weiß, dass der Gesetzgeber heute schon Überlegungen anstellt, was passiert denn, wenn der EuGH dem BFH in seiner Rechtsauffassung folgt. Und dann sind in der Verwaltung ganz klare Stimmen in die Richtung zu hören, dass wir den Teilwert als Bewertungsmaßstab abschaffen, und dass wir generell auf den Fremdvergleichsmaßstab übergehen. Das heißt im Klartext, dass beispielsweise eine Nutzungsüberlassung, die Privat-Pkw-Nutzung, dann künftig nicht mehr mit den anteiligen Selbstkosten, sondern mit den Selbstkosten plus einem Gewinnaufschlag, ob der 6 Prozent oder was immer beträgt, wird man dann festlegen müssen, anzusetzen ist. Das heißt aber auch, und da sind wir hier wieder bei dem Problem, wenn wir den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH oder auch einer Zwei-Mann-GmbH haben, und der hat sich überhaupt kein Gehalt zugeschanzt, dann haben wir eine Art unentgeltliche Dienstleistungsüberlassung, und das müsste dann besteuert werden, nämlich einmal bei dem Gesellschafter mit dem Fremdvergleichspreis, da stellt sich die gleiche Frage, was denn der Mindestlohn dieses Gesellschafters ist, den müsste er als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit versteuern, und dann müsste ich bei der Gesellschaft einen Aufwand ansetzen, den sie in Wirklichkeit gar nicht hat. Also ich sehe die Probleme hier der Angleichung, oder wie Sie gesagt haben, der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen, als sehr viel komplizierter an, als das in Ihrem Vortrag zum Ausdruck gekommen ist.

*von Groll:*

Ich habe ja von Herrn *Hüttemann* noch keine Antwort auf meine Frage, aber jetzt ergibt sich die Möglichkeit, den § 38 AO wieder ins Gespräch zu bringen, und zwar zur Lösung der Frage: Wie halte ich es denn mit der Ein-Mann-GmbH? Wir haben uns doch im Steuerrecht mit Hilfe des § 38 AO daran gewöhnt, darauf zu schauen, wie etwas wirklich abläuft, und uns nicht daran zu halten, in welcher Form es daherkommt. Wenn ich diese Frage bei der Einmann-Gesellschaft stelle, dann könnte ich zum Ergebnis kommen, dass tatsächlich sich bei der Wandlung vom Einzelunternehmen zur Ein-Mann-GmbH in Wirklichkeit, in der steuerrechtlichen Wirklichkeit überhaupt nichts verändert hat, dass die eigentliche Regie, die Aktion weiterhin beim bisherigen Einzelunternehmer liegt und dass die Rechtsform nur das Instrument ist, mit dem er zu spielen geruht. Das ist an sich eine Figur, die wir im Steuerrecht nicht zur Kenntnis nehmen, darüber setzen wir uns hinweg, und das wäre für meine Begriffe eine Lösungsmöglichkeit. Die würde zwar zu einer völligen Umkehrung der bislang herrschenden Meinung und Rechtsprechung führen, aber das wäre eine Lösungsmöglichkeit, um das Problem Einmann-Gesell-

schaft adäquat, in einer wirklichen Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer zu lösen.

*Prof. Dr. Hüttemann:*

Ich wollte Ihnen keine Antwort vorenthalten, hatte nur den Eindruck, dass die Antworten nachher zusammengefasst werden sollten. Ihr Anliegen, Herr von Groll, klang auch im Referat von Herrn Pezzer an, nämlich die Vorstellung, dass wir uns von der rechtlichen Anknüpfung lösen und im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtung auch die Ein-Mann-GmbH dem Einzelunternehmen gleichstellen sollten. Umgekehrt wäre dann aber auch zu fragen, wie halten wir es mit der Personengesellschaft, wo – von den zivilrechtlichen Vorgaben her betrachtet – die Zurechnung, wie wir sie zur Zeit in § 15 EStG haben, ebenfalls nicht zwingend ist. Ich wäre nach wie vor, aber da komme ich vielleicht aus meiner Rolle als Zivilrechtler nicht heraus, doch der Auffassung, dass wir die juristische Person Kapitalgesellschaft in jedem Fall auch steuerrechtlich als eine solche behandeln sollten. Die zivilrechtlichen Vorgaben lassen sich auch meines Erachtens nicht mit dem Einwand wegwischen, es ginge dann nur um die Haftung, die im Interesse der Gläubiger in irgendeiner Weise organisiert ist. Diese Haftungsverfassung prägt auch entscheidend die wirtschaftliche Situation des Gesellschafters. Wenn aus Gründen der Haftungsabsicherung eine GmbH gegründet wird, und wenn diese GmbH ein Sondervermögen hat, das dem Gesellschafterzugriff nicht zusteht, dann sollten wir diese Entscheidung auch steuerlich nicht vom Tisch wischen mit der Überlegung, dass letztlich das wirtschaftliche Ergebnis alleine auf der Tätigkeit des Alleingeschafters beruht. Und umgekehrt würde ich bei § 15 EStG meinen, dass man hier zwar die zivilrechtliche Verselbständigung beachten muss, dass es aber doch gute Gründe gibt, bei der Personengesellschaft im Grundsatz die Zuordnung so vorzunehmen, dass wir zwar als Gewinnerzielungssubjekt die Personengesellschaft haben, aber dann Gewinne und Verluste dem Gesellschafter zurechnen. Und was die Behandlung der Kommanditisten angeht, würde ich gerne auf die Diskussion von vorhin zu bedenken geben: Mir scheint das Merkmal der Mitunternehmerinitiative nicht gerade zu den verteidigungsfähigsten Errungenschaften der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu gehören, und ich darf insofern aber auch hier auf Vorarbeiten verweisen, die Herr Kollege Schön in anderem Zusammenhang vorgelegt hat. Ich glaube, das Merkmal des Mitunternehmerrisikos, also die Frage, wer ist wirtschaftlich betroffen, Verlusttragungspflicht einerseits, Haftungsgesichtspunkte andererseits, die scheinen mir doch die trennschärferen Merkmale zu sein. Also ob wir es wirklich, wie gerade gesagt wurde, von den Formulierungen des Gesellschaftsvertrages zur Stellung des Kommanditisten abhängig machen wollen, da habe ich grundsätzlich Bedenken.

*Prof. Dr. Vorwold:*

In *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, habe ich gelesen, dass die Entwicklung einer gerechtigkeitskonzeptionellen Steuerpolitik auch Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft ist und nicht nur der Finanzwissenschaften. Und deswegen meine erste einleitende Anmerkung, und meine zweite: ich habe Herrn *Lang* versprochen, einen Aufsatz über die flat tax zu schreiben, und habe gehofft, ich bekomme hier heute kritische Stimmen zu diesem Modell, und möchte deswegen doch noch einmal darauf zurückkommen, weil ich glaube, Frau *Sieker*, dass die flat tax eigentlich ein Thema ist, das sehr stark den Bereich, den Sie heute angesprochen haben, tangiert. Das heißt, wenn ich mal von Herrn *Kirchhof* den Satz mit der grünen Wiese zitieren darf: Wenn wir heute ein neues Ertragsteuersystem einführen sollten, dann wäre wirklich die Frage für mich, ist die flat tax nicht geradezu ideal. Denn erstens ist sie rechtsformneutral, zweitens ist sie gleichheitsgerecht, drittens hat sie eine einheitliche Bemessungsgrundlage, viertens kennt sie keinen Dualismus, fünftens gibt es keine verdeckten Gewinnausschüttungen, keinen § 2b EStG, keinen § 15a EStG, sechstens sind Veräußerungsgewinne unproblematisch. Also meine Frage an Frau *Sieker*: ich weiß nicht, inwieweit sie sich überhaupt beschäftigt haben mit dieser Steuer, ob Sie etwas dazu sagen können. Und meine zweite Frage wäre an Herrn *Siegel*: Sie haben gestern auf meine Frage gesagt, eine Unternehmung zu besteuern, scheint Ihnen sehr problematisch zu sein. Und ich weiß nicht, warum ich nicht sagen kann, eine Unternehmung, meinerwegen auch Vermietung und Verpachtung, ist für mich ein Steuersubjekt, und hier greift die flat tax mit 19%.

*Prof. Dr. Bareis:*

Ich hatte zunächst etwas Schwierigkeiten, Frau *Sieker*, weil Sie, wenn ich es richtig in Erinnerung habe, gesagt haben, die Kapitalgesellschaft habe eine eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Und was jetzt Herr *Lehner* und Herr *von Groll* hier gesagt haben, veranlasst mich zu der Frage, ob wir nicht jeweils unterschiedliche Begriffsinhalte verwenden, die das Problem eher unscharf werden lassen. Ich habe meine Schwierigkeiten mit dem Leistungsfähigkeitsbegriff, insbesondere mit dieser Art von Leistungsfähigkeitsbegriff. Aus ökonomischer Sicht ist eine Unternehmung ein Vertragsgeflecht wie andere auch. Es gibt viele unterschiedliche Vertragsgeflechte. Und die Tatsache, dass ich einen Vertrag abschließe, nicht eine Veräußerung, nicht eine Realisation vornehme, ist für sich genommen noch kein Anlass für einen Realisierungstatbestand, für einen Gewinn oder einen Verlust. Und deshalb meine ich, man kann schon sagen, dass wir nach dem Transparenzprinzip dem Einzelunternehmer direkt seine Gewinne und Verluste zurechnen müssen, weil er die Verfügungsmacht, einen Zuwachs an Verfügungsmacht über Geldmittel hat

oder einen Verlust erleidet, den er direkt nicht hat, wenn er sich an einer anonymen Kapitalgesellschaft beteiligt. Aber die Gründung der anonymen Kapitalgesellschaft als solche bedeutet keinen Zuwachs oder einen Rückgang an Leistungsfähigkeit, sondern die Situation stellt sich so dar, dass ich als Anteilseigner keinen direkten Zugriff auf das Vermögen und die realisierten Reinvermögenszugänge der Kapitalgesellschaft habe und deshalb aus der Idee der Teilhabersteuer heraus oder des Anrechnungssystems heraus eben vorsorglich dieses Gebilde als Reserve-Steuersubjekt nehmen muss bis zu dem Augenblick, bis zu dem das Individuum, das letztlich die Handlungseinheit ist, über diese Gegenstände verfügt und also seine Leistungsfähigkeit im Sinne eines Reinvermögensvergleichs gesteigert oder vermindert hat. Wenn sie dann sagen, allein die Gründung der Einmann-GmbH – Herr *Pezzer*, Ihr Schreinermeister von gestern – würde eine eigene Leistungsfähigkeit begründen, dann kommen Sie mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in unendliche Schwierigkeiten. Ich glaube, es hilft nichts, Sie müssen sich auf die Grundlagen der ökonomischen Theorie einlassen, die vom methodologischen Individualismus, vom Individuum als der letzten Handlungseinheit ausgeht und versucht, all dies auf das Individuum zu beziehen. Letztlich, Frau *Sieker*, haben Sie dann das Anrechnungssystem am Ende doch angesprochen, und wenn ich Sie recht verstehe, sind Ihre Argumente nicht anders als die, die wir auch zur Verteidigung des Anrechnungssystems benutzt haben.

*Dr. Hey:*

Ich habe noch einmal eine Frage zur Veräußerungsgewinnbesteuerung, und zwar klang das Problem in beiden Referaten an. Frau *Sieker* hat darauf hingewiesen, dass zur Überwindung der Rechtsformabhängigkeit im Rahmen des geltenden Dualismus der Unternehmensbesteuerung § 8b Abs. 2 KStG wohl reformiert bzw. beseitigt werden müsste. Die eigentliche Frage ist doch aber: Ist § 8b Abs. 2 KStG eine Privilegierung der Kapitalgesellschaft, oder handelt es sich hier nur um eine systemkonforme Weiterführung des Dividendenprivilegs? Ich hatte bei Herrn *Hüttemann* den Eindruck, dass er eher letzteres bejaht, wenn er meint, dass eine entsprechende Begünstigung des Gewinns aus der Veräußerung eines Personenunternehmens – wie sie ja häufig gefordert wird – nicht gerechtfertigt werden könne.

*Prof. Dr. Jachmann:*

Herr *Hüttemann*, gestatten Sie mir eine grundsätzliche Frage zur Leistungsfähigkeit: Wenn wir die Leistungsfähigkeit traditionell als Zahlungsfähigkeit verstehen, sollte man dann nicht anstelle der Haftung den Zugriff auf das Ergebnis der Gesellschaft als Kriterium heranziehen. Vielleicht ist diese Haftung zivilrechtlich, gesellschaftsrechtlich nur gleich gelagert mit dem Zugriffs-

recht auf den Gewinn. Ein weiterer Aspekt betrifft das, was Herr *Bareis* kurz angesprochen hatte: Hier geht es, meine ich, mehr um die Diskussion zwischen Ökonomen und Juristen darüber, was wir unter Leistungsfähigkeit sehen wollen, und natürlich ist es wohl auch eine begriffliche Frage, ob wir mit Herrn *Bareis* sagen, Einkommen kann nur eine natürliche Person haben, oder ob wir, dann verfassungsrechtlich gedacht, Artikel 19 Abs. 3 GG zur Kenntnis nehmen. Ich habe das objektive Leistungsfähigkeit genannt, was einer Körperschaft im thesaurierten Gewinn zukommt. Frau *Sieker* hat, meine ich, dieselbe Argumentation auf zivilrechtlicher Ebene vertreten.

*Prof. Dr. Siegel:*

Zunächst mal zu dem letzten Punkt, das passt auch dazu: Objektive Leistungsfähigkeit, das ist wiederum ein Beispiel für ein sprachliches Problem. Auch Sie, Frau *Sieker*, haben dieses Wort so benutzt. Ja, am Ende hat sich herausgestellt, wir meinen dasselbe, diese objektive Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft ist so etwas wie eine vorläufige Leistungsfähigkeit, nämlich solange, bis das Einkommen bei der natürlichen Person ankommt. Ja, dann haben wir eigentlich vom Inhalt her keinen Unterschied. Aber jetzt zu dem, worauf mich Herr *Vorwold* angesprochen hat: Wenn wir eine flat tax mit einem einheitlichen Steuersatz haben würden, dann ist Ihre Frage an mich natürlich hinfällig, warum ich dann behaupte, es gibt keine gesonderte Leistungsfähigkeit einer Kapitalgesellschaft. Aber solange wir ein System haben, was zum Beispiel durch Progression gekennzeichnet ist, dann kommt es zu unterschiedlichen wirtschaftlichen Ergebnissen im Falle ausschließlich unterschiedlicher Rechtsformgestaltung. Je nachdem, ob jetzt bei der Kapitalgesellschaft eine objektive Leistungsfähigkeit gesehen wird oder nicht. Also in Ihrem Fall ist das Thema müßig. Aber nur dann.

*Prof. Dr. Lüdicke:*

Vielleicht noch ein ganz kleiner Gesichtspunkt zu der Diskussion um die Kapitalgesellschaften: Wir sollten dabei die ausländischen Gesellschaften nicht außer Acht lassen. Auch ausländische Kapitalgesellschaften können im Inland Einkünfte haben, und jedenfalls deren ausländische Anteilseigner besteuern wir nicht mehr.

*Prof. Dr. Sieker:*

Zu Herrn *Wassermeyer* sage ich gleich auch noch etwas, ich fange aber einmal mit Herrn *Bareis* an: Natürlich ist es richtig, dass die natürliche Person subjektiv leistungsfähig ist, und dass bei ihr letztlich die Gewinne der Kapitalgesellschaft ankommen. Trotzdem hat die juristische Person, die zivilrechtlich das Unternehmen führt und Gewinne erzielt, eigene Gewinne, weil das Zivilrecht

dieser Kapitalgesellschaft, dieser Organisation, die Gewinne zuweist. Und wenn das Ertragsteuerrecht Gewinne belastet, die jemand aufgrund seiner Tätigkeit am Markt erzielt, dann ist für mich die zwangsläufige Antwort: Die juristische Person hat eine eigene Leistungsfähigkeit. Und diese ist objektiv deshalb, weil die Besteuerung der Kapitalgesellschaften nicht auf subjektive Elemente abstellt und auch nicht abstellen kann. In dem Moment, in dem der Gewinn ausgeschüttet wird, habe ich zwei Subjekte der Leistungsfähigkeit: die Kapitalgesellschaft und den Anteilseigner; jetzt muss ich den Blick auf den Anteilseigner lenken, weil nun bei ihm die Leistungsfähigkeit durch die Gewinnausschüttung erhöht wird. In diesem Moment muss ich die Doppelbelastung berücksichtigen, weil sonst derselbe Gewinn zweifach belastet würde. Mit der Ausschüttung wechselt die Blickrichtung. Die Ebene der Kapitalgesellschaft kann man dann nicht mehr von der des Anteilseigners trennen. Damit begründet nicht allein die Gründung der Gesellschaft die Leistungsfähigkeit, sondern die Tätigkeit am Markt und die Erzielung von Gewinnen oder Verlusten. Zu der flat tax kann ich nichts sagen, weil ich mich damit nicht ausreichend beschäftigt habe. Frau Hey hat § 8b Abs. 2 KStG angesprochen, darauf möchte ich kurz eingehen. Ich sehe den Systemfehler darin, dass § 8b KStG zu weit reicht in Bezug auf die stillen Reserven, die bei der Tochtergesellschaft erwirtschaftet sind, und diesen Mangel kann § 6b Abs. 10 EStG nicht ausgleichen. Und Herrn Wassermeyer möchte ich antworten: Ich habe auch überlegt, wie für den Einzelunternehmer eine Pensionsrückstellung zu bemessen wäre. Die eine Möglichkeit ist eine typisierende gesetzliche Regelung nach dem niederländischen Modell: Bestimmte Prozentsätze vom Gewinn könnten in die Rücklage eingestellt werden. Die andere Möglichkeit besteht darin, es dem Einzelunternehmer zu überlassen, eine Rückstellung in angemessener Höhe zu bilden. Wir haben dann dieselbe Situation wie bei der Einmann-GmbH. Der Einzelunternehmer muss sich an vergleichbaren Unternehmen orientieren und die Finanzverwaltung kontrolliert die Angemessenheit.

*Prof. Dr. Hüttemann:*

Herr Wassermeyer, Sie hatten mich nicht angesprochen, aber da ich die gleiche These vertreten hatte, fühle ich mich als Gesamtschuldner mit Frau Sieker verpflichtet, auch noch etwas zu sagen. Also in der Tat kommen wir natürlich da von einem Problem zum anderen, aber das Anliegen einer Gleichbehandlung der Altersvorsorge über alle Unternehmensträger hinweg scheint es mir wert zu sein, das Typisierungsproblem beim Einzelunternehmer in Kauf zu nehmen und hier zu irgendeiner Berücksichtigung von Altersvorsorgeaufwendungen zu kommen. Dann, Frau Hey, Sie haben recht, dass insoweit zwei Probleme zu beachten sind: Zunächst einmal geht § 8b KStG zu weit, weil die Gleichbehandlung von offenen und stillen Rücklagen sehr problematisch ist.

Und selbst wenn wir einen § 8b Abs. 2 KStG hätten, der beschränkt wäre auf die offenen Rücklagen, bliebe natürlich die Frage, wieso das bei der Personengesellschaft eine Dauerentlastung rechtfertigen sollte. Das scheint mir ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zu sein und deswegen keine ausreichende Legitimation für eine entsprechende Regelung bei Personennunternehmen. Und zu Frau *Jachmann*: Ich möchte mich nicht wiederholen, aber mir scheint es doch so zu sein: Die Leistungsfähigkeit ist eine Frage, die zunächst einmal dadurch geprägt wird, ob wir einen Gewinn haben, der die Leistungsfähigkeit erhöht, bzw. ob wir einen Verlust haben, der dann umgekehrt die Leistungsfähigkeit vermindert. Wenn wir einmal davon ausgehen, dass die Gewinne und Verluste der Personengesellschaft zunächst nur die Personengesellschaft selbst betreffen, müssen wir die zweite Frage behandeln, wieso gehen der Gewinn und der Verlust der Personengesellschaft den Gesellschafter etwas an, wieso rechnen wir steuerlich zu. Und da scheint mir die Außenhaftung ein Gesichtspunkt zu sein, den man nicht völlig außer Acht lassen sollte, wenn es um die Zurechnung geht. Darüber hinaus ist es, wenn die Vorentscheidung getroffen wird, Gewinne den Gesellschaftern zuzurechnen, eine bare Selbstverständlichkeit, auch die Verluste den Gesellschaftern zuzurechnen, da man beides nicht voneinander trennen kann. Der Gesichtspunkt der Außenhaftung ist also ein Indiz bei der Frage der Zurechnung der Leistungsfähigkeit der Gesellschaft an die Gesellschafter.



# Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen

Prof. Dr. *Monika Jachmann*  
Universität Hamburg

## *Inhaltsübersicht*

- I. Problemstellung
- II. Der verfassungsrechtliche Standort der Gewerbesteuer im Rahmen der Besteuerung von Einkommen
  - 1. Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Besteuerung von Einkommen
    - a) Der finanzverfassungsrechtliche Hintergrund
    - b) Die Einkommen- und Körperschaftsteuer als Belastung wirtschaftlicher Freiheit
    - c) Die gleichmäßige Besteuerung von Einkommen
  - 2. Der verfassungsrechtliche Standort der Gewerbesteuer
    - a) Die Wahrung der gemeindlichen Finanzautonomie
    - b) Die Gleichheitswidrigkeit der geltenden Gewerbesteuer (ohne Anrechnung)
      - aa) Problemstellung
      - bb) Der Ertragsteuercharakter der Gewerbesteuer
      - cc) Rechtfertigungsansätze
    - c) Die Relevanz der Gewerbesteuer im Hinblick auf den sog. Halbteilungsgrundsatz
- III. Das Anrechnungsmodell des § 35 EStG
  - 1. Die traditionelle Berücksichtigung der Gewerbesteuer in der Einkommen- und Körperschaftsteuer
  - 2. Die Regelung des § 35 EStG n.F.
  - 3. Die Finanzverfassungsrechtliche Kompetenzgrundlage
  - 4. Hinreichende gesetzliche Bestimmtheit
  - 5. Die grundsätzliche verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Kompensation
  - 6. Der gebotene Konnex zwischen gewerbesteuerlicher Belastung und einkommensteuerlicher Entlastung
    - a) Die Pauschalierung des Anrechnungsumfangs
    - b) Keine Kompensation sog. Anrechnungsüberhänge
    - c) Die Beschränkung der Anrechnung auf einkommensteuerpflichtige natürliche Personen
- IV. Ausblick auf eine gleichheitsgerechte Ersetzung der Gewerbesteuer
  - 1. Problemstellung
  - 2. Die kommunale Wertschöpfungssteuer
  - 3. Erweiterung der Beteiligung der Kommunen am Aufkommen der Gemeinschaftsteuern (Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG)
  - 4. Die kommunale Unternehmenssteuer
    - a) Grundsätzliche Ausgestaltung
    - b) Einbindung in den Rahmen des Art. 106 GG
    - c) Gleichheitsrechtliche Rechtfertigung
  - 5. Allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung
    - a) Gleichmäßige Besteuerung der Gemeindeeinwohner
    - b) Grundsätzliche Ausgestaltung
- V. Fazit

## I. Problemstellung

Das Thema „Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen“<sup>1</sup> impliziert zwei Perspektiven: Zunächst ist de lege lata nach dem Standort der Gewerbesteuer in der Relation zu Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu fragen. Darüber hinaus gilt es, de lege ferenda Alternativen zum geltenden Modell aufzuzeigen. Unter beiden Perspektiven geht es um die Rechtfertigung der Gewerbesteuer als Abschöpfung von durch wirtschaftliches Handeln erzielten Erträgen. Maßstab hierfür soll im Folgenden die Verfassung sein.

Die geltende Gewerbesteuer wirkt einerseits als Sonderbelastung gerade gewerblicher Ertragszielung<sup>2</sup> – und liegt dabei im Vergleich mit gemeindlichen Unternehmensteuern anderer europäischer Staaten<sup>3</sup> eindeutig im oberen Bereich.<sup>4</sup> Andererseits ist sie ein Herzstück der Gemeindefinanzierung wie des interkommunalen Wettbewerbs, wird im Grundgesetz (Art. 106 GG) genannt und hat vor dem Hintergrund einer langen Tradition ihren festen Platz in der deutschen Steuerrechtslandschaft.<sup>5</sup>

Die mit dem StSenkG eingeführte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG n.F.)<sup>6</sup> erscheint prima facie als Königsweg aus diesem Spannungsverhältnis: Die Gemeinden behalten ihre traditionelle wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht, Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. HS GG ist damit genügt. Gleichzeitig werden die Gewerbetreibenden von der Zusatzbelastung befreit. Bei näherem Hinsehen scheint die Gewerbesteuer jedoch – degradiert zur bloßen Anrechnungsgröße und aufrechterhalten allein zum Zwecke der Gemeindefinanzierung – jegliche Berechtigung als eigenständige Steuer verloren zu haben.

Vor diesem Hintergrund soll bei der Standortbestimmung der Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen in drei Schritten vorgegangen werden:

---

1 Stand der Bearbeitung: 1.11.2001.

2 Dazu aktuell *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 5, 11.

3 Vgl. dazu *Keß*, IWB 2000, F 11 Gr. 2, S. 405 ff.; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 72 ff.

4 Zur Kritik an der GewSt vgl. den zusammenfassenden Überblick bei *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 462 ff.

5 Zu einem Überblick über die Entwicklung der Gewerbesteuer *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 459 f.; *Keß*, FR 2000, S. 695; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 5 ff.; *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 7 ff.

6 BGBl. I 2000, S. 1433, 1436.

- Zunächst gilt es, den verfassungsrechtlichen Standort der Gewerbesteuer im Rahmen der Besteuerung von Einkommen klarzustellen (dazu sub II.).
- Inwieweit dem das Anrechnungsmodell des § 35 EStG Rechnung trägt, ist in einem zweiten Schritt zu fragen (dazu sub III.).
- Schließlich sollen Grundmodelle einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer skizziert werden (dazu sub IV.).

## II. Der verfassungsrechtliche Standort der Gewerbesteuer im Rahmen der Besteuerung von Einkommen

### 1. Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Besteuerung von Einkommen

#### a) Der finanzverfassungsrechtliche Hintergrund

Die Besteuerung von Einkommen ist in Gestalt der Einkommensteuer in Art. 106 und 107 GG als wesentlicher Bestandteil des öffentlichen Abgabensystems anerkannt.<sup>7</sup> Nach dem hierfür maßgeblichen, an die Steuertradition anknüpfenden Begriffsverständnis ist steuerbares Einkommen das Erwerbsergebnis abzüglich der erwerbs- und existenzsichernden Aufwendungen.<sup>8</sup> Hinzu kommt die Körperschaftsteuer als Einkommensbesteuerung der juristischen Person.

#### b) Die Einkommen- und Körperschaftsteuer als Belastung wirtschaftlicher Freiheit

Mit der Besteuerung von Einkommen belastet der Steuergesetzgeber nicht einen Einkommensbestand, sondern das Ergebnis der Einkommenserzielung. Steuertatbestandlicher Anknüpfungspunkt des Steuereingriffs ist nicht die Existenz eines Vermögensbestandes in der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen. Belastet wird der Steuerpflichtige, der in der tatbestandlich vorgegebenen Weise Einkommen erwirtschaftet.

Die Erwirtschaftung von Einkommen als Grundtatbestand der Einkommensbesteuerung erfolgt im geltenden System von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer durch wirtschaftliche Ertragszielung am Markt. Die Besteuerung von Einkommen ist Ertragsbesteuerung im Sinne einer steuerlichen Abschöpfung des Ergebnisses wirtschaftlicher Ertragszielung am Markt.

Belastungsgrund von Einkommen- und Körperschaftsteuer ist das Erzielen konkreter Einkünfte. Dementsprechend bestimmen die Erwerbshandlung wie

<sup>7</sup> Dazu P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rdnr. A 150 f.

<sup>8</sup> P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rdnr. A 152.

deren Erfolg den Steuertatbestand. Steuerbar sind die Einkünfte als das Ergebnis von Erwerbstätigkeit verschiedener Art, nicht die Erwerbstätigkeit selbst.<sup>9</sup> Insoweit ist es sachgerecht, auf einfachgesetzlicher Ebene den Gegenstand von Einkommen- und Körperschaftsteuer im Einkommen zu sehen.<sup>10</sup> Damit ist aber noch keine Aussage über die Qualifizierung des EStG als Grundrechtseingriff getroffen.<sup>11</sup> Zu fragen ist insoweit, welchen Ausschnitt grundrechtlicher Freiheitsausübung die partielle Abschöpfung wirtschaftlicher Erträge ihrem sozialen Sinn nach belastet. Der Einkommensteuertatbestand setzt Zielgerichtetheit voraus.<sup>12</sup> Der bloße Vermögenszuwachs begründet noch keine Einkommensteuerbarkeit.<sup>13</sup> Die Einkommensteuer greift zu, weil die Ausübung wirtschaftlicher Freiheit erfolgreich war. Sie belastet die Effektivität wirtschaftlichen Handelns und damit die Freiheit wirtschaftlicher Ertragszielung. Aus freiheitsgrundrechtlicher Sicht ist damit steuerliches Eingriffsziel die – wirtschaftliche Leistungsfähigkeit begründende – privatwirtschaftliche Ertragszielung. Die Belastung des Ergebnisses dieser Ertragszielung beschneidet das Recht zu privatnützigem Wirtschaften. Die Freiheit, ein Eigentumsobjekt zu nutzen, impliziert auch die Freiheit zur ertragbringenden Anlage.<sup>14</sup> Die Verfügungsbefugnis des Eigentümers umfasst auch „die Freiheit, den Eigentumsgegenstand zu veräußern und aus seiner Vermietung den Ertrag zu ziehen, der zur finanziellen Grundlage für eine eigenverantwortliche Lebensgestaltung beiträgt“.<sup>15</sup> Die Besteuerung der Erträge, die ein Steuerpflichtiger durch den Einsatz seines Eigentums erzielt, greift in das Recht zur Eigentumsnutzung ein. Belastet wird die Nutzung vorhandenen Eigentums nach der Entscheidung des Eigentümers und zu seinem Nutzen.<sup>16</sup> Zielobjekt des Steuerzugriffs ist die privatnützige Ertragszielung. Erfolgt diese Ertragszielung durch Einsatz von Eigentum, so geht es primär nicht um das Eigentum als Ergebnis der eigenen Leistung,<sup>17</sup> sondern um den Einsatz des Eigentums für eine – ertragsorientierte – Leistung. Auch im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG

9 Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 9 Rdnr. 40; anders die sog. Erwerbstätigkeitstheorie (Bayer, Steuerlehre, 1998, Rdnr. 503 ff., 524 ff. m.w.N.), die dem Gesetzeswortlaut von § 2 Abs. 3 EStG nicht entspricht.

10 Vgl. P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rdnr. A 366.

11 A.A. P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rdnr. A 153: „Steuerbar ist nur das individuell ‚erzielte‘ Einkommen (§ 2 Abs. 1 Satz 1). Die Einkommensteuer ist deshalb nicht an der verfassungsrechtlich garantierten Freiheit zum Eigentumserwerb, sondern an der Garantie des erworbenen Eigentums zu messen.“

12 P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rdnr. A 661.

13 P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., Rdnr. B 180.

14 Vogel, in: HStR IV, § 87 Rdnr. 84; vgl. auch Kirchhof, in: HStR IV, § 88 Rdnr. 99.

15 BVerfGE 79, S. 292, 304.

16 Vgl. auch Wittmann, StuW 1993, S. 35, 41.

17 Vgl. zur grundsätzlichen Leistungsabhängigkeit des Eigentums i.S.v. Art. 14 GG nur Leisner, in: HStR VI, § 149 Rdnr. 85 ff. m.w.N.

lassen sich berufliche Tätigkeit und Erwerb nicht trennen.<sup>18</sup> Der Steuergesetzgeber, der das wirtschaftliche Ergebnis der Tätigkeit abschöpft, greift auch in die Freiheit zur Berufsausübung ein.<sup>19</sup> So wird der Betrieb eines Gewerbes erschwert, indem er mit Einkommensteuer auf die Erträge belastet wird.<sup>20</sup> Soweit es dabei ausschließlich um die Abschöpfung von Erträgen der gewerblichen Tätigkeit geht, liegt ein Eingriff in die Freiheit der Gewerbeausübung jedenfalls dann vor, wenn Erträge entzogen werden, deren Verwendung für die Fortführung der gewerblichen Tätigkeit erforderlich oder hierfür vorgesehen sind. Auch darüber hinaus stellt sich jedoch der Entzug von Erträgen via Steuer stets als Beschränkung der Ausübung eines Gewerbes und damit als Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG dar.<sup>21</sup> Denn die Berufsfreiheit dient gerade der Erzielung von Einnahmen zur Schaffung einer wirtschaftlichen Basis der eigenverantwortlichen Lebensführung.<sup>22</sup> Der beruflichen bzw. gewerblichen Tätigkeit sind auch die erzielten Einnahmen zuzuordnen.<sup>23</sup> Das Bundesverfassungsgericht nimmt zwar traditionell an, Steuergesetze seien nur dann an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, „wenn sie infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und – objektiv – eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lassen“.<sup>24</sup> Hieran soll es – vorbehaltlich der Fälle einer Erdrosselung – bei allgemeinen Steuergesetzen,

18 Zur Eigennützigkeit der Berufsfreiheit im Sinne einer Erwerbsfreiheit s. auch BVerfGE 7, S. 377, 397; 21, S. 261, 266; 22, S. 380, 383; 30, S. 292, 335; 31, S. 8, 32; 38, S. 61, 102; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 12 Rdnr. 21; *Wittig*, in: FS für Müller, 1970, S. 575, 590; *Isensee*, in: HStR V, § 115 Rdnr. 245; *Löwer*, StVj 1991, S. 97, 102; *Vogel*, Finanzverfassung und politisches Ermessen, 1972, S. 40.

19 *Friauf*, DSjG 12 (1989), S. 3, 26; Sondervotum *Simon*, BVerfGE 47, S. 34, 38 f.; *Kirchhof*, Gutachten F für den 57. DJT 1988, S. F 16; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 12 Rdnr. 415; *Papier*, ebenda, Art. 14 Rdnr. 160; *ders.*, Der Staat 11 (1972), S. 483, 492 ff.; *Merten/Frey*, Umverteilung ohne Wirtschaftswachstum?, 1982, S. 67; vgl. auch *Herzog*, StJb 1985/86, S. 27, 30; a.A. v. *Arnim*, VVDStRL 39 (1981), S. 286, 309 f.

20 Vgl. auch *Papier*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14 Rdnr. 169; *Weber/Crezelius*, in: GS für Klein, 1977, S. 542 ff.; *Bodenheim*, Der Zweck der Steuer, 1979, S. 284 f.

21 Vgl. auch *Vogel*, in: HStR IV, § 87 Rdnr. 84.

22 Vgl. insbes. *Papier*, in: HVerfR, § 18 Rdnr. 100 m.w.N. Auch *Kirchhof* (in: HStR IV, § 88 Rdnr. 97, 100) erkennt an, dass das Einkommen aus Arbeit ein Wertäquivalent für die Berufsausübung darstellt und insoweit dem Schutz des Art. 12 Abs. 1 GG unterfällt. Die Qualifikation des Steuerzugriffs als Eingriff in das Privatvermögen weise deshalb zunächst auf den zentralen verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsgrund für eine Besteuerung, nicht jedoch auf eine alleinige grundrechtliche Besteuerungsgrenze.

23 Vgl. *Arndt/Schumacher*, AöR 118 (1993), S. 513, 582; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 12 Rdnr. 415.

24 BVerfGE 13, S. 181, 186; 16, S. 147, 162; 42, S. 374, 384; 47, S. 1, 21; 55, S. 274, 297 ff.; 81, S. 108, 121; 95, S. 267, 302.

d.h. bei Fiskalzwecknormen, insbesondere auch des Einkommensteuerrechts,<sup>25</sup> „in aller Regel“ fehlen, da diese „als Normen mit einem unspezifischen Adressatenkreis ohne unmittelbare Beziehung zu einem Beruf an generelle Merkmale wie Gewinn, Ertrag, Umsatz oder Vermögen“ anknüpfen.<sup>26</sup> Dem ist nicht zu folgen. Zum einen ist schon die Eingriffsvoraussetzung einer berufsregelnden Tendenz abzulehnen.<sup>27</sup> Denn jede an eine Berufstätigkeit anknüpfende Abgabepflicht tangiert die Freiheit der Berufsausübung in belastender Weise und stellt so einen Eingriff in das Grundrecht des Art. 12 Abs. 1 GG dar.<sup>28</sup> Gründe dafür, warum diese allgemeinen Grundsätze der Grundrechtsdogmatik für Art. 12 GG nicht gelten sollten, sind nicht ersichtlich. Im Übrigen weist, soweit Steuergegenstand die Einnahmeerzielung via Berufsausübung ist, der Steuerzugriff durchaus eine objektiv berufsregelnde Tendenz auf.<sup>29</sup>

Erzielt eine juristische Person Erträge, so ist ihr dies als Ausübung wirtschaftlicher Freiheit nach Maßgabe von Art. 12 und 14 GG i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG zuzurechnen.<sup>30</sup>

Die freiheitsgrundrechtliche Verortung der Besteuerung von Einkommen erlangt jenseits der Besteuerungsgleichheit (dazu sogleich sub c)) insbesondere für die Handhabung der Belastungsobergrenze einer annähernd hälftigen Teilung Bedeutung (dazu sub 2.c)). Die hieran zu messende Steuerbelastung bestimmt sich danach, inwieweit der Bürger die Erträge aus einer bestimmten privatwirtschaftlichen Tätigkeit für die Bezahlung von Steuern verwenden muss, die gerade wegen dieser Betätigung anfallen.<sup>31</sup>

25 BVerfGE 47, S. 1, 21.

26 BVerfGE 47, S. 1, 21 f.

27 Stv. *Manssen*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 12 Rdnr. 71 ff.; *Breuer*, in: HStR VI, § 148 Rdnr. 29 ff.; *Ipsen*, Staatsrecht II, 1998, Rdnr. 619.

28 Vgl. zur Sozialversicherungsbeitragspflicht des Arbeitgebers *Papier/Möller*, SGB. 1998, S. 337, 338; zur Ablehnung des Erfordernisses einer berufsregelnden Tendenz auch BVerwGE 87, S. 37, 43 f.; zur Einordnung der Vergnügungssteuer für Spielautomaten als Berufsausübungsregelung zu Lasten der Automatenaufsteller BVerfG (3. Kammer des Zweiten Senats), NVwZ 1997, S. 573, 574 f.

29 Vgl. zum EStG *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 12 Rdnr. 415; Sondervotum *Simon*, BVerfGE 47, S. 34, 37 ff.

30 *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 19.

31 *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 51 ff.; *dies.*, Freiheitsgrundrechtliche Grenzen steuerlicher Belastungswirkungen, in: FS für Hartmut Schiedermaier, 2001, S. 391, 399 ff.; vgl. auch *Loritz*, BB 1993, S. 225, 229.

### c) Die gleichmäßige Besteuerung von Einkommen

Besteuerungsgleichheit bedeutet im Ertragsteuerrecht proportional gleiche Abschöpfung der durch wirtschaftliches Handeln am Markt erzielten Erträge. Das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit setzt beim freiheitsgrundrechtlichen Steuereingriff an. Maßgebliches Steuersubjekt der Unternehmensbesteuerung ist dabei der Träger des Unternehmens als Grundrechtsträger.<sup>32</sup> Die konzeptionelle Einbindung von Personengesamtheiten hat bei Art. 19 Abs. 3 GG anzusetzen. Das für eine gleichmäßige Ertragsbesteuerung maßgebliche tertium comparationis, die durch Ausübung wirtschaftlicher Freiheit erzielte Leistungsfähigkeit, trifft die natürliche wie die juristische Person, soweit es nur um das objektiv disponible Einkommen und nicht um Merkmale subjektiver Leistungsfähigkeit geht.

Die durch den Steuereingriff bewirkte Steuerlast muss gleichmäßig auf die potentiellen Steuerschuldner verteilt sein. Dies bedeutet zunächst Besteuerungsgleichheit innerhalb einer Steuerart. Soweit sich jedoch verschiedene Steuern nach der sozialen Funktion des jeweiligen Steuereingriffs als gleichgerichtete Belastungen darstellen, sind sie für einen Belastungsvergleich zu addieren.<sup>33</sup> Relevant wird dies gerade im Hinblick auf die Zusatzbelastung der der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterliegenden gewerblichen Einkünfte durch die Gewerbesteuer.

## 2. Der verfassungsrechtliche Standort der Gewerbesteuer

### a) Die Wahrung der gemeindlichen Finanzautonomie

Die geltende Gewerbesteuer ist ein wesentliches Standbein der gemeindlichen Finanzautonomie, die Art. 28 Abs. 2 GG gewährleistet. Ursprünglich als Real- und Objektsteuer gedacht,<sup>34</sup> dient die Gewerbesteuer einer stetigen Gemeindefinanzierung.<sup>35</sup> Die gemeindliche Finanzautonomie korreliert der sachgerech-

32 Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 16 ff. m.w.N.

33 Dazu Jachmann, in: FS für Hartmut Schiedermaier, 2001, S. 391, 399 ff.

34 Steuergegenstand war die objektive Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebs, die außer durch den Gewerbeertrag durch die Mittel repräsentiert werden sollte, die zu seiner Erzielung eingesetzt wurden, nämlich das Gewerbekapital und die Arbeitskraft, abgebildet durch die Lohnsumme (vgl. BVerfGE 21, S. 54, 64; 46, S. 224, 237; Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 101 ff., 106 ff.; Bonk, FR 1999, S. 443, 444).

35 Eine Realsteuer knüpft nicht an die ertragsabhängige Leistungsfähigkeit des Unternehmers, sondern an das typischerweise statische Innehaben von gesetzlich bestimmten Gegenständen an, und gewährleistet so tendenziell ein gleichbleibendes Steueraufkommen.

ten Erfüllung der gemeindlichen Selbstverwaltungsaufgaben, insbesondere einer autonomen Gestaltung der kommunalen Infrastruktur.<sup>36</sup> Ganz im Interesse dieser gemeindlichen Selbstgestaltung bietet die Gewerbesteuer ein Instrumentarium, um Anreize für die Ansiedlung von Menschen und Unternehmen zu schaffen.

Gesamtstaatlich betrachtet soll das Gemeindesteuersystem jedoch gerade nicht vorgegebene Infrastrukturunterschiede und damit die Verschiedenheit der Lebensverhältnisse in den Gemeinden verstärken.<sup>37</sup> So war es eines der Hauptziele der Finanzreform von 1969, die durch die Gewerbesteuer bedingten Unterschiede in der Finanzausstattung der Gemeinden abzumildern. Im Zuge der Einführung der Gewerbesteuerumlage (Art. 106 Abs. 6 S. 4 und 5 GG) wurden die Gemeinden an der Einkommensteuer beteiligt, die geringere interkommunale Aufkommensunterschiede aufweist.<sup>38</sup> Der landesweiten Steuergleichheit widerstrebt insbesondere eine gemeindliche Steuergesetzgebung in Bereichen, in denen ein Bezug der Steuer zu den besonderen örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde fehlt.<sup>39</sup> Gleiches gilt im Grundsatz für ein gemeindliches Hebesatzrecht.<sup>40</sup>

Andererseits erwächst aus dem kommunalen Selbstverwaltungsrecht (Art. 28 Abs. 2 GG) ein Recht der Kommunen auf z.T. eigenverantwortlich ausschöpfbare Finanzquellen.<sup>41</sup> Dies hat in Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. HS GG mit der Garan-

36 Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rdnr. 740 ff.

37 Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rdnr. 743.

38 Vgl. Finanzreformgesetz, BGBl. I 1969, S. 359, 360; BT-Drs. 5/2861, S. 7, 42 f.; dazu nur Bonk, FR 1999, S. 443.

39 Vgl. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rdnr. 744.

40 Die in Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG eröffnete Möglichkeit, den Gemeinden ein Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer einzuräumen, ist im Hinblick darauf gerechtfertigt, dass dieser Gemeindeanteil auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen der Gemeindeinwohner zu bestimmen ist.

41 Abgesehen davon, dass das Aufkommen aus den Gemeindesteuern insgesamt nicht bis zur Bedeutungslosigkeit gesenkt werden darf (Vogel/Waldhoff, in: BK, 1997, Vorbem. z. Art. 104a–115, Rdnr. 581), übernimmt das Grundgesetz in Gestalt einiger Garantien zugunsten der Gemeinden lediglich eine Mitverantwortung für die Gemeinden, deren Finanzausstattung grundsätzlich Ländersache ist (vgl. stv. Wendt, in: HStR IV, § 104 Rdnr. 62; zu der im Einzelnen noch ungelösten Frage einer Finanzierungsverantwortung des Bundes stv. Dreier, in: Dreier, GG, Art. 28 Rdnr. 152 ff. m.w.N.). Eine zentrale Rolle spielt dabei Art. 28 Abs. 2 GG als Gewährleistung einer angemessenen Finanzausstattung der Kommunen, die die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben – insbesondere auch die Wahrnehmung freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben – ermöglicht, andererseits aber unter dem Vorbehalt

tie einer den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehenden wirtschaftsbezogenen Steuerquelle eine besondere Ausprägung erfahren.<sup>42</sup> Für diese Komponente gemeindlicher Finanzautonomie spielt derzeit das Hebesatzrecht bei der Gewerbesteuer als eigenverantwortlich auszuübende Regelungshoheit eine zentrale Rolle.<sup>43</sup>

Das gemeindliche Selbstverwaltungsrecht kann jedoch nach allgemeinen Grundsätzen nur im sachgerechten Ausgleich mit kollidierenden verfassungskräftigen Belangen zur Geltung gebracht werden. Die gemeindlichen Finanzierungsinteressen sind insbesondere unter Wahrung der Besteuerungsgleichheit zu befriedigen.

### *b) Die Gleichheitswidrigkeit der geltenden Gewerbesteuer (ohne Anrechnung)*

#### *aa) Problemstellung*

Gewerbliche Ertragserzielung wird – im Unterschied insbesondere zu freier Berufstätigkeit, aber auch zu den anderen Einkunftsarten – zusätzlich zu Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer mit Gewerbesteuer belastet. Dies kann den Anforderungen einer gleichmäßigen Besteuerung<sup>44</sup> nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit<sup>45</sup> nur genügen, wenn entweder schon die Be-

---

einer aufgabenadäquaten Finanzausstattung von Bund und Ländern steht (Wendt, BB 1987, S. 1677, 1679; Bonk, FR 1999, S. 443, 447 f.; vgl. auch Dreier, in: Dreier, GG, Art. 28 Rdnr. 145 m.w.N.). Art. 28 Abs. 2 GG gewährleistet die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung und damit eine aufgabenadäquate Finanzausstattung der Gemeinden (stv. BVerwGE 106, S. 280, 281, 286 f.; BVerfGE 83, S. 363, 386: Auch wenn man in Art. 28 Abs. 2 GG eine insgesamt zureichende Finanzausstattung mitgarantiert ansehe, was das BVerfG bisher nicht entschieden habe, biete er jedenfalls keinen Schutz, solange die Finanzausstattung nicht in Frage gestellt werde.); Pjeroth, in: Jarass/Pjeroth, GG, Art. 28 Rdnr. 14; Mückl, DOV 1999, S. 841, 842; jeweils m.w.N.). Einzelheiten zur Frage, inwieweit den Gemeinden im Rahmen der Finanzhoheit eine finanzielle Gesamtausstattung verfassungsrechtlich garantiert ist (vgl. zur Problemstellung auch BVerfGE 26, S. 173 ff.; 71, S. 25 ff.), müssen vorliegend dahingestellt bleiben.

42 Bonk, FR 1999, S. 443, 444; Wendt, BB 1987, S. 1677, 1679, jeweils m.w.N.; zum Autonomiegehalt eines Hebesatz- oder Zuschlagsrechts bei einer bestehenden Steuer Zimmermann, Kommunalfinanzen, 1999, S. 125.

43 Vgl. Bonk, FR 1999, S. 443, 448.

44 Zur Gleichheitswidrigkeit der Gewerbesteuer s. grundlegend die Vorlage des FG Nds., EFG 1998, S. 1428; Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 111 ff.; Wendt, BB 1987, S. 1257 ff.

45 Zur Ausrichtung der Gewerbesteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 12 Rdnr. 1; Gosch, DStZ 1998, S. 327, 329; Tipke, Steuerrechtsordnung II, 1993, S. 823 ff.; Wendt, BB 1987, S. 1257, 1259; Lang, StuW 1990, S. 107, 123 f.; a.A. Flämig, DStJG 12 (1989), S. 33, 35 ff.; Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 159 ff.

lastungswirkung der Gewerbesteuer nicht zu der der genannten Ertragsteuern zu addieren ist oder aber eine solche Kumulation durch besondere Gründe gerechtfertigt ist.<sup>46</sup>

Beides scheint durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in einem positiven Sinn geklärt. Das Bundesverfassungsgericht hat schon 1969 und 1977<sup>47</sup> die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als Objektsteuer festgestellt. Die Vorlage des FG Niedersachsen<sup>48</sup> hierzu wurde im Hinblick auf die bisherigen Judikate als unzulässig erachtet.<sup>49</sup> Die 2. Kammer des Zweiten Senats hat nunmehr mit Beschlüssen vom 14. 2. 2001<sup>50</sup> zwei Verfassungsbeschwerden nicht zur Entscheidung angenommen, mit denen sich die Beschwerdeführer, ein selbständiger Dispatcheur und ein selbständiger Rundfunkbeauftragter, gegen ihre Heranziehung zur Gewerbesteuer gewandt hatten. Die Kammer verweist auf die Entscheidung des Ersten Senats vom 25. 10. 1977.<sup>51</sup> Die Verfassungsbeschwerden gäben keine Veranlassung, für die betroffenen Jahre 1978 bis 1987 von den darin getroffenen grundsätzlichen Ausführungen zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer abzuweichen.

Damit hat das Bundesverfassungsgericht jedoch das letzte Wort über die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer noch nicht gesprochen. In den Beschlüssen vom 14. 2. 2001 wird zentral auf die zeitliche Nähe der betroffenen Streitjahre zu dem Beschluss von 1977 abgestellt. Wenngleich die neuerlichen Kammerbeschlüsse prima facie befürchten lassen, dass sich das Bundesverfassungsgericht nicht mehr generell damit auseinandersetzen will, ob die Gewerbesteuer eine gleichheitswidrige Sonderlast darstellt,<sup>52</sup> besteht für die Zeit nach 1987 durchaus die Chance einer neuen Bewertung der Gewerbesteuer. Eine Entscheidung über die Vorlage des BFH zur Vereinbarkeit von § 32c EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG<sup>53</sup> steht noch aus.<sup>54</sup> Die Argumente für eine Änderung

46 Anders im Ansatz *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), S. 127, 134: Entscheide sich der Gesetzgeber z.B. für die doppelte Belastung der Gewerbeerträge mit Gewerbesteuer und Einkommensteuer, bilde das Gesetz Grundlage und Rechtfertigung dieser Mehrfachbelastung.

47 BVerfGE 46, S. 226, 237; 26, S. 1, 7.

48 FG Nds., EFG 1998, S. 1428.

49 BVerfG, BStBl. II 1999, S. 509.

50 BVerfG, 2 BvR 460/93 und 1488/93.

51 BVerfGE 46, S. 224.

52 *Lang*, Handelsblatt Nr. 047 vom 7. 3. 2001, S. 5.

53 BFH, BStBl. II 1999, S. 450.

54 Die daneben noch anhängigen einschlägigen Verfahren lassen eher wenig auf eine neue Grundsatzentscheidung zur Gewerbesteuer hoffen. Beim Ersten Senat sind die Verfassungsbeschwerden eines Hypnosetherapeuten, der wie ein Arzt als Freiberufler eingestuft werden möchte (1 BvR 742/00 zu BFH StRK EStG § 18 Abs. 1 R. 23), und eines Rundfunk-Detektivs, der als Arbeitnehmer behandelt werden möchte (1 BvR 744/99 zu BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, S. 534; Streitjahre

der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewerbesteuer von 1977 sind vielfältig. Zu denken ist insbesondere an die Abschaffung der Gewerbesteuer zum 1. 1. 1998,<sup>55</sup> womit eine wesentliche Säule des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer gefallen ist, sowie an die Einführung von § 35 EStG n.F., mit der der Gesetzgeber konkludent die Sonderlast anerkannt hat, die er allein um der Gemeindefinanzierung willen aufrechterhält. Zu denken ist weiter an den Strukturwandel der Wirtschaft in den 90er Jahren<sup>56</sup> sowie an neue Erkenntnisse in der verfassungsrechtlichen Steuerrechtfertigung.<sup>57</sup>

#### *bb) Der Ertragsteuercharakter der Gewerbesteuer*

Die Zusatzbelastung gewerblicher Ertragserzielung durch die Gewerbesteuer führt nur dann zu einer Verschiebung der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Belastungsgleichheit, wenn die Gewerbesteuerbelastung den Steuereingriff durch Einkommensteuer und Körperschaftsteuer intensiviert, nicht aber, wenn der Steuereingriff durch die Gewerbesteuer isoliert von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu beurteilen ist. Gegenstand der Besteuerungsgleichheit im Ertragsteuerrecht ist – wie dargelegt (s. o. II.1.c) – die aus dem Steuerzugriff auf die Wahrnehmung der Freiheitsgrundrechte aus Art. 12 und 14 GG zur wirtschaftlichen Ertragserzielung resultierende Belastungswirkung.<sup>58</sup> Gleicher wirtschaftlicher Erfolg ist gleich zu belasten. Dieser Erfolg wird in einer Steigerung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gemessen, diese Leistungsfähigkeit wiederum am sog. disponiblen Einkommen. In diesem gleichheitsrechtlichen Kontext sind die Belastungswirkungen verschiedener Steuern zu addieren, soweit es sich dabei um gleichgerichtete Freiheitseingriffe handelt.

1988, 1989, 1990), anhängig, beim Zweiten Senat die Verfassungsbeschwerde eines Fotografen (2 BvR 1310/00 zu BFH/NV 2000, S. 1219) und eines autodidaktischen Informatikers (2 BvR 289/01 zu BFH v. 14. 11. 2000, IV B 156/99; Streitjahre 1983, 1984, 1985) gegen ihre Einordnung als Gewerbetreibende.

55 Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform, BGBl. I 1997, S. 2590, 2592 f.

56 Zutreffend weist *Wendt* (FR 2000, S. 1173, 1174) darauf hin, dass die Umstrukturierung von einer Produktions- zur Dienstleistungswirtschaft die Bedeutung der Produktionsfaktoren Arbeit, Boden und Kapital verändert hat.

57 Zur Möglichkeit einer Änderung der Rechtsprechung des BVerfG wegen eines Wandels in der Verfassungsinterpretation BVerfGE 4, S. 31, 38; *Seer*, FR 1998, S. 1022, 1023 m.w.N.; *Frowein*, DÖV 1971, S. 793 ff.; *Maunz/Bethge*, in: *Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Ulsamer*, BVerfGG, § 31 Rdnr. 10, 20; *Rennert*, in: *Umbach/Clemens*, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 1992, § 31 Rdnr. 47, 49, 79, 91.

58 S. dazu im Einzelnen *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 9 ff. m.w.N.

Einkommensteuer und Gewerbesteuer scheinen prima facie keine gleichgerichteten Steuereingriffe darzustellen. Denn die Gewerbesteuer berücksichtigt die subjektive Leistungsfähigkeit des Unternehmers nicht, während die Einkommensteuer Personen- bzw. Subjektsteuer ist.<sup>59</sup> Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Maßstab der Besteuerungsgleichheit umfasst jedoch zwei Komponenten, eine objektive und eine daran anknüpfende subjektive.<sup>60</sup> Objektive Leistungsfähigkeit ist das Ergebnis einer gegenüber persönlichen Lebensumständen neutralen Mehrung von Zahlungsfähigkeit, d.h. das objektive Ergebnis wirtschaftlicher Ertragszielung. Subjektive Leistungsfähigkeit meint darüber hinaus die auch durch individuelle Merkmale bestimmte Zahlungsfähigkeit einer natürlichen Person.<sup>61</sup> Eine gleichmäßige Ertragsbesteuerung verlangt primär eine gleichmäßige Erfassung des durch wirtschaftliches Handeln am Markt erzielten Ertrags. Diese gleichmäßige Erfassung des objektiv Erwirtschafteten ist auch im Rahmen der Einkommensteuer zu gewährleisten. Inwieweit diese objektive Leistungsfähigkeit wegen subjektiver Merkmale des Zurechnungssubjekts hin zur letztlich maßgebenden subjektiven Leistungsfähigkeit zu modifizieren ist, ist eine darauf aufbauende ergänzende Feststellung. Dass der Gesetzgeber in der Einkommensteuer – anders als in einem Unternehmenssteuerkonzept – die Komponenten der objektiven und der subjektiven Leistungsfähigkeit in einer Steuer zusammenfasst, enthebt ihn nicht der Wahrung der Besteuerungsgleichheit auf beiden Ebenen. Die Belastungswirkung der Gewerbesteuer korrespondiert dem Zugriff von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer auf am Markt erzielte objektive Leistungsfähigkeit.

Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer ist ausschließlich der im Rahmen eines gewerblichen Unternehmens erwirtschaftete Ist-Ertrag, auch wenn er durch Hinzurechnung und Kürzungen modifiziert wird.<sup>62</sup> Jedenfalls die nach Abschaffung von Lohnsummen-<sup>63</sup> und Gewerbekapitalsteuer<sup>64</sup> sowie einzelner objektivierender Hinzurechnungselemente (insbesondere der Hälfte der

59 *Tipke* (Steuerrechtsordnung II, 1993, S. 829, 843) spricht insoweit von einem aliud.

60 Vgl. zur Unterscheidung von objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit im Rahmen des Grundsatzes der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 11.

61 Dazu *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 11.

62 Dazu *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 12 Rdnr. 3.

63 Wegfall der Lohnsumme als Besteuerungsgrundlagen durch Steueränderungsgesetz 1979, BGBl. I 1978, S. 1849, 1855 f.

64 Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform, BGBl. I 1997, S. 2590, 2592 f.

Dauerschuldzinsen)<sup>65</sup> verbliebene Gewerbeertragsteuer mit Staffeltarif (§ 11 GewStG)<sup>66</sup> ist als Ertragsteuer zu qualifizieren. Sie greift auf dieselbe Schöpfung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit<sup>67</sup> durch privatwirtschaftliche Ertragszielung zu wie Einkommensteuer und Körperschaftsteuer.<sup>68</sup> Ihre Belastungswirkung ist im Sinne einer Eingriffskumulation zur Belastungswirkung von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu addieren.

Die Gewbesteuer ist auch verfassungsrechtlich nur als Ertragsteuer zu rechtfertigen. Ausgestaltet als Realsteuer handelte es sich um eine Sollertragsteuer oder Substanzsteuer. Als Substanzsteuer verstieße sie gegen Art. 14 Abs. 2 S. 2, Abs. 3 GG.<sup>69</sup> Im Gewand einer Sollertragsteuer könnte die Gewbesteuer zwar grundsätzlich als Eingriff in die Nutzungsgarantie des Eigentums am Gewerbebetrieb<sup>70</sup> gerechtfertigt sein, wobei der Steuerzugriff jedenfalls auf die Ertragsfähigkeit des Eigentums am Gewerbebetrieb zu beschränken wäre. Diese Ertragsfähigkeit zeigt sich aber primär im tatsächlich erzielten Ertrag. Nur wenn ein solcher fehlt oder nicht realitätsgerecht bzw. nicht hinreichend erfasst ist, kann die Ertragsbesteuerung auf den typischerweise zu erzielenden Ertrag zugreifen. Neben Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ist danach

65 Kürzung der Hinzurechnungsvorschriften für Dauerschulden und Dauerschuldzinsen durch Haushaltsbegleitgesetz 1983, BGBl. I 1982, S. 1857, 1865; vgl. dazu BR-Drs. 452/82, S. 69 = BT-Drs. 9/2140, S. 69: „Die Steuerbelastung der Wirtschaft soll künftig stärker als bisher an der Ertragskraft der Betriebe ausgerichtet werden. Deshalb ist vorgesehen, die ertragsunabhängigen Grundlagen der Gewbesteuer zu beschränken.“

66 Durch Steueränderungsgesetz 1991, BGBl. I 1991, S. 1322 ff.; angepasst durch Steueränderungsgesetz 1992, BGBl. I 1992, S. 297, 315 f. – Zu denken ist darüber hinaus an die Einführung der Vorläuferregelung des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG – Einführung einer Freigrenze von 5000 DM für bestimmte Unternehmen – durch Steueränderungsgesetz 1979, BGBl. I 1978, S. 1849, 1855.

67 Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 12 Rdnr. 1; Gosch, DStZ 1998, S. 327, 329.

68 Zur gewandelten Rechtsnatur und Rechtfertigung der Gewbesteuer nach Abschaffung der Gewebekapitalsteuer Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 12 Rdnr. 1; Gosch, DStZ 1998, S. 327, 328 f.; vgl. auch ders., DStR 1999, S. 753; Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 35: „Faktisch ist die Gewbesteuer nichts anderes als der Zugriff des Gemeinwesens zur Deckung des Finanzbedarfs durch steuerliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. . . . dass die Gewbesteuer in ihrer Belastungswirkung wie eine Gewinnsteuer zu behandeln ist.“

69 Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 42 ff. m.w.N.

70 Vgl. dazu stv. nur Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 38 f. m.w.N.

schwerlich Raum für eine Sollertragsteuer.<sup>71</sup> Jedenfalls kommt die steuerliche Abschöpfung einer gegenüber der realen Ertragskraft eines Gewerbebetriebs objektivierten Ertragskraft nicht in Betracht.<sup>72</sup>

Wenn aber die Bemessungsgrundlage der geltenden Gewerbesteuer angesichts von sog. objektivierenden Modifikationen des Gewerbeertrags die verfassungsrechtlichen Vorgaben verfehlt, kann die Gewerbesteuer nicht deshalb mit dem Hinweis auf einen andersartigen Steuergegenstand als Zusatzbelastung der gewerblichen Ertragserzielung gerechtfertigt werden.<sup>73</sup>

Bewirkt die Gewerbesteuer danach eine zu Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu addierende Sonderbelastung wirtschaftlicher Ertragserzielung, so ist nach einer etwaigen Rechtfertigung hierfür zu fragen.

### cc) Rechtfertigungsansätze

Der Unterschied zwischen dem Typus der gewerblichen Tätigkeit und dem der freien Berufstätigkeit<sup>74</sup> wird herkömmlich in einem verstärkten Einsatz von abhängigen Arbeitskräften und von Kapital im gewerblichen Bereich gesehen, während beim freien Beruf die auf Grund höchstpersönlicher Vertrauensverhältnisse zu erbringenden individuellen Leistungen im Vordergrund stehen.<sup>75</sup> Damit wird jedoch nicht auch typischerweise eine gegenüber der freien Berufstätigkeit erhöhte objektive Leistungsfähigkeit indiziert.<sup>76</sup>

Das Bundesverfassungsgericht hat die Ungleichbehandlung von Beziehern gewerblicher und freiberuflicher Einkünfte schon 1969 und 1977 in allgemeiner Weise als durch den „Charakter der Berufstätigkeit“ bzw. die „Stellung und Bedeutung der freien Berufe im Sozialgefüge“ gerechtfertigt angesehen.<sup>77</sup> Gleichwohl konstatierte das Bundesverfassungsgericht, dass die Negativab-

71 Vgl. *Kruse*, BB 1996, S. 717, 720.

72 Dazu schon *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 111 ff., 114.

73 So aber BFH, BStBl. II 1999, S. 450, 460.

74 Die gleichheitsrechtliche Problematik der Gewerbesteuer konzentriert sich auf die Relation zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit. Die Steuerfreiheit der Land- und Forstwirtschaft wird traditionell damit gerechtfertigt, dass diese der Grundsteuer unterlägen, was gegenüber der sonstigen Grundsteuer eine höhere, mit der Gewerbeertragsteuer vergleichbare Belastung bedeute. Vgl. *stv. Keß*, FR 2000, S. 695, 698.

75 *Stv. Flämig*, DStJG 12 (1989), S. 33, 42.

76 Dazu, dass Einkünfte aus gewerblicher Betätigung dem Steuerpflichtigen dieselbe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermitteln wie die anderen Einkünfte, *Tipke*, StuW 1993, S. 8, 12 f.; *Gorski*, DStZ 1993, S. 613; *Freier*, Der Tatbestand der freien Berufe als Anknüpfungspunkt für Steuerrechtsdifferenzierungen, 1996, S. 155 ff.

77 BVerfGE 46, S. 224, 240.

grenzung zur freiberuflichen Tätigkeit nicht nach einem einheitlichen tragenden Gesichtspunkt vorgenommen werde oder werden könne.<sup>78</sup> Weder könne der geistige Gehalt einer Tätigkeit der allein ausschlaggebende Grund für die Freistellung von der Gewerbesteuerpflicht sein, noch seien Kapitaleinsatz und die Beschäftigung von Arbeitnehmern konstitutiv für eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit. Maßgeblich sei, ob der Gesetzgeber eine bestimmte Tätigkeit aus sachlichen Gründen als freiberuflich anerkennen könne. 1969 hatte das Bundesverfassungsgericht insoweit noch auf folgende „sachgerechte Erwägung“ abgestellt: „Die Kombination der Produktionsfaktoren Boden, Arbeit und Kapital ist bei Landwirtschaft, freien Berufen und Gewerbe so grundlegend verschieden, dass der Gesetzgeber schon deshalb nicht gehindert sein kann, eine wirtschaftliche Betätigung, bei der der Produktionsfaktor Kapital eindeutig im Vordergrund stehe, mit einer besonderen Steuer zu belegen.“ Der Beschluss vom 25.10.1977<sup>79</sup> nennt als sachgerechte Gesichtspunkte den persönlichen Einsatz bei der Berufsausübung, den Charakter des Berufs nach rechtlicher Ausgestaltung und Verkehrsanschauung,<sup>80</sup> Stellung und Bedeutung des Berufs in Sozialgefüge sowie die Qualität und Länge der erforderlichen Berufsausbildung. Vor dem Hintergrund der Entwicklung der Besteuerungsgleichheit vom bloßen Willkürverbot zu einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit<sup>81</sup> als bereichsspezifischer Ausgestaltung des allgemeinen Gleichheitssatzes<sup>82</sup> müssten die genannten Aspekte in typisierender Weise gesteigerte oder verminderte Leistungsfähigkeit indizie-

78 BVerfGE 46, S. 224, 241.

79 BVerfGE 46, S. 224, 242.

80 Vgl. insoweit zur Rechtfertigung der Gewerbesteuerfreiheit des Rechtsanwalts *Boim*, in: AnwBl. 2000, S. 168 ff.

81 Vgl. dazu nur zentral BVerfGE 93, S. 121, 135 (Vermögensteuer); zur verfassungsrechtlichen Einbindung des sog. Leistungsfähigkeitsprinzips stellvertretend *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 9 ff. m.w.N.

82 Die aktuelle Verfassungsdogmatik der Besteuerungsgleichheit hat durch die Rechtsprechung des BVerfG (vgl. insbesondere BVerfGE 93, S. 121) zur freiheitsgrundrechtlichen Begrenzung des Steuerzugriffs und zur Folgerichtigkeit der Gesetzgebung (dazu BVerfGE 99, S. 88, 95; 93, S. 121, 136; 93, S. 165, 172; 84, S. 239, 271) schärfere Konturen erlangt, als sie noch die Willkürdoktrin aufweist, auf die sich noch die Entscheidung des Ersten Senats vom 25.10.1977 stützt (BVerfGE 46, S. 224, 233: „Der an den Gleichheitssatz gebundene Gesetzgeber kann grundsätzlich selbst diejenigen Sachverhalte auswählen, an die er dieselbe Rechtsfolge knüpfen, die er also im Rechtssinne als gleich behandeln will. . . . Der Gesetzgeber muss aber seine Auswahl sachgerecht treffen; es kommt darauf an, ob die Unterschiede nach der Natur des in Rede stehenden Sachverhalts für eine am Gerechtigkeitsdenken orientierte Betrachtungsweise so erheblich sind, dass ihre Außerachtlassung als willkürlich bezeichnet werden müsste (BVerfGE 1, S. 14 f., 52; 21, 12, 26 f.).“

ren. Das Kriterium des persönlichen Einsatzes impliziert eine Negativabgrenzung zum Einsatz von Arbeitnehmern und zum Kapitaleinsatz. Der Charakter des Berufs nach seiner rechtlichen Ausgestaltung erinnert insbesondere an zwingende Preisvorgaben für freiberufliche Tätigkeit nach sog. Gebührenordnungen. Die Kriterien der Multiplikationsfähigkeit der eigenen Arbeit und eines freien Preiswettbewerbs indizieren aber weder gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit<sup>83</sup> noch bilden sie mögliche steuerliche Sozialzwecke<sup>84</sup> ab. Die Ertragszielung durch Kapitaleinsatz oder Einsatz von Arbeitnehmern führt nicht zu einer typischerweise höheren Leistungsfähigkeit als die Ertragszielung durch persönlichen Einsatz bzw. persönliche Arbeitsleistung. Es kann auch nicht mehr in sachgerechter Typisierung davon ausgegangen werden, der Freiberufler erziele – bezogen auf seine Lebensarbeitszeit – weniger an Leistungsfähigkeit, weil seine Ausbildung mehr Lebenszeit beanspruche.<sup>85</sup> Die gleichmäßige steuerliche Abschöpfung der Erträge aus wirtschaftlicher Freiheitsausübung ist aber auf den tatsächlich erzielten Ist-Ertrag zu beziehen.

Die 2. Kammer des Zweiten Senats beruft sich damit ganz zu Recht auf die Senatsentscheidung von 1977, wonach die jeweilige Kapitalausstattung für die Einordnung einer Tätigkeit als freiberuflich oder gewerblich nicht von ausschlaggebender Bedeutung ist.<sup>86</sup>

Bleibt der Versuch einer Rechtfertigung der Zusatzbelastung durch die geltende Gewerbesteuer aus deren Zwecksetzung, durch Gewerbebetriebe verursachte Infrastrukturlasten der Gemeinden zu finanzieren.<sup>87</sup> Diese Rechtfertigung aus einer Kostenäquivalenz korrespondiert der Rechtfertigung aus einer Nutzenäquivalenz.<sup>88</sup> Danach wird die Gewerbesteuer wegen des Vorteils erhoben, den die gemeindliche Aufgabenerfüllung gerade den Gewerbetreibenden bringt.

Eine Rechtfertigung der Gewerbesteuer nach Maßgabe des Äquivalenzprinzips begegnet freilich schon grundsätzlichen Bedenken im Hinblick auf die Gemeinlastqualität der Steuer.<sup>89</sup> Auch das Bundesverfassungsgericht hat im

83 FG Nds., FR 1998, S. 1041, 1047, 1049.

84 FG Nds., FR 1998, S. 1041, 1049.

85 *Keß*, FR 2000, S. 695, 700; vgl. auch *Gosch*, DStZ 1998, S. 327, 331.

86 2 BvR 1488/93 unter Bezugnahme auf BVerfGE 46, S. 224, 236.

87 Zur herkömmlichen Rechtfertigung der Gewerbesteuer nach dem Äquivalenzprinzip nur BVerfGE 26, S. 1, 11 m.w.N.; *Lang*, StuW 1990, S. 107, 111, Fn. 28; *ders.*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 16. Aufl., 1998, § 8 Rdnr. 37; *Montag*, ebenda, § 12 Rdnr. 1 m.w.N.

88 Zu den beiden Aspekten des Äquivalenzprinzips *Keß*, FR 2000, S. 695, 698 f. m.w.N.

89 Vgl. *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 116.

Beschluss vom 25.10.1977<sup>90</sup> dem Äquivalenzprinzip nur untergeordneten Stellenwert beigemessen. Zutreffend stellt es fest, dass das Äquivalenzprinzip nach Einführung der Gewerbesteuerumlage zur finanzpolitischen Rechtfertigung und zur Begrenzung der Gewerbesteuer noch weniger als vor 1969 herangezogen werden könne. Gerade die aktuelle Änderung des Verteilungsschlüssels bei der Gewerbesteuerumlage zu Lasten der Gemeinden<sup>91</sup> stellt die Berechtigung der Gewerbesteuer in Frage. Selbst wenn man aber äquivalenztheoretisch argumentieren wollte, ist die Gewerbesteuerbelastung nicht zu rechtfertigen. Die 2. Kammer des Zweiten Senats verweist auf die Feststellung des Bundesverfassungsgerichts von 1977, dass die Lastenverursachung des Betriebs im Einzelfall nicht zur Voraussetzung und Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer gemacht werden könne, weil ihr Ausmaß einer genauen Feststellung nicht zugänglich sei.<sup>92</sup> Die Verursachung gemeindlicher Lasten bzw. Inanspruchnahme gemeindlicher Leistungen gerade durch – größere<sup>93</sup> – Gewerbebetriebe müsste im Gewerbesteuer-Tatbestand typisierend abgebildet sein. Dies ist jedoch nicht der Fall. Der Gewerbesteuer unterliegen auch Gewerbebetriebe, die nicht durch eine große Zahl von Arbeitnehmern die Ausgaben für Schulwesen, Polizei, Wohlfahrts- und Verkehrswesen beeinflussen.<sup>94</sup> Gemeindliche Infrastruktur dient nicht speziell oder weit überwiegend den Gewerbetreibenden, sondern in nicht zu vernachlässigendem Umfang ebenso anderen Unternehmen und den privaten Haushalten. Insbesondere die Vielzahl kleinerer dienstleistender Gewerbebetriebe nimmt gemeindliche Infrastruktureinrichtungen nicht stärker in Anspruch als freiberufliche Betriebe.<sup>95</sup> Die Gewerbebeitragssteuer bemisst sich auch nicht nach Indikatoren einer Kosten- oder Nutzenäquivalenz.<sup>96</sup> Jedenfalls besteht eine unangemessene Diskrepanz zwischen etwaigen speziell den Gewerbebetrieben zurechenbaren kommunalen Leistungen und dem Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtheit der gemeindlichen Steuereinnahmen.<sup>97</sup>

90 BVerfGE 46, S. 224, 236 f.

91 Verordnung zur Festsetzung der Erhöhungszahl für die Gewerbesteuer-Umlage nach § 6 Abs. 5 des Gemeindefinanzreformgesetzes im Jahr 2001 vom 2.1.2001, BGBl. 2001, S. 82.

92 2 BvR 1488/93 unter Bezugnahme auf BVerfGE 46, S. 224, 236.

93 Wegen der hohen Freibeträge ist nur noch für etwa 30 % der Gewerbebetriebe tatsächlich Gewerbesteuer zu entrichten. Vgl. *Keß*, FR 2000, S. 695, 697 m.w.N.

94 Vgl. *Keß*, FR 2000, S. 695, 699 m.w.N.

95 *Wendt*, in: H/H/R, Kongress zur Unternehmenssteuerreform, 2000, S. 46, 47.

96 Vgl. *Keß*, FR 2000, S. 695, 699 mit dem zutr. Hinweis, dass die geeignetste Steuer zur Verwirklichung des Äquivalenzprinzips die Lohnsummensteuer wäre.

97 *Wendt*, BB 1987, S. 1257, 1263; vgl. auch *Seer*, FR 1998, S. 1022, 1023; 2000 stammen ca. 43 % der kassenmäßigen Steuereinnahmen der Gemeinden aus der Gewerbesteuer (Statistisches Bundesamt; Zahlen Bundesgebiet ohne Stadtstaaten).

Die explizite Nennung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG<sup>98</sup> wie auch die Gewährleistung des Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG können eine in ihrer konkreten Ausgestaltung verfassungswidrige Gewerbesteuer nicht rechtfertigen.<sup>99</sup> Daraus, dass das Grundgesetz für die Ertragshoheit hinsichtlich der Gewerbesteuer eine Regelung trifft, kann zwar gefolgert werden, dass der Verfassungsgeber die Gewerbesteuer in ihrer historisch gewachsenen Struktur als mögliche Form des Steuerzugriffs betrachtete.<sup>100</sup> Die materielle verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Gewerbesteuer – jedenfalls in einer bestimmten Ausgestaltung – ist aber nicht Regelungsgegenstand von Art. 106 GG.<sup>101</sup> Gleiches gilt für Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG.

c) *Die Relevanz der Gewerbesteuer im Hinblick auf den sog. Halbteilungsgrundsatz*

Zentrale Anwendungsfeld des sog. Halbteilungsgrundsatzes sind Ertragsteuern.<sup>102</sup> Begreift man die Gewerbesteuer als Ertragsteuer (s. o. II.2.b)bb)), dann ist sie auch bei der Anwendung des sog. Halbteilungsgrundsatzes zu Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zu addieren (s. o. II.1.b)).

98 Hierauf maßgeblich abstellend BVerfGE 46, S. 224, 236; *Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 212 ff.; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 168 ff.; *Stern*, Staatsrecht II, 1980, S. 1151 f.; *Vogel*, in: HStR IV, § 87 Rdnr. 31; *Klotz*, in: FS für Flick, 1997, S. 15 f.; *Hofmeister*, in: Blümich, GewStG, § 1 Rdnr. 10; zum Streitstand stv. *Wendt*, BB 1987, S. 1677 f. m.w.N.

99 Stv. FG Nds., FR 1998, S. 1041, 1050; *Gosch*, DStZ 1998, S. 327, 329; *Montag*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 12 Rdnr. 2 m.w.N. in Fn. 16; *Flämig*, DStJG 12 (1989), S. 33, 58; *Tipke*, FR 1999, S. 532, 533; *ders.*, BB 1994, S. 437 ff.; *Wendt*, BB 1987, S. 1677 ff.

100 BVerfGE 93, S. 121, 134 f.

101 Stv. *Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe Heft 66, S. 57 f.; *Seer*, FR 1998, S. 1022, 1023 m.w.N.; *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1678; zur a.A. stv. *Vogel*, in: FS für Tipke, 1995, S. 93, 97; das BVerfG (BVerfGE 26, S. 172, 180 ff.; 71, S. 25 ff.) hat offengelassen, ob Art. 28 Abs. 2 GG a.F. i.V.m. Art. 106 Abs. 6 GG den Bestand der Gewerbesteuer als Realsteuer gewährleistet (dazu etwa *Bonk*, FR 1999, S. 443, 447).

102 Vgl. zum Streitstand über den Kreis der in die Ausgangsbasis des sog. Halbteilungsgrundsatzes einzubeziehenden Steuern *Bornheim*, StuW 1998, S. 146, 148; *Rose*, DB 1997, S. 494, 496, jeweils m.w.N.

### III. Das Anrechnungsmodell des § 35 EStG

#### 1. Die traditionelle Berücksichtigung der Gewerbesteuer in der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Die parallele Eingriffsstruktur von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits, die sich aus der verfassungsrechtlichen Analyse ergibt, hat auf einfachgesetzlicher Ebene – trotz weitgehend anerkanntem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer – zu Entlastungsmechanismen von der sog. Doppelbesteuerung geführt.

Zu denken ist insbesondere an den traditionellen Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Darüber hinaus sollte § 32c EStG – letztmals anzuwenden im Veranlagungszeitraum 2000 (§ 52 Abs. 44 EStG) – zum 1.1.1994<sup>103</sup> als Übergangslösung bis zu einer grundlegenden Reform eingeführt,<sup>104</sup> gerade auch die kumulative Steuerbelastung beim Zusammentreffen des Grenzsteuersatzes der Einkommensteuer mit der Gewerbesteuer beseitigen.<sup>105</sup> Der Bundesfinanzhof<sup>106</sup> geht freilich in seinem Vorlagebeschluss vom 24.2.1999 – in Übereinstimmung mit der bislang h.M.<sup>107</sup> – davon aus, § 32c EStG sei seinerseits gleichheitswidrig. Es wird als ein Verstoß gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Einkommensbesteuerung betrachtet, wenn die als Objektsteuer einen anderen Steuergegenstand regelnde Gewerbesteuer mit der Besteuerung der persönlichen Leistungsfähigkeit nach dem EStG vermengt werde.<sup>108</sup> Auch eine Mutation der Gewerbesteuer zur Ertragsteuer zweiter Art könne § 32c EStG nicht rechtfertigen, weil die Fehler bei der Gewerbesteuer nicht durch Vergünsti-

103 BGBl. I 1993, S. 1569.

104 BT-Drs. 12/4487, S. 25.

105 BT-Drs. 12/4487, S. 25.

106 BFH, BStBl. II 1999, S. 450.

107 FG Münster, EFG 1998, S. 1647 ff.; Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 17 Rdnr. 14; Gosch, DStR 1994, Heft 6, Beihefter, S. 3, 4 f. m.w.N.; ders., in: Blümich, EStG, § 32c Rdnr. 12 ff.; Seer, StuW 1993, S. 114, 137; Gorski, DStZ 1993, S. 613; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 9 Rdnr. 748; ders., FR 1993, S. 661, 664; ders., StbJb 1993/94, S. 9, 17 f.; Pohmer, DStZ 1993, S. 577, 580; Tipke, StuW 1993, S. 8, 12; Paus, BB 1994, S. 2389, 2392; Dziadkowski, BB 1996, S. 1193, 1194; Wendt, H/H/R, EStG, § 32c Rdnr. 7; ders., FR 1997, S. 298; ders., in: FS für Friauf, 1996, S. 859; ders., FR 1993, S. 1, 7 f.; Kanzler, StuW 1996, S. 215; Glanegger, in: Schmidt, EStG, § 32c Rdnr. 2; BFH, BStBl. II 1999, S. 450, 455 ff. m.w.N.; zum Streitstand auch Bornheim, DB 1999, S. 352; a.A. Grob, FR 1998, S. 1122 ff.; Rendels, DStR 1993, S. 1053, 1056; Zeidler, BB 1993, S. 1704, 1706.

108 Glanegger, in: Schmidt, EStG, § 32c Rdnr. 2; Gosch, in: Blümich, EStG, § 32c Rdnr. 13; ders., DStR 1994, Heft 6, Beihefter, S. 3; Seer, StuW 1993, S. 114, 137; a.A. Gattermann, StbJb 1992/93, S. 13, 24.

gungen bei anderen Gesetzen repariert werden könnten.<sup>109</sup> Eine integrierende Betrachtung der sog. Unternehmensteuern könne nicht partiell, sondern nur durch eine anders strukturierte Besteuerung jeglicher Unternehmen verwirklicht werden. Lastengleichheit hinsichtlich der Höhe des Spitzensteuersatzes sei von dem jeweiligen Steuergesetz herzustellen.<sup>110</sup> Derartige Kritik<sup>111</sup> könnte grundsätzlich auch auf das Anrechnungsmodell des § 35 EStG n.F. als Nachfolgeregelung des § 32c EStG gemünzt werden.

## 2. Die Regelung des § 35 EStG n.F.

Erklärtes Ziel der Steuerermäßigung des § 35 EStG ist es, Einzelunternehmen und Personengesellschaften als Ausgleich für die nur zugunsten von Körperschaften vorgesehene Steuersatzsenkung im Ergebnis von der Gewerbesteuer zu entlasten, d.h. gewerbliche Einkünfte mit solchen aus selbständiger Arbeit in etwa gleichzustellen.

Gem. § 35 Abs. 1 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, um das 1,8fache des festgesetzten – ggf. anteiligen – Gewerbesteuer-Messbetrags. Begünstigt werden gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1–3 EStG einkommensteuerpflichtige natürliche Personen.<sup>112</sup> § 35 EStG stellt eine Steuerbetragsermäßigung dar.<sup>113</sup>

Im Einzelnen hat die Berechnung der Steuerermäßigung von dem Ermäßigungspotential (= potentieller Anrechnungsbetrag) auszugehen, das § 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG als „das 1,8-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 GewStG für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbesteuer-Messbetrag)“ beschreibt.<sup>114</sup> Die Entlastungswirkung des Ermäßigungspotentials ist in einem zweiten Schritt beschränkt auf „die tarifliche Einkommensteuer, . . . soweit sie

109 *Glanegger*, in: Schmidt, EStG, § 32c Rdnr. 2.

110 *Glanegger*, in: Schmidt, EStG, § 32c Rdnr. 2.

111 Dazu *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 118 ff. m.w.N.

112 Erfasst sind auch die Einkünfte aus gewerblich infizierten und gewerblich geprägten Personengesellschaften i.S.v. § 15 Abs. 3 Nrn. 1 und 2 EStG, da § 15 Abs. 3 EStG keine zusätzliche Variante gewerblicher Einkünfte schafft, sondern an § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG anknüpft und lediglich bestimmte Personengesellschaften in vollem Umfang als gewerblich qualifiziert (so auch stv. *Korezkij*, BB 2001, S. 333, 335).

113 Stv. *Korezkij*, BB 2001, S. 333, 334; *Neu*, DStR 2000, S. 1933, 1934. – Demgegenüber handelte es sich bei § 32c EStG um eine Steuersatzermäßigung.

114 Z.T. wird insoweit auch von Ermäßigungsbetrag oder Basisbetrag gesprochen. Vgl. *Korezkij*, BB 2001, S. 333, 335; *Neu*, DStR 2000, S. 1933, 1934.

anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt.“ Das Ermäßigungspotential wird durch die Ermäßigung nur insoweit ausgeschöpft, als eine tarifliche Einkommensteuer anfällt.<sup>115</sup> Darüber hinaus fungiert die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallende tarifliche Einkommensteuer als Ermäßigungshöchstbetrag. Damit soll die Gewährung einer Steuerermäßigung vermieden werden, ohne dass im zu versteuernden Einkommen gewerbsteuerlich belastete Einkünfte vorhanden sind.<sup>116</sup> Verbleibt es angesichts dieser Ermäßigungsbeschränkungen bei einer effektiven Gewerbesteuer-Belastung, so ist weder eine Erstattung<sup>117</sup> noch ein Vor- oder Rücktrag in einen anderen Veranlagungszeitraum möglich.<sup>118</sup> Der sog. Anrechnungsüberhang<sup>119</sup> geht endgültig verloren.

Der Ermäßigungshöchstbetrag i.S.v. § 35 Abs. 1 EStG („anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte“ entfallende Steuer, sog. anteilige Steuer) ergibt sich aus folgender Formel:<sup>120</sup>

$$\text{Anteilige Steuer} = \frac{\text{enthaltene gewerbliche Einkünfte}^{121}}{\text{zu versteuerndes Einkommen}} \times \text{tarifliche ESt.}$$

Bei mitunternehmerischen gewerblichen Einkünften gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG beträgt die Ermäßigung das 1,8fache des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags (§ 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG), d.h. des anteilig für den jeweiligen Mitunternehmer gem. § 35 Abs. 3 EStG gesondert festgestellten Gewerbesteuer-Messbetrags. Der gegenüber der Gesellschaft als Gewerbesteuer-Schuldner (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG) festgesetzte Gewerbesteuer-Messbetrag wird bei den Mitunternehmern anteilig berücksichtigt. Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft bestimmt sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen vertraglichen oder gesetzlichen (§§ 109, 120, 121, 161 Abs. 2, 167, 168 HGB) Gewinnverteilungsschlüssels – d.h. unter Ausblendung von

115 Z.T. wird insoweit von einem absoluten Ermäßigungshöchstbetrag gesprochen. Vgl. stv. *Neu*, DStR 2000, S. 1933, 1935.

116 BT-Drs. 14/3366, S. 119.

117 *Thiel*, Stbg. 2001, S. 1, 2; *Korezkij*, BB 2001, S. 333, 335 m.w.N.; *Wendt*, FR 2000, S. 1173, 1177; anders *Förster*, FR 2000, S. 866, 869 f.

118 *Thiel*, Stbg. 2001, S. 1, 2; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 35 Rdnr. 12; *Stuhrmann*, FR 2000, S. 550, 551; *Herzig/Lochmann*, DB 2000, S. 1728, 1731; *Ritzer/Stangl*, Inf. 2000, S. 641.

119 *Herzig/Lochmann*, DB 2000, S. 1728, 1731.

120 Vgl. auch *Korezkij*, BB 2001, S. 333, 340; *Ritzer/Stangl*, Inf. 2000, S. 641, 644.

121 Dem Grunde nach gewerbesteuerpflichtige Einkünfte, soweit sie nicht von der Einkommensteuer befreit sind, nach Verlustausgleich und Verlustabzug. Dazu im Einzelnen *Jachmann*, in: Lademann, EStG, § 35 Rdnr. 35 ff.; zur a.A. *Korezkij*, DStR 2001, S. 1642, 1644 m.w.N.

Sonder- und Ergänzungsbilanzergebnissen<sup>122</sup> – und ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnanteilen (§ 35 Abs. 3 EStG).

Bei mehrstöckigen Gesellschaften wird gem. § 35 Abs. 3 S. 4 EStG der Gewerbesteuer-Messbetrag der Untergesellschaft – ggf. der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag, der dem Anteil der Obergesellschaft an der Untergesellschaft nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels entspricht, – bei den Gesellschaftern der Obergesellschaft (entsprechend ihren Anteilen an der Obergesellschaft nach dem Gewinnverteilungsschlüssel) berücksichtigt.<sup>123</sup>

Bei gewerbesteuerlichen und nicht zugleich auch körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnissen i.S.v. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG<sup>124</sup> zwischen einem Personenunternehmen (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) und einer Kapitalgesellschaft wird gem. § 35 Abs. 2 EStG grundsätzlich nicht der festgesetzte Gewerbesteuer-Messbetrag des Organkreises der Steuerermäßigung des Organträgers zugrunde gelegt, sondern nur der Gewerbesteuer-Messbetrag des Organträgers.<sup>125</sup>

Von verfassungsrechtlicher Relevanz ist die Anrechnung nach § 35 EStG unter zwei Aspekten. Zum einen müsste sie in Art. 105 Abs. 2 GG eine hinreichende Kompetenzgrundlage finden und den finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 106 GG genügen. Zum anderen müsste die Anrechnung – in gleich-

122 *Wendt*, FR 2000, S. 1173, 1179 m.w.N.; *Korezkij*, BB 2001, S. 389, 390; *Ritzer/Stangl*, Inf. 2000, S. 641, 642; *Schiffers*, Stbg. 2001, S. 403, 407; a.A. *Neufang*, BB 2000, S. 1913, 1917. – Anders noch die Entwurfsfassung zu § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG (BT-Drs. 14/2683, S. 6).

123 Vgl. BT-Drs. 14/3366, S. 119; Grund für diese Regelung ist, dass der Gewinn der Untergesellschaft ausschließlich bei dieser der Gewerbesteuer unterliegt (vgl. *Wendt*, EStB 2001, S. 95, 99).

124 Für die körperschaftsteuerliche Organschaft ist gem. § 14 KStG n.F. neben einem wirksamen Gewinnabführungsvertrag nur noch die finanzielle Eingliederung erforderlich, für die gewerbesteuerliche Organschaft bedarf es keines Gewinnabführungsvertrags, jedoch der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung (dazu im Einzelnen *Herlinghaus*, FR 2000, S. 1105, 1105 ff.; *Neu*, EStB/GmbH-StB 2000, S. 31 ff.; *Faulhaber*, Inf. 2000, S. 609 ff.). – Im Rahmen einer gewerbesteuerlichen Organschaft werden nur die Ausschüttungen der Organgesellschaft als gewerbliche Einkünfte des Organträgers erfasst. Gewerbesteuerlich wird die Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers behandelt. Die Gewerbesteuer wird gegenüber dem Organträger festgesetzt. Der dabei maßgebliche Gewerbeertrag ergibt sich aus der – ausschüttungsbereinigten – Addition aller Gewerbeerträge der zum Organkreis gehörenden Unternehmen (vgl. BFH, BStBl. II 1997, S. 181 f.; 1995, S. 791, 793; 1990, S. 916, 918; Abschn. 41 Abs. 3 S. 3 GewStR).

125 Dazu *Jachmann*, in: *Lademann*, EStG, § 35 Rdnr. 49 ff.; durch diese Regelung wird sichergestellt, dass keine der KSt unterliegenden Gewinne zu einer Steuerermäßigung bei der ESt führen (dazu *Schiffers*, Stbg. 2001, S. 403, 410).

heitsgerechter Weise – die ungerechtfertigte Zusatzbelastung gewerblicher Gewinne durch die Gewerbesteuer ergebnisgleich kompensieren.

### 3. Die finanzverfassungsrechtliche Kompetenzgrundlage

Gegen eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer<sup>126</sup> wird geltend gemacht, sie weiche vom Regelatbestand der Einkommensteuer ab und finde deshalb in Art. 105 Abs. 2 GG keine hinreichende Kompetenzgrundlage.<sup>127</sup> Die Anrechnung führe zu einer unzulässigen Steuerertragsaushöhung.<sup>128</sup> Die Verlagerung des Steueraufkommens abweichend von Art. 106 GG bedürfe einer entsprechenden Änderung des Grundgesetzes.<sup>129</sup>

Art. 105 Abs. 2 GG knüpft die Gesetzgebungskompetenz an eine vorgegebene Ertragshoheit. Wird eine neue Steuerart eingeführt oder eine vorhandene Steuer so wesentlich umgestaltet, dass sie keiner der in Art. 106 GG genannten Steuerarten mehr zugeordnet werden kann, so ist – jedenfalls parallel<sup>130</sup> – Art. 106 GG zu ergänzen bzw. zu modifizieren.<sup>131</sup> Abzustellen ist dabei auf den

126 Die pauschalierte Anrechnung in § 35 EStG wird u.a. damit begründet, dass gegen eine umfassende Anrechnung der tatsächlich geschuldeten Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, die den Charakter einer Einkommensteuer-Vorauszahlung hätte, verfassungsrechtliche Einwände bestünden und zwar im Hinblick auf die Garantie einer eigenständigen Steuerquelle der Gemeinden in Art. 28 Abs. 2 GG sowie im Hinblick auf die in Art. 106 GG festgeschriebene Steuerverteilung (vgl. Brähler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 89 ff.; *Stuhrmann*, FR 2000, S. 550, 551). Es ist jedoch nicht ersichtlich, wie eine vereinfachende Pauschalierung den Einwänden, die gegen die – pauschalierte – zielgenaue Lösung erhoben werden, entgegen können soll. Umgekehrt ist § 35 EStG unter den genannten Aspekten unbedenklich, wenn die umfassende Anrechnung unbedenklich ist. Im Folgenden wird in grundsätzlicher Weise der finanzverfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nachgegangen.

127 *Stv. Hidién*, BB 2000, S. 485, 487.

128 *Hidién*, BB 2000, S. 485, 487.

129 *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 238 f.; zustimmend *Schön*, *StuW* 2000, S. 151, 156; kritisch auch *Wendt*, in: H/H/R, Kongress zur Unternehmenssteuerreform, 2000, S. 46, 48 f.

130 Würde eine Steuer, die Art. 106 nicht zugeordnet werden kann, ohne parallele Änderung von Art. 106 GG eingeführt, so entstünde in Art. 106 nachträglich eine Lücke, die der Verfassungsgesetzgeber verpflichtet wäre, zu schließen; vgl. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung III*, 1993, S. 1095.

131 Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 16. Aufl., 1998, § 3 Rdnr. 5; *Vogel/Walter*, in: *BK*, *Zweitbearbeitung*, Art. 106 Rdnr. 170; *Vogel*, in: *HStR IV*, § 87 Rdnr. 32; *Birk*, in: *AK*, *GG*, II, Art. 105 Rdnr. 21; für die Notwendigkeit einer verfassungsrechtlichen Regelung des Steueraufkommens auch *Tipke*, *BB* 1994, S. 437, 442 f.; a.A. etwa *Osterloh*, *NVwZ* 1991, S. 823, 826 ff.

vom historischen Verfassungsgeber jeweils intendierten Steuertypus<sup>132</sup> unter Berücksichtigung der Steuerrechtsentwicklung.<sup>133</sup>

In Art. 106 GG festgeschrieben sind nur die Essentialia der genannten Steuertypen.<sup>134</sup> Dem Gesetzgeber verbleibt ein erheblicher Gestaltungsspielraum für die Fortbildung der einzelnen Steuern.<sup>135</sup> Innerhalb dieses Rahmens bewegt sich auch noch das geltende Anrechnungsmodell. Es verändert weder das Wesen der Gewerbesteuer noch das der Einkommensteuer.<sup>136</sup> Die Gewerbesteuer als solche bleibt unberührt. Aus der Perspektive der Einkommensteuer handelt es sich um eine Steuerbetragsermäßigung, die – vergleichbar einer Steuersatzsenkung – Struktur und Systematik der Einkommensteuer unberührt lässt.<sup>137</sup> Die Gewerbesteuer bestimmt nur den Umfang der Einkommensteuerermäßigung.<sup>138</sup> Insoweit überschreitet die Anrechnungsregelung die Kompetenzgrundlage des Art. 105 Abs. 2 GG noch nicht.

Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer-Anrechnung resultiert auch nicht daraus, dass sie im Ergebnis zu einer Reduzierung des Ertrags aus der Einkommensteuer führt. Art. 106 GG gestaltet zwar die Verteilung des Steueraufkommens auf die Träger der staatlichen Aufgabenerfüllung im Bundesstaat. Hieraus resultiert jedoch keine grundsätzliche Verpflichtung des Bundesgesetzgebers, eine Ertragskongruenz von Steuersystem und Ertragsverteilung zu wahren.<sup>139</sup> So kann er durchaus hinsichtlich von Steuern, für die dem Bund nicht die (alleinige) Ertragshoheit zukommt, via Steuersubventionen Einfluss auf den Ertragsanteil von Ländern bzw. Gemeinden nehmen.<sup>140</sup> Art. 106 GG ist lediglich zu entnehmen, dass sich die Ertragszuweisung aus der Abschöpfung gewerblich erzielter objektiver Leistungsfähigkeit – abgesehen von der Körperschaftsteuer – primär danach bestimmt, inwieweit diese Abschöpfung im Rahmen der Einkommensteuer erfolgt, und inwieweit im Rahmen der Gewerbesteuer. Art. 106 GG statuiert jedoch keine Erhebungspflicht bzw. Bestands-

132 Allein abstellend auf die Gleichartigkeit mit den präkonstitutionellen Steuerbildern insbes. *Vogel/Walter*, in: BK, Zweitbearbeitung, Art. 106 Rdnr. 207 ff.

133 Vgl. *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 3 Rdnr. 5.

134 *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland–Schweiz, S. 187 ff.; *Vogel/Waldhoff*, in: BK, 1997, Vorbem. z. Art. 104a–115 Rdnr. 578.

135 *Kirchhof*, in: HStR IV, § 88 Rdnr. 68.

136 Vgl. *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 111 ff.; anders im Ansatz *Hidien*, BB 2000, S. 485, 487.

137 Vgl. auch *Hey*, FR 2001, S. 870, 877.

138 Vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 94.

139 So aber *Hidien*, BB 2000, S. 485, 486 f.

140 Insoweit kritisch *Hidien*, BB 2000, S. 485, 487; *Höfling*, StuW 1992, S. 242, 246.

gewähr für die Gewerbesteuer.<sup>141</sup> Gleiches gilt für die Einkommensteuer, soweit es um den im Hinblick auf Erhebung und Anrechnung der Gewerbesteuer durch die Einkommensteuer nicht abgeschöpften Teil der betrieblich erwirtschafteten Erträge geht. Damit sind auch gegen die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer keine grundsätzlichen Bedenken aus Gründen der Ertragsverschiebung zwischen den beiden Steuerarten vorzubringen. Auch daraus, dass sich durch die Gewerbesteueranrechnung zwischen den Gemeinden Verlagerungen ergeben, indem der Hebesatz eine stark veränderte Bedeutung als Standortfaktor für die Gewerbeansiedlung bekommt,<sup>142</sup> ergibt sich kein Verstoß gegen zwingende finanzverfassungsrechtliche Vorgaben.

#### 4. Hinreichende gesetzliche Bestimmtheit

Speziell die Anrechnungsregelung in § 35 Abs. 1 EStG birgt insoweit ein gravierendes strukturelles Defizit, als die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Steuer auf der Grundlage des zu versteuernden Einkommens bestimmt werden soll. Die systematisch korrekte und zugleich wortlautgemäße Auslegung führt dazu, dass ein Ermäßigungshöchstbetrag von über 100% der tariflichen Steuer entstehen kann. Im Hinblick darauf werden Zweifel an der Wahrung der Anforderungen einer hinreichenden gesetzlichen Bestimmtheit angemeldet.<sup>143</sup> Da jedoch § 35 Abs. 1 EStG eindeutig auslegbar ist,<sup>144</sup> sind diese Bedenken nicht zu teilen.

#### 5. Die grundsätzliche verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Kompensation

Aus steuersystematischer Sicht ist es verfehlt, eine isoliert betrachtet gleichheitswidrige Steuer erst zu erheben, um dann die Ungleichbehandlung durch

141 *Scholz*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 28 Rdnr. 84d; *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 106 Rdnr. 19, 21; *Vogel/Walter*, in: BK, Zweitbearbeitung, Art. 106 Rdnr. 201, 203 ff.; *Korioth*, *Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern*, 1997, S. 429; *Fischer-Menshausen*, in: v. Münch/Kunig, GG, III, Art. 105 Rdnr. 17; Art. 106 Rdnr. 13, 37; *Vogel*, in: HStR IV, § 87 Rdnr. 31; *Pieroth*, in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 106 Rdnr. 1, 13; *Häde*, *Finanzausgleich*, 1996, S. 190; *Wendt*, BB 1987, S. 1677 ff. m.w.N. zum Streitstand; offengelassen in BVerfGE 26, S. 172, 184; *Stern*, *Staatsrecht II*, S. 1152; vgl. auch *Rodi*, *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, 1994, S. 172; der Gegenansicht zuneigend *Hidien*, BB 2000, S. 485, 486.

142 So kritisch *Wendt*, in: H/H/R, *Kongress zur Unternehmenssteuerreform*, 2000, S. 46, 49.

143 *Korezkij*, BB 2001, S. 333, 340.

144 Zu den Anforderungen hinreichender gesetzlicher Bestimmtheit s. *Jachmann*, *Die Fiktion im öffentlichen Recht*, 1998, S. 661 ff.

eine Sondervergünstigung bei einer anderen Steuerart wieder zu kompensieren.<sup>145</sup> Auch die Anrechnung der Gewerbesteuer, die als Äquivalenzabgabe für kommunale Leistungen gerechtfertigt werden soll, auf die ESt als Steuer nach Maßgabe der individuellen Leistungsfähigkeit ist steuersystematisch bedenklich. Systemwidrigkeit bedeutet jedoch nicht zwangsläufig zugleich Verfassungswidrigkeit. Auch im Hinblick auf das vom Bundesverfassungsgericht in der Verpackungsteuerentscheidung<sup>146</sup> herausgearbeitete rechtsstaatliche Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung<sup>147</sup> ist maßgeblich auf die durch eine Systemwidrigkeit bewirkte Verletzung verfassungskräftiger Belange abzustellen.<sup>148</sup> Das gleichheitsrechtliche Gebot der Systemkonsequenz<sup>149</sup> steht im Dienste der Belastungsgleichheit. Wird trotz Systemwidrigkeit ein gleichmäßiger Belastungserfolg gewährleistet, ist nicht von Gleichheitswidrigkeit auszugehen.<sup>150</sup>

Die dargelegte Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Gewerbesteuer<sup>151</sup> hat zur Konsequenz, dass ein Mehr an Gewerbesteuerbelastung grundsätzlich ohne verfassungswidrigen Systembruch durch ein Weniger an Einkommensteuerbelastung kompensiert werden kann.<sup>152</sup> Folgt man dem nicht, so muss eine Anrechnung der Gewerbesteuer-Belastung auf die Einkommensteuer-Belastung von vornherein scheitern.<sup>153</sup> Kann nämlich kein verfassungsrechtlich relevanter Konnex zwischen Gewerbesteuer-Belastung und Einkommensteuer-Entlastung durch § 35 EStG hergestellt werden, wirkt § 35 EStG lediglich als dem Prinzip der synthetischen Einkommensteuer zuwiderlaufende Ungleichbehandlung der gewerblichen Einkünfte gegenüber den anderen

145 Stv. *Seer*, FR 1998, S. 1022, 1023 zu § 32c EStG.

146 BVerfGE 98, S. 106, 118 ff., 132 f.

147 Hierauf verweisen im Zusammenhang von § 35 EStG etwa *Hey*, FR 2001, S. 870, 877 sowie *Kanzler*, FR 2001, S. 368, 369.

148 Dazu im Einzelnen *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 24 ff. m.w.N.

149 Dazu *Jachmann*, a.a.O., S. 23 m.w.N.

150 *Jachmann*, a.a.O., S. 119; anders der Ansatz des BFH – Vorlagebeschluss zur Verfassungswidrigkeit von § 32c EStG, wonach die Gewerbesteuerbelastung im Binnensystem der Einkommensteuer in vollem Umfang durch die Abzugsfähigkeit von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt sei (BFH, BStBl. II 1999, S. 450, 460).

151 A.A. der BFH, BStBl. II 1999, S. 460, der davon ausgeht, dass auf Grund der Unterschiedlichkeit der Steuergegenstände keine Doppelbefassung vorliege.

152 Qualifizierte man demgegenüber die Gewerbesteuer als gegenüber der Einkommensteuer wesensverschiedene Realsteuer, fehlte es schon an der Doppelbelastung desselben Sachverhalts und Steuersubjekts als Voraussetzung einer Anrechnung.

153 So der BFH (BStBl. II 1999, S. 450, 460), der davon ausgeht, dass aufgrund der Unterschiedlichkeit der Steuergegenstände von Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer keine Doppelbefassung vorliege.

Einkunftsarten, auch wenn § 35 EStG formell keinen von den übrigen Einkunftsarten abweichenden Steuersatz bewirkt.<sup>154</sup>

Unabhängig davon wäre die Gewerbesteuer als gleichheitswidrige Sonderbelastung jedoch grundsätzlich von vornherein nicht zu erheben,<sup>155</sup> wie auch sonst verfassungswidrige staatliche Maßnahmen zu unterbleiben haben. Für eine bloße Kompensation der Gleichheitswidrigkeit – wie sie die Anrechnung auf die Einkommensteuer darstellt – ist jedenfalls ein rechtfertigender Grund zu verlangen. Die Gewerbesteuer-Anrechnung soll den Nachteil für die Personenunternehmen gegenüber der Steuersatzreduzierung bei den Körperschaften auf 25 v.H., was einschließlich der Gewerbesteuer zu einem Gesamtsteuersatz von 38,6 v.H. führt,<sup>156</sup> ausgleichen. Hieraus erwächst jedoch kein rechtfertigender Grund für eine Anrechnung der gleichheitswidrigen Gewerbesteuer anstelle ihrer Abschaffung – dies unabhängig davon, ob man die ausgleichende Tarifspreizung ihrerseits für gleichheitswidrig erachtet oder nicht. Denn Gewerbesteuerbelastung und Tarifspreizung stehen nicht in einem steuersystematischen Zusammenhang.

Eine grundsätzliche Rechtfertigung der Gewerbesteuer-Anrechnung anstatt der Abschaffung der Gewerbesteuer als verfassungswidriger staatlicher Maßnahme könnte jedoch im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit – jedenfalls vorübergehend – in der traditionellen Funktion der Gewerbesteuer gesehen werden, den Kommunen eine ergiebige, auf die gemeindliche Wirtschaftskraft bezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht zu sichern.

## 6. Der gebotene Konnex zwischen gewerbesteuerlicher Belastung und einkommensteuerlicher Entlastung

Soll die gleichheitswidrige Gewerbesteuer-Belastung durch eine Anrechnung auf die Einkommensteuer kompensiert werden, so muss diese Kompensation konsequent erfolgen. Der insoweit erforderliche Konnex zwischen der gewerbesteuerlichen Belastung einerseits und der einkommensteuerlichen Entlastung andererseits ist im Anrechnungsmodell des § 35 EStG jedoch nur unzureichend verwirklicht. Gleichheitsrechtliche Bedenken bestehen insoweit in mehrfacher Hinsicht: Zum einen impliziert die pauschale Anrechnung eine Abhängigkeit der Kompensation vom Hebesatz der Gemeinde wie auch vom persönlichen Einkommensteuer-Satz (dazu sub a)). Weiter werden systembe-

154 Anders im Ansatz *Stuhrmann*, FR 2000, S. 550, 551; hiergegen zutreffend *Dierner/Schulte*, in: *Erle/Santer* (Hrsg.), *Reform der Unternehmensbesteuerung*, 2000, S. 120.

155 *Seer*, FR 1998, S. 1022, 1023; vgl. auch *van Lisbaut*, *StuW* 2000, S. 182, 188.

156 So BMF [www.bundesfinanzministerium.de/infos/auswiga.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/infos/auswiga.pdf).

dingt sog. Anrechnungsüberhänge nicht kompensiert (dazu sub b)). Schließlich ist die Anrechnung auf einkommensteuerpflichtige natürliche Personen beschränkt (dazu sub c)).

#### a) Die Pauschalierung des Anrechnungsumfangs

Die Entlastungswirkung der Einkommensteuerermäßigung ist von Determinanten abhängig, die nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der Belastungswirkung der Gewerbesteuer stehen: dem jeweiligen gemeindlichen Hebesatz<sup>157</sup> sowie – angesichts der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe – dem individuellen Einkommensteuer-Satz, weiter dem Freibetrag und den gestaffelten Steuermesszahlen gem. § 11 GewStG.<sup>158</sup>

Neutralisiert wird die Gewerbesteuer – lässt man Hinzurechnungen, Kürzungen, Freibetrag und gestufte Steuermesszahl außer Betracht –, etwa bei einem Durchschnittssteuersatz von 48,5 %<sup>159</sup> und einem Hebesatz von 350 %, bei 40 % und 300 % oder bei 30 % und 257 %.<sup>160</sup> Bei den gerade in den wirtschaftlich bedeutenden Städten<sup>161</sup> anzutreffenden Hebesätzen über 350 % tritt 2001/2002 keine vollständige Kompensation ein. Bei Hebesätzen unter 350 % liegt die Einkommensteuer-Belastung unter dem Einkommensteuer-Spitzen-satz für 2001, 2002 von 48,5 %, bei Hebesätzen darüber liegt die Einkommen-

157 Zu den verfassungsrechtlichen und kommunalrechtlichen Bindungen der Gemeinden bei der Festsetzung von Hebesätzen *Freisburger*, KStZ 2000, S. 41 ff.

158 Vgl. dazu *Schiffers*, GmbHR 2000, S. 1005, 1011; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 35 Rdnr. 22; *Meinhövel*, StuB 2000, S. 974 ff.; *Herzig/Lochmann*, DB 2000, S. 1192, 1198 f.; *dies.*, DB 2000, S. 1728, 1733 ff.; *Förster*, FR 2000, S. 866, 869.

159 Die übliche Rechnung mit der Grenzsteuerbelastung ist insoweit vereinfachend, als die tatsächliche Steuerbelastung geringer ist. Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 117 500 DM beträgt in 2001 die durchschnittliche Steuerbelastung bei Einzelveranlagung 28,0 v.H. Die Angabe des Steuersatzes unterstellt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt dem angegebenen Steuersatz unterliegen. Vgl. dazu näher *Cattelaens*, WPg 2000, S. 1180, 1181.

160 *Meinhövel*, StuB 2000, S. 974, 976; vgl. auch *Förster*, FR 2000, S. 866.

161 Von den Städten und Gemeinden mit 50 000 und mehr Einwohnern erheben 93,1 v.H. die Gewerbesteuer in 2000 in der Größenordnung zwischen 350 v.H. und 470 v.H. (Institut für Finanzen und Steuern, Schrift Nr. 386/2000, S. 31 f.); lt. Statistischem Bundesamt (Fachserie 14 Reihe 10.1 Realsteuervergleich 1999) erhoben in 1999 von den 117 kreisfreien Städten in der Bundesrepublik Deutschland 109 Städte einen Gewerbesteuerhebesatz von mehr als 350 %. Dies entspricht einer Quote von 93,16 %. Bei den 88 kreisangehörigen Gemeinden mit mehr als 50 000 Einwohnern beträgt die Quote 84,09 %. Am geringsten ist die Quote bei den nach Landkreisen zusammengefassten Gemeinden. Von den 323 nach Landkreisen zusammengefassten Gemeinden erheben lediglich 93 einen Gewerbesteuerhebesatz von mehr als 350 %, was 28,79 % entspricht. Im Durchschnitt ergibt sich damit bei 52,27 % aller Gemeinden ein Gewerbesteuersatz von mehr als 350 %.

steuer-Belastung über 48,5 %.<sup>162</sup> 2003 sinkt der neutrale Hebesatz angesichts der Senkung des Einkommensteuer-Tarifs auf ca. 340 % ab, 2005 auf ca. 310 %.<sup>163</sup> Bezieht man den Solidaritätszuschlag in die Betrachtung mit ein, so kompensiert die Entlastung bei Hebesätzen über ca. 389 v.H. in 2001/2002, 377 v.H. in 2003/2004 und 341 v.H. in 2005 die Gewerbesteuerbelastung nicht mehr voll.<sup>164</sup> Niedrigere Hebesätze führen zur Überkompensation (überhöhte Entlastung, Minderbelastung), höhere Hebesätze zur Unterkompensation (unzureichende Entlastung, Mehrbelastung).<sup>165</sup> Unternehmen in Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen werden begünstigt, Unternehmen in Gemeinden mit höheren Hebesätzen in gleichheitswidriger Weise<sup>166</sup> benachteiligt.

Bei konstantem Einkommen bzw. Einkommensteuersatz verringert sich der Vorteil aus der Gewerbesteuer-Anrechnung mit ansteigendem Hebesatz.<sup>167</sup>

Bezieht man den individuellen Einkommensteuer-Satz in die Betrachtung mit ein, steigt bei konstantem Hebesatz der durch einen niedrigeren Hebesatz bedingte Vorteil aus der Gewerbesteuer-Anrechnung mit wachsendem Einkommen bzw. Einkommensteuersatz.<sup>168</sup> Wird die Gewerbesteuer-Belastung bei einem Hebesatz über 350 % nicht kompensiert, so steigt die effektive Gewerbesteuer-Belastung (Benachteiligung der Bezieher gewerblicher Einkünfte gegenüber einer Abschaffung der Gewerbesteuer oder dem Bezug von Einkünften aus anderen Einkunftsarten) bei konstantem Hebesatz mit wachsendem Einkommen bzw. Einkommensteuersatz an.<sup>169</sup>

162 *Daragan/Ley/Strahl*, DStR 2000, S. 1973, 1979; *Faulhaber*, Inf. 2000, S. 609, 612; *Thiel*, Stbg. 2001, S. 1, 2. – Freibetrag und Staffelregelung i.S.v. § 11 GewStG sind dabei nicht berücksichtigt.

163 *Freshfields Bruckhaus Deringer*, Unternehmensteuerreform, NJW-Beilage 51/2000, S. 23.

164 Effekte des Gewerbesteuer-Freibetrags und der gestaffelten Messzahl sind dabei nicht berücksichtigt (*Schiffers*, GmbH 2000, S. 1005, 1011 ff.). – Vgl. auch *Herzig/Lochmann*, DB 2000, S. 1728, 1734; *Neu*, DStR 2000, S. 1933, 1934; *Sigloch*, StuW 2000, S. 160, 168; *Haase/Diller*, BB 2000, S. 1068 ff.

165 Vgl. die Berechnungen bei *Wendt*, FR 2000, S. 1173, 1176; *Hey*, FR 2001, S. 870, 871 f.

166 Z.T. werden auch europarechtliche Bedenken sub specie einer versteckten Subvention geäußert. Vgl. *Neufang*, BB 2000, S. 1913, 1918.

167 *Meinhövel*, StuB 2000, S. 974, 976.

168 *Meinhövel*, StuB 2000, S. 974, 976. – Der Effekt, dass die Minderbelastung mit der Höhe der gewerblichen Gewinne wächst, folgt aus der mit steigendem Gewinn abklingenden Schonung durch Freibetrag und niedrigere Eingangsstaffel der Gewerbesteuer (*BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 14; *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 465).

169 *Meinhövel*, StuB 2000, S. 974, 977. – Freibetrag und Messzahlstaffelung gem. § 11 GewStG sind dabei berücksichtigt.

Diese in der pauschalierten Anrechnung angelegte Belastungsungleichheit soll durch eine Reihe – letztlich jedoch nicht tragfähiger<sup>170</sup> – Argumente gerechtfertigt werden.<sup>171</sup> Die Pauschalierung soll dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung tragen. Um das in Art. 28 Abs. 2 GG gewährleistete gemeindliche Besteuerungsrecht nicht auszuhöhlen, dürfe die Gewerbesteuer nicht als bloße Vorauszahlung auf die Einkommensteuer fungieren. Ohne eine effektive Belastung verliere die Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ihre Rechtfertigung. Andererseits wirke die Pauschalierung gegen gemeindliche Hebesatzerhöhungen. Sie diene der Praktikabilität, indem die Abgrenzung zwischen Einkünften gem. § 15 EStG und gem. § 18 EStG an Bedeutung verliere.

Zweck der pauschalierten Anrechnung ist die Entlastung von der Gewerbesteuer. Durch die Pauschalierung bedingte Zielabweichungen wären entsprechend den Anforderungen an eine gesetzliche Typisierung durch Aspekte der Verwaltungsvereinfachung zu rechtfertigen. Dies kann jedoch schwerlich gelingen. Die Ungleichbehandlung betrifft weder lediglich Ausnahmefälle<sup>172</sup> noch wäre sie nur unter Schwierigkeiten vermeidbar.<sup>173</sup> Der Durchschnittshebesatz betrug im Erhebungszeitraum 2000 428 v.H.<sup>174</sup> Eine vollständige Anrechnung der festgesetzten Gewerbesteuer wäre durchaus praktikabel.<sup>175</sup> Damit hätte aber die Höhe des Hebesatzes – abgesehen von der Körperschaftsteuer<sup>176</sup> – keine Auswirkung mehr auf die Fühlbarkeit der Gewerbesteuer. Die Gemeinden verspürten bei einer Anhebung des Hebesatzes – zu Lasten von Bund und Ländern – keine Gegenwehr seitens der Unternehmen.<sup>177</sup> An dieser Stelle wird das Dilemma des Anrechnungsmodells zwischen Gleichheitswidrigkeit und rechtspolitischer Zweckverfehlung erkennbar. Die gleichheitswidrige Pauschalierung der Anrechnung kann nicht ihrerseits damit gerechtfertigt werden, dass sie die Effektivität der Gewerbesteuer als Mittel gemeindlicher Standortpolitik sichere und allein dies wiederum die bloße Kompensation der gleichheitswidrigen Gewerbesteuer rechtfertige.<sup>178</sup> Viel-

170 Zutreffend *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 35 Rdnr. 23; kritisch auch *Neu*, DStR 2000, S. 1933 f.

171 Vgl. *Stuhrmann*, FR 2000, S. 550, 551.

172 Vgl. dazu stv. BVerfGE 63, S. 119, 128; 45, S. 376, 390; 42, S. 176, 185; 39, S. 316, 332; 27, S. 220, 230; 21, S. 12, 27 f.

173 Vgl. BVerfGE 63, S. 119, 128; 45, S. 376, 390.

174 Institut für Finanzen und Steuern, Schrift Nr. 386/2000, S. 28.

175 Demgegenüber jedoch kritisch *Stuhrmann*, FR 2000, S. 550, 551.

176 Vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 95.

177 Vgl. *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1681.

178 Vgl. aber *Hey*, FR 2001, S. 870, 876.

mehr muss eine Anrechnung überhaupt scheitern, lässt man die trotz deckungsgleicher Anrechnung verbleibende Funktion der Gewerbesteuer als auf die gemeindliche Wirtschaftskraft bezogene Steuerquelle auch nicht vorübergehend als Rechtfertigung der bloßen Kompensation der Gleichheitswidrigkeit der Gewerbesteuer genügen. Auch wenn man gegen eine exakte Gewerbesteueranrechnung ihrerseits verfassungsrechtliche Bedenken hegen wollte, könnte dies nicht die gleichheitswidrige Pauschalierung rechtfertigen. Im Übrigen sind diese Bedenken jedoch nicht zu teilen.

Gegen eine deckungsgleiche Anrechnung der GewSt wird eingewandt, sie sei als Verstoß gegen das Übermaßverbot schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt und nur die pauschale Anrechnung entspreche der gesetzgeberischen Intention, § 35 EStG als Instrument zur Herstellung annähernder Rechtsformneutralität einzusetzen.<sup>179</sup> Die Unverhältnismäßigkeit der exakt anrechenbaren Gewerbesteuer soll darin liegen, dass die Steuerpflichtigen mit komplexen Ermittlungs- und Entrichtungspflichten belastet würden, obwohl die Gewerbesteuer zu einem reinen Finanzausgleichsinstrument würde. Hinzu komme der steuerfinanzierte Verwaltungsaufwand der Erhebung der Gewerbesteuer, der in keinem Verhältnis zum angestrebten Ziel der internen Verteilung des Steueraufkommens zwischen den verschiedenen Steuergläubigern stehe. Die Verhältnismäßigkeit des Steuereingriffs als Eingriff in Freiheitsgrundrechte bestimmt sich nach der bewirkten materiellen Belastung, die Verhältnismäßigkeit der steuerlichen Verfahrenspflichten u.a. an dem durch die jeweilige Steuer erzielten Aufkommen. Die Verwendung dieses Steueraufkommens im Finanzausgleich betrifft die grundrechtlich geschützte Sphäre des Bürgers als Steuerschuldner nicht. Die sub specie Übermaßverbot zu stellende Frage lautet nicht, ob der steuerfinanzierte<sup>180</sup> Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zum angestrebten Ziel der internen Verteilung des Steueraufkommens zwischen den verschiedenen Steuergläubigern steht,<sup>181</sup> sondern ob er in angemessenem Verhältnis zum Gewerbesteueraufkommen steht.

Auch die gesetzgeberische Intention, § 35 EStG als Instrument zur Herstellung annähernder Rechtsformneutralität einzusetzen, kann die gleichheitswidrige Pauschalierung nicht rechtfertigen. Zwar würde eine exakte Anrechnung bedeuten, dass die Angleichung der Belastung von Personenunternehmen durch die Einkommensteuer und von Kapitalgesellschaften durch die Körperschaftsteuer je nach Hebesatz differiere.<sup>182</sup> Abgesehen davon, dass auch die

179 Hey, FR 2001, S. 870, 878 f.

180 Angesichts des Haushaltsgrundsatzes der Non-Affektation käme es insoweit nicht auf eine Finanzierung gerade durch die Gewerbesteuer an.

181 So Hey, FR 2001, S. 870, 878.

182 Hey, FR 2001, S. 870, 879.

pauschale Anrechnung nach § 35 EStG nur sehr bedingt Rechtsformneutralität gewährleistet,<sup>183</sup> kann jedoch das Ziel der Rechtsformneutralität nicht ein seinerseits gleichheitswidriges Mittel rechtfertigen.

Wollte man die Möglichkeit, bei niedrigen Hebesätzen die Gesamtsteuerbelastung unter die Einkommensteuerbelastung zu drücken, als Förderungsmaßnahme für strukturschwache Gebiete begreifen,<sup>184</sup> so käme darin kein hinreichend konkreter steuerlicher Lenkungszweck zum Ausdruck.<sup>185</sup> Auch das bloße fiskalische Ziel, das Gewerbesteueraufkommen der Kommunen unverändert zu lassen, kann die dargelegten Belastungsverschiebungen nicht rechtfertigen.<sup>186</sup> Kann im Übrigen der Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe mangels effektiver Belastung nicht gerechtfertigt werden,<sup>187</sup> wäre dem durch Anpassung bzw. Streichung des Betriebsausgabenabzugs zu begegnen.<sup>188</sup> Die Systemwidrigkeit des Betriebsausgabenabzugs als Modellbestandteil kann aber nicht die Gleichheitswidrigkeit des Systems rechtfertigen.

#### b) Keine Kompensation sog. Anrechnungsüberhänge

Abgesehen von der nicht hinreichend genauen Pauschalierung der Anrechnung erwachsen gleichheitsrechtliche Bedenken gegen die Ausgestaltung der

183 Vgl. Hey, FR 2001, S. 870, 879.

184 Dazu, dass der Gesetzgeber in der Neuregelung ganz bewusst auch eine Begünstigung von Gemeinden mit niedrigen Hebesätzen, insbesondere Gemeinden in den neuen Bundesländern sieht, BT-Drs. 14/2683, S. 97; vgl. demgegenüber *Meinhövel* (StuB 2000, S. 298, 301), der von einer zu erwartenden Erhöhung der Hebesätze ausgeht.

185 Vgl. BVerfGE 93, S. 121, 148: „Verfolgt ein Steuergesetz zulässigerweise auch Lenkungsziele, so muss der Lenkungszweck mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.“ – Sollte die Minderbelastung im Sinne der Gesetzesbegründung als regionale Förderung wirken, würde sich zudem die europarechtliche Frage einer unzulässigen Beihilfe stellen (vgl. auch Ritter, in: FS für Kruse, 2001, S. 466; BDI/VCI, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 15).

186 Anders Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 92.

187 Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 89 f.

188 Auch könnte die Gewerbesteuer nur insoweit angerechnet werden, wie sie unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenabzugs tatsächlich eine wirtschaftliche Belastung darstellt. Diese Belastung wäre angesichts des progressiven Einkommensteuertarifs ggf. zu pauschalieren (vgl. auch Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 90).

Gewerbsteuer-Anrechnung in § 35 EStG vor allem daraus, dass die Steuerermäßigung auf die tarifliche Einkommensteuer sowie auf die anteilige tarifliche Einkommensteuer, die auf gewerbliche Einkünfte entfällt, begrenzt ist, obwohl das Ermäßigungspotential diese bei weitem übersteigen kann. Sog. Anrechnungsüberhänge (keine vollständige Entlastung von der gezahlten Gewerbesteuer) resultieren schon im Grundmodell des § 35 Abs. 1 EStG aus negativen Einkünften aus anderen Einkunftsarten (vertikaler Verlustausgleich), aus negativen gewerblichen Einkünften aus anderen Betrieben bzw. Beteiligungen (horizontaler Verlustausgleich), aus einem Verlustabzug nach Verlustrück- oder -vortrag sowie aus Hinzurechnungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags.<sup>189</sup> Die Nichtberücksichtigung derartiger Anrechnungsüberhänge kann nicht mit der Gesetzesbegründung gerechtfertigt werden, dass eine Ermäßigung nur vorzunehmen sei, wenn die Einkünfte mit Gewerbesteuer belastet seien.<sup>190</sup>

Der Betrag der gewerblichen Einkünfte indiziert nicht hinreichend, in welchem Umfang mit Gewerbesteuer belastete Einkünfte vorliegen.<sup>191</sup> Maßstab für die Prüfung einer hinreichenden Kompensation wie auch für die Klärung von Zweifelsfragen bei der Auslegung von § 35 EStG muss nach der ratio legis aber die Vorbelastung mit Gewerbesteuer sein.<sup>192</sup> Der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer liegen inkongruente Bemessungsgrundlagen zugrunde. Unterschiede ergeben sich insbesondere durch die Hinzurechnungen und Kürzungen in der Gewerbesteuer (§§ 8, 9 GewStG).<sup>193</sup> Bei Gewerbebetrieben, die Verluste ausweisen, kann infolge von Hinzurechnungen (insbesondere von Dauerschuldzinsen) gem. § 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG) typischerweise durchaus Gewerbesteuer anfallen. Auch eine etwaige Minderung der gewerblichen Einkünfte im Rahmen der Verlustrechnung – insbesondere zwischen verschiedenen Betrieben eines Steuerpflichtigen – findet keine gewerbesteuerliche Parallele. Die Schere zwischen Gewerbesteuer-Belastung und Gewerbesteuer-Anrechnung kann weiter durch Unterschiede in der interperiodischen Berücksichtigung von Verlusten anwachsen.<sup>194</sup> Ob tatsächlich eine Anrechnung stattfindet, bestimmt sich insgesamt nach der jeweils konkret anfallenden Einkommensteuer und Gewerbesteuer. Hierfür sind Einzelheiten der Besteuerungsgrundlagen im jeweiligen Veranla-

189 Vgl. auch Hey, FR 2001, S. 870, 873; zu Beispielsrechnungen Diener/Schulte, in: Erle/Sauter (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, S. 128 f.

190 BT-Drs. 14/3366, S. 119.

191 Vgl. auch Korezkij, BB 2001, S. 333, 340 f.

192 Vgl. Hey, FR 2001, S. 870, 873.

193 Stv. Horlemann, DStJG Sonderband (2001) Unternehmensteuerreform, S. 39, 43; Gosch, in: Kirchhof, EStG, § 35 Rdnr. 13; Förster, FR 2000, S. 866, 869; Söffing, DB 2000, S. 688.

194 Vgl. auch Korezkij, BB 2001, S. 333, 341.

gungs- bzw. Erhebungszeitraum maßgeblich, die keinen sachlichen Zusammenhang zur Frage der Entlastung von der Gewerbesteuer aufweisen. Blickt man auf die Einkommensteuer, so führt das Fehlen eines zu versteuernden Einkommens und damit auch der entsprechenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerade dazu, dass eine etwaige Gewerbesteuer-Belastung nicht ausgeglichen wird.

Zu nicht gerechtfertigten Kompensationsunterschieden führt auch die in § 35 Abs. 3 EStG vorgegebene Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags bei Mitunternehmenschaften.<sup>195</sup> Maßgebliche Ausgangsgröße hierfür ist lediglich der Anteil des jeweiligen Mitunternehmers am Gewinn der Gesellschaft. Zu den für die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags einer Mitunternehmenschaft gem. § 35 Abs. 3 S. 2 2. HS EStG irrelevanten Vorabgewinnen sind – da unabhängig vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel<sup>196</sup> – auch Sondervergütungen sowie Ergebnisse von Ergänzungsbilanzen zu zählen.<sup>197</sup> Die Divergenz in der Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags und der einkommensteuerlichen Zuordnung der Ergebnisse von Sonder- und Ergänzungsbilanzen bedingt typischerweise Ermäßigungslücken. So können erhebliche Anteile der Steuerermäßigung solchen Mitunternehmern zugerechnet werden, die mit ihren Einkünften die Entstehung der Gewerbesteuer nur unerheblich verursacht haben. Andererseits kann auf Mitunternehmer mit hohen Einkünften aus Sonderbilanzen nur ein unverhältnismäßig geringer Anteil an der Steuerermäßigung entfallen, obwohl sie durch ihr Sonderbetriebsergebnis die Gewerbesteuer wesentlich erhöht haben. Hält etwa ein Mitunternehmer einen Zwerganteil an einer Personengesellschaft und vereinnahmt er beträchtliche Sondervergütungen, so korrespondiert der hieraus folgenden gewerbesteuerlichen Belastung ein lediglich dem Zwerganteil entsprechender Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag. Ein Mitunternehmer, der über Sondervergütungen die Höhe der Gewerbesteuer maßgeblich beeinflusst, kann u.U. über ein nicht hinreichendes Ermäßigungspotential verfügen. Ein anderer

195 Vgl. zu Beispielsrechnungen *Diener/Schulte*, in: Erle/Sauter (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, S. 129 f.

196 Legt man den Begriff des Vorabgewinns nach der *ratio legis* ausgehend von der Gewerbesteuer-Belastung aus, so sind darunter alle Bestandteile der Einkünfte aus der Beteiligung zu fassen, auf die der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel noch nicht angewandt wird. Gegen die Außerachtlassung von Sondervergütungen und Ergebnissen von Ergänzungsbilanzen spricht auch nicht, dass sie z.T. bei der Mitunternehmenschaft der Gewerbesteuer unterliegen und die Gewerbesteuer-Belastung der Mitunternehmenschaft als Betriebsausgabe von den Mitunternehmern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel getragen wird. Denn nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 3 S. 2 EStG ist maßgebliches Abgrenzungskriterium für die Vorabgewinne der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel.

197 Stv. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 35 Rdnr. 37.

Mitunternehmer kann ggf. mangels entsprechender gewerblicher Einkünfte ein umfangreiches Anrechnungspotential nicht nutzen. Praktikabilitäts Erwägungen<sup>198</sup> können dies nicht rechtfertigen. Gleiches gilt für etwaige Gestaltungsmöglichkeiten zur individuellen Abhilfe.<sup>199</sup> Andererseits zeigt die Entwurfsfassung zu § 35 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, dass auch die Berücksichtigung von Sondervergütungen zu Kompensationsverzerrungen führen kann. Danach sollte sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag aus dem Verhältnis des ihm zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich Sondervergütungen zur Summe aller Gewinnanteile und aller Sondervergütungen der Mitunternehmerschaft ergeben.<sup>200</sup> Dies führt dazu, dass bei negativen Gesamtergebnissen einem Gesellschafter mehr als 100 % des Gewerbesteuer-Messbetrags und einem anderen ein negativer Betrag zuzurechnen sein kann.<sup>201</sup>

Insgesamt fehlt es für die genannten systematisch angelegten Unterschiede in der effektiven Gewerbesteuer-Belastung an sachlichen Rechtfertigungsgründen.<sup>202</sup>

c) *Die Beschränkung der Anrechnung auf einkommensteuerpflichtige natürliche Personen*

Schließlich werden Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Vergleich zu den gewerblichen Einkünften aus einem Personenunternehmen insoweit anders behandelt, als keine Anrechnung der Gewerbesteuer erfolgt, obwohl diese Einkünfte wirtschaftlich durch Gewerbesteuer vorbelastet

198 Vgl. BT-Drs. 14/2683, S. 97.

199 Zur Einbeziehung von Sondervergütungen in den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel *Priester*, DStR 2001, S. 795, 800; *Hey*, FR 2001, S. 870, 874; allgemein zu Steuerklauseln für eine inkongruente Gewinnverteilung vgl. *Herzig/Lochmann*, DB 2000, S. 1728, 1729; *Daragan/Ley/Strabl*, DStR 2000, S. 1973, 1979; *Neu*, DStR 2000, S. 1933, 1936 f.; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 35 Rdnr. 37 m.w.N.; zur Auslagerung des Sonderbetriebsvermögens auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die das entsprechende Wirtschaftsgut dann zur Nutzung überlässt, vgl. *Schiffers*, Stbg. 2001, S. 403, 408; *Ritzer/Stangl*, Inf. 2000, S. 641, 643 f.; *Korn/Strabl*, KÖSDI 2000, S. 12582, 12604; *Rogall*, DStR 2001, S. 586, 589; *Hey*, a.a.O., S. 875.

200 BT-Drs. 14/2683, S. 6; Formel zur Berechnung des Anteils eines Mitunternehmers X: (Anteil Mitunternehmer X am Gesamtergebnis + Sonderbetriebsergebnisse X) : (Summe aller Anteile und aller Sonderbetriebsergebnisse); zur Maßgeblichkeit der Sonderbetriebsergebnisse einschließlich Sonderbetriebsausgaben u.ä. *Herzig/Lochmann*, DB 2000, S. 540, 542 Fn. 24; *Korezkij*, BB 2001, S. 389, 390 Fn. 97 m.w.N.

201 Zu Beispielen *Herzig/Lochmann*, DB 2000, S. 540, 542; *Korezkij*, BB 2001, S. 389, 390 f.

202 Stv. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 35 Rdnr. 12.

sind.<sup>203</sup> Durch die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG bei Personenunternehmen mutiert die Gewerbesteuer zur Sonderbelastung der Kapitalgesellschaft.<sup>204</sup> Aus der Perspektive der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wäre eine ertragsteuerliche Vorbelastung ausgeschütteter Dividenden bei der Körperschaft stets zur Ertragsbesteuerung dieser Dividenden beim Anteilseigner zu addieren. Dieser Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft ist ein Gebot der Besteuerungsgleichheit. Die Rechtsform rechtfertigt insoweit keine Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaft und Einzelunternehmen bzw. Mitunternehmerschaften.<sup>205</sup>

Eine Rechtfertigung könnte allenfalls daraus erwachsen, dass die Anrechnung lediglich einen vorübergehenden Zwischenschritt auf dem Weg zu einer Ersetzung der Gewerbesteuer darstellt und tendenziell eine wirtschaftlich vergleichbare Entlastung herstellt, wie sie Kapitalgesellschaften durch die Senkung des Thesaurierungssteuersatzes erfahren.<sup>206</sup> Jedenfalls auf Dauer ist dies jedoch schon deshalb nicht tragfähig, weil Gewerbesteuer-Entlastung einerseits und Tarifspreizung andererseits nicht in einem steuersystematischen Zusammenhang stehen.<sup>207</sup> Die Thesaurierungsbegünstigung bedeutet einen Schritt in Richtung einer partiell nachgelagerten Besteuerung. Die Gewerbesteuer-Anrechnung fungiert als bloße Steuerbetragsermäßigung in der traditionellen Einkommensteuer. Im Übrigen betrifft der Einsatz der Gewerbesteueranrechnung zur Erreichung einer annähernd rechtsformneutralen Besteuerung der thesaurierten Gewinne durch niedrige Körperschaftsteuer plus Gewerbesteuer einerseits und Einkommensteuerspitzenatz andererseits nicht die Belastung

203 Vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 93.

204 Lang (Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 2000, S. 50, 89), der zutreffend darauf hinweist, dass die gewerbesteuerliche Sonderbelastung körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen eine finale Steuerlast auf ausgeschüttete Gewinne bewirkt, die deutlich über der Steuerbelastung von Gewinnen aus Personenunternehmen liegt, was i.d.R. durch den Thesaurierungsvorteil nur durch eine jahrzehntelange Thesaurierung ausgeglichen werden kann. Vgl. dazu im Einzelnen Tischer, FR 2000, S. 1009, 1013; Je nach Bruttorendite des Unternehmens lohnt sich der Weg in die Kapitalgesellschaft bei Thesaurierungszeiträumen von etwa 10 bis über 25 Jahren.

205 Dazu Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 66 ff.

206 Vgl. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 93; Cattelaens, WPg 2000, S. 1180, 1189.

207 Lang, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 2000, S. 50, 104.

der ausgeschütteten Gewinne beim Anteilseigner.<sup>208</sup> Auch im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens findet die gewerbsteuerliche Vorbelastung keine Berücksichtigung.<sup>209</sup>

#### IV. Ausblick auf eine gleichheitsgerechte Ersetzung der Gewerbesteuer

##### 1. Problemstellung

Weder die geltende Gewerbesteuer noch deren Anrechnung nach dem Modell des § 35 EStG genügen danach den Anforderungen einer gleichmäßigen Besteuerung von Einkommen nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zu fragen ist nach den Möglichkeiten einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer.

Insoweit kreisen die vielfältigen Reformvorschläge<sup>210</sup> neben der Umgestaltung der Gewerbesteuer in eine kommunale Wertschöpfungssteuer<sup>211</sup> (dazu sub 2.) und einer erweiterten Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern<sup>212</sup> (dazu sub 3.) zentral um eine kommunale Unternehmensteuer<sup>213</sup> sowie eine allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung.<sup>214</sup>

208 Vgl. Hey, FR 2001, S. 870, 877.

209 Hey, FR 2001, S. 870, 876.

210 Vgl. den Überblick bei *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 292 ff.; *Dziadkowski*, StuW 1987, S. 330, 335 ff. m.w.N.; *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 12 Rdnr. 40 f.; *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1680 ff.; *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 468 ff.; jeweils m.w.N.

211 Vgl. dazu Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Gutachten und Stellungnahmen 1974–1987, 1988, S. 361 ff., 394 ff.; *Karrenberg*, Die Bedeutung der Gewerbesteuer für die Städte, 1985, S. 100; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 311; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BT-Drs. 9/2027, Rdnr. 80; 10/2541, Rdnr. 470; 11/3478, Rdnr. 430; befürwortend aus ökonomischer Sicht *Roland*, Wirtschaftsdienst 2000, S. 90 ff.; kritisch insbes. *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1680; *Deutscher Industrie- und Handelstag u.a.*, Kommunale Wertschöpfungssteuer, Der falsche Weg, 1984.

212 Vgl. insoweit schon den Ausgleich der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer ab 1.1.1998 (Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, S. 2590, 2592 f., 2598 f.) durch Beteiligung der Gemeinden am USt-Aufkommen (Art. 106 Abs. 3 S. 1, Abs. 5a GG, eingefügt durch das 44. ÄndG v. 20.10.1997, BGBl. I 1997, S. 2470), gem. § 1 Abs. 1 FAG in Höhe von 2,2 v.H.

213 S. *Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe Heft 66, S. 53 ff.

214 Vgl. dazu aktuell das Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 18 ff.; *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 470 ff.; grundsätzlich *Jachmann*, BB 2000, S. 1432, 1440 ff. m.w.N.

Ein Ersatzmodell hätte die mit dem Wegfall der Gewerbesteuer entstehende Finanzlücke bei den Gemeinden zu schließen. An diese Steuerfinanzierung der Gemeinden werden im Wesentlichen zwei Anforderungen gestellt: Zum einen gilt es, den Gemeinden ein stetes Steueraufkommen zu sichern. Zum anderen ist die gemeindliche Selbstverwaltung, vor allem die gemeindliche Finanzautonomie, zu gewährleisten. Das Steuersenkungsgesetz bringt nicht unerhebliche Steuerausfälle für die Gemeinden mit sich.<sup>215</sup> Auch diesen wäre ggf. im Rahmen einer neuen steuerlichen Finanzierungsquelle für die Gemeinden Rechnung zu tragen. Jegliche Reformüberlegungen sind schließlich dem Postulat der Einfachheit und Praktikabilität des Steuerrechts verpflichtet.<sup>216</sup>

Das Interesse bzw. die politische Funktion der Gemeinden, durch ihr Leistungsangebot Einwohner und Unternehmen anzusiedeln, sowie – dem korrespondierend – das spezielle Interesse der Gemeindeeinwohner und ortsansässigen Unternehmen am gemeindlichen Leistungsangebot legen eine Rechtfertigung von Gemeindesteuern nach dem Äquivalenzprinzip nahe.<sup>217</sup> Gegen eine äquivalenztheoretische Steuerrechtfertigung bestehen jedoch prima facie grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die Voraussetzungslosigkeit der Steuer als Gemeinlast.<sup>218</sup> Die Rechtfertigung der Steuer erwächst aus der Gleichheit der Lastenzuteilung und nicht aus der Verwendung des Steueraufkommens.<sup>219</sup> Im Rahmen der Rechtfertigung der Steuer als Gemeinlast auf der Grundlage von Steuerstaatlichkeit und Besteuerungsgleichheit ist für eine Gegenleistungsabhängigkeit der Steuer im Sinne der Vorzugslasten oder auch – im Hinblick auf eine besondere Gruppenverantwortung für die zu finanzierende öffentliche Aufgabe – im Sinne von Sonderabgaben kein Raum. In Betracht kommt lediglich eine auf die Steuer bezogene Generaläquivalenz,<sup>220</sup> die daran anknüpft, dass ein Ausschnitt der staatlichen Allgemeinheit ein staatliches Leistungsangebot typischerweise ganz erheblich mehr beansprucht als die sonstige Bevölkerung. Dies kann eine Abweichung von der gleichmäßigen Besteuerung der Allgemeinheit nach Maßgabe der wirtschaftli-

215 Vgl. Schätzung des BMF vom 18.7.2000 betreffend die finanziellen Auswirkungen des StSenkG sowie der Entschließung des Bundesrates vom 14. Juli 2000 (StSenkG); s. auch *Karrenberg*, ZKF 2000, S. 218 ff.

216 Vgl. zu den Zielen einer Reform der Gewerbesteuer auch *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 468; *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 17.

217 Vgl. *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rdnr. 747, 748.

218 Vgl. auch *Wendt*, BB 1987, S. 1257, 1259.

219 Dazu *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 116.

220 Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 1993, S. 475; zustimmend *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rdnr. 748.

chen Leistungsfähigkeit rechtfertigen, und zwar nicht nur im Rahmen einer Steuer, die ihren Belastungsgrund in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit findet, sondern auch in Gestalt einer originär äquivalenztheoretisch begründeten Einzelsteuer.

Hinsichtlich von Gemeindesteuern erlangt diese äquivalenztheoretische Steuererrechtferigung in doppelter Weise Relevanz: Zum einen betrifft die Finanzierung der örtlichen Infrastruktur primär die Gemeindeeinwohner, nicht die Bevölkerung des Gesamtstaates. Dies rechtfertigt die primäre steuerliche Heranziehung der Ortsansässigen zur Steuerfinanzierung der entsprechenden gemeindlichen Aufgabenerfüllungen (dazu sogleich). Zum anderen stellt sich die Frage, inwieweit zwischen verschiedenen Gruppen von Ortsansässigen differenziert werden kann, mit der Folge, dass nur ein Ausschnitt der Gemeindeeinwohner die Steuerfinanzierung der gemeindlichen Infrastruktur tragen soll. Hierfür bleibt – neben den Vorzuglasten – angesichts der zwangsläufigen Inanspruchnahme der gemeindlichen Infrastruktur durch alle ortsansässigen Unternehmen wie auch alle Gemeindeeinwohner prima facie wenig Spielraum. Vor diesem Hintergrund soll im Folgenden der grundsätzlichen Kompatibilität der wesentlichen Alternativmodelle zur geltenden Gewerbesteuer mit den Vorgaben des Finanzverfassungsrechts sowie insbesondere einer gleichmäßigen Besteuerung von Einkommen nachgegangen werden.

## 2. Die kommunale Wertschöpfungsteuer

Stetigkeit des gemeindlichen Steueraufkommens wird idealiter durch Ertragsunabhängigkeit einer Steuerfinanzierung erreicht. Dem würde gerade eine reine Realsteuer<sup>221</sup> für ortsansässige Unternehmen entsprechen.<sup>222</sup> Die Gewerbesteuer ist jedoch – wie gezeigt – nur als Ertragsteuer zu rechtfertigen. Der gemeindliche Wunsch nach einer ertragsunabhängigen Gemeindesteuer stößt insofern auf verfassungsrechtliche Grenzen. Entsprechendes gilt für das Konzept einer kommunalen Wertschöpfungsteuer als kommunale Steuer auf die einzelbetriebliche Wertschöpfung mit Hebesatzrecht.<sup>223</sup> Sie soll die geltende Gewerbesteuer, verstanden als Steuer auf die objektivierte Wertschöpfung gewerblicher Unternehmen, auf die Wertschöpfung des nichtgewerblichen pri-

221 Eine Realsteuer knüpft nicht an die persönliche Leistungsfähigkeit des Besteuernden, sondern an das Innehaben von Gegenständen einer im Gesetz bestimmten Art an. Vgl. stv. *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 105 Rdnr. 53.

222 Die Intention der Kontinuität der Gemeindeeinnahmen durch ein hohes Maß an Ertragsunabhängigkeit steht auch hinter dem Konzept einer kommunalen Wertschöpfungsteuer. Vgl. stv. *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1680 m.w.N.

223 Vgl. *Deutscher Industrie- und Handelstag u.a.*, Kommunale Wertschöpfungsteuer, Der falsche Weg, 1984, S. 40.

vaten Sektors wie auch des öffentlichen Sektors ausdehnen. Diese Wertschöpfung soll durch eine Addition von Löhnen, Mieten, Pachten, Zinsen und Gewinnen erfasst werden.<sup>224</sup> Z.T. werden auch die Löhne ausgenommen.<sup>225</sup>

Hinter der kommunalen Wertschöpfungsteuer steht die Intention einer kontinuierlichen Gemeindefinanzierung, erreicht durch ein hohes Maß an Ertragsunabhängigkeit.<sup>226</sup> Das Konzept einer kommunalen Wertschöpfungsteuer basiert auf der Annahme einer rein wirtschaftlich verstandenen Leistungsfähigkeit des Unternehmens wie auch der Annahme einer Austauschbarkeit von Eigen- und Fremdfinanzierung eines Unternehmens. Aus verfassungsrechtlicher Sicht maßgeblich für die Besteuerungsgleichheit ist aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmers. Ein System einer nicht mit der Leistungsfähigkeit des Unternehmers rückgekoppelten Steuer auf eine Leistungsfähigkeit des Unternehmens ist nicht verfassungskonform realisierbar. Auch kann aus freiheitsgrundrechtlicher Sicht nicht von einer fiktiven Austauschbarkeit von Eigen- und Fremdfinanzierung ausgegangen werden. Indem sie maßgeblich auch an leistungsfähigkeitsmindernden Aufwand anknüpft,<sup>227</sup> ist die Wertschöpfungsteuer mit einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Insoweit gilt für die Wertschöpfungsteuer dasselbe wie für eine äquivalenztheoretisch als Objektsteuer gerechtfertigte Gewerbesteuer, als deren tatbestandliche Ausdehnung sie fungiert. Die Ertragsunabhängigkeit der Wertschöpfungsteuer impliziert im Übrigen Substanzsteuereffekte. Eine Substanzbesteuerung verletzt aber Art. 14 GG (s. o. sub II.2.b)bb)).

Die Rechtfertigung einer Wertschöpfungsteuer als Umsatzsteuer<sup>228</sup> muss aus europarechtlichen Gründen scheitern; Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Umsatzsteuererrichtlinie untersagt den Mitgliedstaaten die Einführung von Steuern mit dem Charakter einer Umsatzsteuer.<sup>229</sup>

224 Zu einem Überblick über die Grundkonzeption und die primär diskutierten Varianten *Keß*, FR 2000, S. 695, 700; *Dziadkowski*, StuW 1987, S. 330, 339 ff.; jeweils m.w.N.

225 So *Jarass*, Reform der Gewerbesteuer, 2001 (noch unveröffentlicht), S. 2.

226 Vgl. stv. *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1680 m.w.N.

227 *Lang*, StuW 1990, S. 107, 116, 125; *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 1993, S. 839 ff.

228 *Dziadkowski*, BB 1987, S. 342, 345; *Karrenberg*, Die Bedeutung der Gewerbesteuer für die Städte, 1985, S. 102.

229 *Keß*, FR 2000, S. 695, 703; *Knobbe-Keuk*, DB 1989, S. 1303, 1307; *Engels*, WPg. 1983, S. 665, 669.

### 3. Erweiterung der Beteiligung der Kommunen am Aufkommen der Gemeinschaftsteuern (Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG)

Vor dem Hintergrund der grundsätzlichen Steuerrechtfertigung aus der Besteuerungsgleichheit nach Maßgabe wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit<sup>230</sup> sowie der notwendigen Rechtfertigung der zu ersetzenden Gewerbesteuer als Ertragsteuer liegt eine Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine Gemeindefinanzierung aus einem an den örtlichen Verhältnissen orientierten Ertragsteueraufkommen nahe. Eine erweiterte Beteiligung der Kommunen an der Umsatzsteuer im Rahmen von Art. 106 Abs. 5a GG<sup>231</sup> könnte ggf. ergänzend vorgesehen werden, um die Einnahmen der Gemeinden zu verstetigen.<sup>232</sup> Sowohl dem gesamtstaatlichen Interesse an einer bundeseinheitlichen Besteuerung wirtschaftlicher Ertragszielung als auch dem gemeindlichen Interesse an einer aufgabenadäquaten sowie an den örtlichen Verhältnissen orientierten Finanzierung könnte eine erweiterte Beteiligung der Kommunen am Aufkommen der Einkommensteuer, gekoppelt mit einer entsprechenden Beteiligung an der Körperschaftsteuer, genügen.<sup>233</sup> Ein am örtlichen Steueraufkommen orientiertes Verteilungssystem<sup>234</sup> könnte Anreize zur Ansiedelung von Unternehmen schaffen. Eine bundeseinheitliche finanzverfassungsrechtliche Novelle des kommunalen Finanzausgleichs könnte die Basis für eine optimale aufgabenadäquate Finanzausstattung der Kommunen sein.

Durch eine derartige Erweiterung der Beteiligung der Kommunen am Aufkommen der Gemeinschaftsteuern käme es bundesweit nicht zu einer ungleichen Steuerbelastung von Einkommen – dem wesentlichen Nachteil kommunaler Annexsteuern (dazu sub 5.).

Jedoch steht Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. HS GG, worin den Gemeinden eine mit Hebesatzrecht ausgestattete wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle garantiert ist, einer bloßen Beteiligung der Gemeinden am örtlichen Aufkommen der

230 Im Einzelnen *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 1 ff., 13 ff. m.w.N.

231 *Keß*, FR 2000, S. 695, 701 m.w.N., 704.

232 Der Anteil der einzelnen Gemeinde an der Umsatzsteuer wird zum 1. Januar 2003 auf einen fortschreibungsfähigen Verteilungsschlüssel umgestellt (§ 5d GFRG). Dieser bemisst sich nach Betriebsvermögen (§ 5d Abs. 1 Nr. 1, 2 GFRG) und Lohnsumme (§ 5d Abs. 1 Nr. 3 GFRG), d.h. weitestgehend ertragsunabhängigen Faktoren.

233 Vgl. *Lang* (Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 2000, S. 49, 125), der insoweit von der „First-best-Lösung“ spricht.

234 Das örtliche, d.h. das von den Finanzämtern im Gebiet einer Gemeinde vereinnehnte Aufkommen (Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG) von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer wäre anteilig der jeweiligen Gemeinde zuzuweisen. Vgl. *Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 2000, S. 49, 125 f.

Gemeinschaftsteuern entgegen. Das Hebesatzrecht der Gemeinden allein an der Grundsteuer würde Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG nicht genügen.<sup>235</sup> Abzustellen ist dabei auf das Recht der Gemeinden zur auch eigenverantwortlichen Erschließung von Finanzquellen als Bestandteil der Selbstverwaltungsgarantie.<sup>236</sup> Wenn sich Art. 28 Abs. 2 GG auch keine strikten Direktiven entnehmen lassen, welche eigenverantwortlich ausschöpfbaren Finanzquellen bestehen müssen, so ist jedoch zu verlangen, dass derartige Finanzquellen einen erheblichen, d.h. nicht nur unwesentlichen, untergeordneten Anteil an der gesamten Gemeindefinanzierung haben.<sup>237</sup>

Ersatz für die Gewerbesteuer kann danach nur eine kommunale Ertragsteuer mit Hebesatzrecht sein.

#### 4. Die kommunale Unternehmensteuer

Sowohl der Ertragsorientiertheit einer Ersatzsteuer für die Gewerbesteuer als auch dem den Gemeinden in Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG garantierten Hebesatzrecht könnte u.U. eine kommunale Unternehmensteuer<sup>238</sup> genügen, die im Interesse der Besteuerungsgleichheit bei allen im Gemeindegebiet ansässigen Unternehmen zu erheben wäre.

##### a) Grundsätzliche Ausgestaltung

Nach der Grundkonzeption einer kommunalen Unternehmensteuer im Rahmen des geltenden Systems der Ertragsbesteuerung durch Einkommensteuer und Körperschaftsteuer würde die Unternehmensteuer auf Gewinne aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Land- und Forstwirtschaft sowie Vermietung und Verpachtung erhoben.<sup>239</sup> Bemessungsgrundlage wären die steuerpflichtigen Einkünfte nach EStG oder KStG (vor Abzug der kommunalen Unternehmensteuer). Auf die Bemessungsgrundlage würde – parallel zur geltenden Gewerbesteuer – eine Steuermesszahl angewandt, auf den sich so ergebenden Steuermessbetrag der gemeindliche Hebesatz. Insgesamt würde eine

235 Vgl. auch *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1680 f.

236 S. dazu schon oben sub 1. a.E.

237 Die kommunalen Verbrauch- und Aufwandsteuern stellen dabei – auch zusammen mit der Grundsteuer – keinen wesentlichen Anteil an der Gesamtfinanzierung dar. Laut statistischem Bundesamt machten die kommunalen Verbrauch- und Aufwandsteuern 2000 2,5 % und die Grundsteuer 13,9 % der kassenmäßigen Steuereinnahmen der Gemeinden aus (Bundesgebiet ohne Stadtstaaten). Die Gewerbesteuer machte hingegen ca. 43 % der kassenmäßigen Steuereinnahmen der Gemeinden aus.

238 Vgl. *Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe Heft 66, S. 5, 53 ff.

239 Dazu *Kremer*, StuW 1983, S. 55, 57; *Keß*, FR 2000, S. 695, 704.

als Ertragsteuer ausgestaltete Gewerbesteuer auf alle Gewinneinkünfte sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgedehnt.

Die von *Lang* im Rahmen der Brühler Empfehlungen entwickelte globale kommunale Unternehmensteuer<sup>240</sup> steht im Kontext eines rechtsformneutralen Unternehmensteuersystems aus Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Inhabersteuer, welcher buchführende Personenunternehmen – Personenvereinigungen, soweit sie nicht zur Körperschaftsteuer optiert haben, – und personenbezogene Kapitalgesellschaften unterliegen.<sup>241</sup> Die kommunale Unternehmensteuer knüpft an die Steuerpflicht nach diesen Unternehmensteuern an. Ihr unterfallen neben Gewerbetreibenden, Freiberuflern, Land- und Forstwirten, Vermietern und Verpächtern auch Unternehmen der öffentlichen Hand. Ausgangsgröße der Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, gekürzt um Gewinnanteile, deren Besteuerung anderen Gemeinden zugewiesen ist. Abzuziehen sind weiter Spenden und – bei natürlichen Personen – ein Existenzminimum-Pauschbetrag. Die Gemeinde wendet ihren Hebesatz direkt auf die sich so ergebende Bemessungsgrundlage an.

Eine kommunale Unternehmensteuer wäre als besondere Steuer gerade in einer Gemeinde im Ansatz insoweit äquivalenztheoretisch gerechtfertigt, als durch sie eine speziell auf das Gemeindegebiet und die Gemeindeangehörigen bezogene gemeindliche Aufgabenerfüllung – die Zurverfügungstellung von Infrastruktur – finanziert würde. Es geht dabei darum, dass die Allgemeinheit in einer Gemeinde als Ausschnitt der staatlichen Allgemeinheit die Erfüllung der allgemeinen Aufgaben via gemeindlicher Gemeinlast finanzieren soll, die gerade durch die Gemeinde erfüllt werden. Innerhalb dieser gemeindlichen Allgemeinheit ist die Steuerlast freilich nach Maßgabe wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gleichmäßig zu verteilen (dazu sub c)).

#### *b) Einbindung in den Rahmen des Art. 106 GG*

Die Realisierungschancen für eine kommunale Unternehmensteuer hängen wesentlich davon ab, inwieweit sie sich in den Rahmen des geltenden Art. 106 GG einfügt.

Wäre eine kommunale Unternehmensteuer nicht mehr unter den Steuertyp Gewerbesteuer fassbar, so wäre dies insofern unproblematisch, als Art. 106 GG keine Bestandsgewähr für die Gewerbesteuer statuiert.<sup>242</sup> Dass es für die

240 *Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe Heft 66, S. 53 ff.

241 *Lang*, a.a.O., S. 19 ff., 36 ff., 52.

242 *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 28 Rdnr. 84d; *Maunz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 106 Rdnr. 19, 21; *Vogel/Walter*, in: BK, Zweitebearbeitung, Art. 106 Rdnr. 201,

Aufhebung einer in Art. 106 GG genannten Steuer einer Verfassungsänderung bedarf, ist nur ausnahmsweise dann anzunehmen, wenn die Existenz dieser Steuer für die Funktionsfähigkeit des Finanzausgleichssystems unverzichtbar ist.<sup>243</sup> Dies gilt – wegen deren besonderer Funktion im bundesstaatlichen Finanzausgleich (Art. 106 Abs. 4 GG) – für die Umsatzsteuer,<sup>244</sup> nicht aber die Gewerbesteuer (Art. 106 Abs. 6, Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. HS GG<sup>245</sup>). Zu fragen wäre dann aber, ob die kommunale Unternehmensteuer der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zugeordnet werden könnte. Eine neue bundesweite einheitliche Betriebsteuer unter Einbeziehung der Gewerbesteuer würde – materiell als Erweiterung der Körperschaftsteuer zu einer rechtsformneutralen Unternehmensteuer<sup>246</sup> unter Aufgabe der Gewerbesteuer zu verstehen – noch keine Verfassungsänderung erforderlich machen.<sup>247</sup> Trotz der besonderen äquivalenztheoretischen Rechtfertigung der kommunalen Unternehmensteuer gerade als Mittel zur Finanzierung der auf die gemeindliche Allgemeinheit bezogenen Aufgabenerfüllung dürfte für eine bloße kommunale Unternehmensteuer nichts anderes gelten. Freilich wäre die Grenze des durch Art. 106 GG eröffneten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers hier erreicht. Nicht mehr möglich wäre es, eine mit einem gemeindlichen Hebesatzrecht verbundene kommunale Ertragsteuer unter einen – auch sachgerecht fortentwickelten – Begriff der Körperschaftsteuer zu fassen. Im Hinblick auf Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. HS GG wäre aber ein Hebesatzrecht vorzusehen.

Eine kommunale Unternehmensteuer mit Hebesatzrecht könnte jedoch noch unter den Typus der Gewerbesteuer i.S.v. Art. 106 GG gefasst werden. Nach dem traditionellen Begriffsverständnis ist die Gewerbesteuer Objekt- bzw. Realsteuer. Die Realsteuer knüpft nicht an die persönlichen Verhältnisse einer natürlichen Person, sondern an Merkmale eines Steuergegenstandes an. Damit

203 ff.; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, 1997, S. 429; *Fischer-Menshausen*, in: v. Münch/Kunig, GG, III, Art. 105 Rdnr. 17; Art. 106 Rdnr. 13, 37; *Vogel*, in: HStR IV, § 87 Rdnr. 31; *Pieroth*, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 106 Rdnr. 1, 13; *Häde*, Finanzausgleich, 1996, S. 190; *Wendt*, BB 1987, S. 1677 ff. m.w.N. zum Streitstand; offengelassen in BVerfGE 26, S. 172, 184; *Stern*, Staatsrecht II, S. 1152; vgl. auch *Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 172; der Gegenansicht zuneigend *Hidien*, BB 2000, S. 485, 486.

243 *Vogel/Walter*, in: BK, Zweitbearbeitung, Art. 106 Rdnr. 193.

244 *Vogel/Walter*, in: BK, Zweitbearbeitung, Art. 106 Rdnr. 193; *Siekmann*, in: Sachs, GG, Art. 105 Rdnr. 53; *Fischer-Menshausen*, in: v. Münch/Kunig, GG, III, Art. 105 Rdnr. 17; *Pieroth*, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 106 Rdnr. 1; *Vogel*, in: HStR IV, § 87 Rdnr. 31; *Hidien*, BB 2000, S. 485, 486.

245 Vgl. BT-Drs. 13/8488, S. 5 f.; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 28 Rdnr. 84a, 84d.

246 Vgl. dazu *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 3 Rdnr. 6.

247 A.A. *Hidien*, BB 2000, S. 485, 486 im Hinblick auf Art. 106 Abs. 3 S. 1 und Abs. 6 S. 1; zweifelnd auch *Bonk*, FR 1999, S. 443, 444.

ist jedoch eine Orientierung an der Erzielung objektiver Leistungsfähigkeit im Zuge einer von Art. 106 GG noch gedeckten Fortentwicklung des Steuertypus der Gewerbesteuer nicht ausgeschlossen. Der Typus der Gewerbesteuer kann zu einer kommunalen Gewinnsteuer fortentwickelt werden, bei der das Unternehmen als Mittel zur Erzielung des abgeschöpften Ertrages fungiert. Hierfür spricht auch die Auslegung von Art. 106 GG unter Einbeziehung der jüngeren Verfassungsänderung von 1997,<sup>248</sup> im Zuge derer der Begriff der Realsteuer in Art. 106 Abs. 6 GG – freilich nur klarstellend gedacht<sup>249</sup> – durch „Grundsteuer und Gewerbesteuer“ ersetzt und Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. HS GG eingefügt wurde. Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. HS GG garantiert den Gemeinden eine ihnen zustehende<sup>250</sup> wirtschaftsbezogene, d.h. auf die Produktivität in den kommunalen Wirtschaftsräumen bezogene<sup>251</sup> Steuerquelle mit Hebesatzrecht. Der Begriff des Wirtschaftskraftbezugs impliziert dabei – anders als noch der der Realsteuer – die Rücksichtnahme auf die objektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerschuldner.<sup>252</sup> Dieser begriffliche Wandel von der Realsteuer zur wirtschaftsbezogenen Steuerquelle bildet gewandelte Anschauungen in der Steuerrechtfertigung ab,<sup>253</sup> die eine leistungsfähigkeitsbezogene Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine kommunale Unternehmensteuer rechtfertigen.

Dem Bild der traditionellen Gewerbesteuer – im Unterschied zur Körperschaftsteuer – würde eine kommunale Unternehmensteuer im Übrigen insofern entsprechen, als sie mit einem Hebesatzrecht der Gemeinde zu verbinden wäre.<sup>254</sup>

### c) Gleichheitsrechtliche Rechtfertigung

Die grundlegende äquivalenztheoretische Rechtfertigung einer kommunalen Unternehmensteuer als Steuer speziell für das Gemeindegebiet bezieht sich auf die Umgrenzung des durch das Gemeindegebiet beschriebenen Steuerbereichs. Innerhalb dieses Steuerbereichs ist nach allgemeinen Grundsätzen eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geboten. Auf die typisierend auf das Gemeindegebiet bezogene Allgemeinheit der Nutz-

248 Gesetz zur Änderung des GG vom 20.10.1997, BGBl. I, S. 2470.

249 BT-Drs. 13/8348, S. 15.

250 *Bonk*, FR 1999, S. 443, 448.

251 Vgl. *Nierhaus*, in: Sachs, GG, Art. 28 Rdnr. 70; *Bonk*, FR 1999, S. 443, 448; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 28 Rdnr. 84d.

252 *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 28 Rdnr. 84d.

253 Die Änderung von Art. 106 Abs. 6 GG wurde notwendig, da die Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer den Charakter der verbleibenden Gewerbeertragsteuer in Frage stellte. Vgl. dazu stv. *Hidien*, DVBl. 1998, S. 617, 621.

254 Vgl. *Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe Heft 66, S. 62.

nießer der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sind die allgemeinen Lasten dieser Aufgabenerfüllung gleichmäßig zu verteilen. Nutznießer der kommunalen Aufgabenerfüllung sind die Gemeindeeinwohner im Hinblick auf die private Lebensführung in der Gemeinde sowie diejenigen, die in der Gemeinde und somit unter – mehr oder weniger intensiver – Ausnutzung der kommunalen Infrastruktur wirtschaftliche Ertragserzielung betreiben. Im Hinblick darauf liegt die wesentliche Problematik der kommunalen Unternehmensteuer in der fehlenden Einbeziehung nichtunternehmerischer Einkünfte. Zu fragen ist etwa, ob der Arbeitnehmer, der täglich auf den Straßen der Gemeinde mit seinem Pkw oder dem – nicht kostendeckend arbeitenden – ÖPNV zur Arbeit fährt, an der Gemeinlast zur Finanzierung der allgemeinen kommunalen Infrastruktur nicht beteiligt werden soll.

Jedenfalls wäre die kommunale Unternehmensteuer im Unterschied zur geltenden Gewerbesteuer auf alle Gewinneinkünfte im Sinne des Einkommensteuerrechts auszudehnen (sog. Gewinnsteuer<sup>255</sup>). Die gemeindliche Allgemeinheit, auf deren Mitglieder die Lasten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gleichmäßig abzuwälzen sind, wird jedoch auch so prima facie nicht hinreichend repräsentativ abgebildet. Insoweit besteht aus gleichheitsrechtlicher Sicht im Hinblick darauf Rechtfertigungsbedarf, dass grundsätzlich auch eine vermögensverwaltende oder nichtselbständige Einkünfteerzielung gemeindliche Infrastruktur in Anspruch nimmt. Die gebotene Rechtfertigung – innerhalb des bereits äquivalenztheoretisch beschriebenen Steuerbereichs der gemeindlichen Unternehmensteuer – müsste wiederum aus einem äquivalenztheoretischen Ansatz erwachsen.

Zunächst ist festzustellen, dass sich die gemeindliche Aufgabenerfüllung, zu deren Finanzierung die auf das Gemeindegebiet bezogene Allgemeinheit via kommunaler Steuer herangezogen werden könnte, nicht in der Zurverfügungstellung von Infrastruktureinrichtungen erschöpft. Eine kommunale Unternehmensteuer könnte jedoch gerade zur Finanzierung gemeindlicher Infrastruktur erhoben werden, wenn sie an eine Art der Einkommenserzielung anknüpfte, die in spezifischer Weise mit der Inanspruchnahme dieser Infrastruktur verbunden wäre. Die hierfür erforderliche typisierende Verknüpfung von zu finanzierender gemeindlicher Aufgabenerfüllung und Einkommenserzielung könnte – noch innerhalb der Grenzen sachgerechter Typisierung – zwischen der Zurverfügungstellung von Infrastruktur und der wirtschaftlichen Ertragserzielung durch geschäftlichen Kontakt mit Dritten am kommunalen Markt einerseits und der Zurverfügungstellung der entsprechenden gemeindlichen Infrastruktur andererseits hergestellt werden. Danach könnte eine kommunale Ertragsteuer äquivalenztheoretisch auf die Zurverfügungstellung ge-

255 Vgl. schon *Lang*, *StuW* 1990, S. 107, 125.

meindlicher Infrastruktur für eine marktmäßige Ertragserzielung durch geschäftlichen Kontakt nach außen bezogen werden. In diesem Modell wird die gemeindliche Infrastruktur durch unternehmerische Tätigkeit in einem weiteren Sinne in Anspruch genommen. Der Arbeitnehmer nutzt die Infrastruktur – bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung – nicht selbst, sondern für seinen Arbeitgeber. Einzubeziehen in die gemeindliche Unternehmensteuer wären jedoch insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 EStG. Es wäre von einem weiten Unternehmensbegriff auszugehen.

Mit diesem äquivalenztheoretischen Ansatz zu rechtfertigen wäre eine gemeindesteuerliche Belastung speziell von unternehmerischer Ertragserzielung jedoch nur dann, wenn durch das Aufkommen aus einer solchen Steuer gerade den Unternehmern in spezifischer Weise zurechenbare Gemeindeleistungen finanziert würden. Dabei wäre zu verlangen, dass der Anteil des Aufkommens aus der kommunalen Unternehmensteuer am gesamten Gemeindesteueraufkommen dem Anteil der Kosten für den – durch die kommunale Unternehmensteuer zu finanzierenden – spezifisch auf die Unternehmen zu beziehenden Ausschnitt aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an den gesamten Aufwendungen der Gemeinden entspräche, soweit diese nicht durch spezielle Entgelte gedeckt sind.<sup>256</sup>

Auch bei Anwendung eines weiten Unternehmensbegriffs ergeben sich gegen eine kommunale Unternehmensteuer – im Rahmen des geltenden Ertragsteuersystems von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer – daraus gleichheitsrechtliche Bedenken, dass die kommunale Infrastruktur in sehr hohem Maße für Freizeitaktivitäten im weiteren Sinne in Anspruch genommen wird – und dies in weit überdurchschnittlichem Maße von Arbeitnehmern und Beamten. Die äquivalenztheoretische, typisierende Verknüpfung von Einkünfteerzielung am gemeindlichen Markt durch Kontakt nach außen mit der Inanspruchnahme der gemeindlichen Infrastruktur könnte sich also allenfalls auf einen – freilich nur typisierend zu erfassenden – Anteil der gemeindlichen Infrastrukturkosten beziehen, wobei jedenfalls kein Missverhältnis zwischen dem Anteil der Unternehmen an der Infrastrukturnutzung einerseits und dem durch das Aufkommen aus der kommunalen Unternehmensteuer abgedeckten Infrastrukturaufwand bestehen dürfte.

Problematisch erscheint weiter, dass sich die Höhe der kommunalen Unternehmensteuer nicht nach dem Grad der Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur, sondern nach der Höhe des Gewinns bestimmt.<sup>257</sup> Der Gewinn müsste das Ausmaß der Inanspruchnahme der – durch die Unternehmensteuer

256 Vgl. *Wendt*, BB 1987, S. 1257, 1262 f.

257 Vgl. insoweit zur geltenden Gewerbesteuer FG Nds., FR 1998, S. 1041, 1048.

zu finanzierenden – Infrastruktur indizieren. Denn für die äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Unternehmensteuer ist die durch den Gewinn indizierte Leistungsfähigkeit unerheblich. Wollte man von der Gewinnhöhe auf die unternehmerische Inanspruchnahme von gemeindlicher Infrastruktur oder jedenfalls die durch diese Infrastruktur dem Unternehmen vermittelten Vorteile schließen, würde man die Grenze einer möglichen Typisierung zumindest erreichen, wenn nicht überschreiten.

Abgesehen von der dargelegten gleichheitsrechtlichen Problematik könnte eine kommunale Unternehmensteuer – im genannten Sinne äquivalenztheoretisch gerechtfertigt – nur auf den im Gemeindegebiet verwirklichten Teil der Einkommen zugreifen.<sup>258</sup> Der maßgebliche im Gemeindegebiet erzielte Ertrag wäre entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip, insbesondere soweit es im objektiven Nettoprinzip zum Ausdruck kommt, zu ermitteln. Eine Aufwandshinzurechnung nach dem Vorbild von § 8 GewStG käme nicht in Betracht.

Nicht äquivalenztheoretisch gerechtfertigt werden könnte eine kommunale Unternehmensteuer hinsichtlich eines im Rahmen einer Umlage wie der Gewerbesteuerumlage an Bund und Länder abzuführenden Teils des Aufkommens.<sup>259</sup> Im Hinblick darauf, dass Art. 106 Abs. 6 S. 4 und 5 GG die Gewerbesteuerumlage nach Inhalt und Höhe keiner Begrenzung unterwirft, scheint es darüber hinaus überhaupt fraglich, ob eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer wie auch – sollte sie nicht mit einer Änderung von Art. 106 GG einhergehen – einer entsprechenden kommunalen Unternehmensteuer nicht überhaupt scheitern muss.<sup>260</sup> Eine Umlage, die – wie es Art. 106 Abs. 6 S. 4 GG als Gewerbesteuerumlage ermöglicht – einen wesentlichen Teil des Aufkommens erfassen würde, widerspräche der äquivalenztheoretischen Rechtfertigung einer kommunalen Unternehmensteuer. Zu fragen ist lediglich, ob eine massive Zurückführung dieser Umlage im Zuge der Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine kommunale Unternehmensteuer ohne Änderung von Art. 106 Abs. 6 S. 4 GG dieses Hindernis beseitigen könnte.<sup>261</sup> Hierfür spricht eine Auslegung dieser Kompetenznorm in systematischer Zusammenschau mit den gleichheitsrechtlichen Anforderungen an eine äquivalenztheoretisch gerechtfertigte Steuer.

258 Vgl. auch *Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 zu den Brähler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe Heft 66, S. 57.

259 Vgl. *Wendt*, BB 1987, S. 1257, 1263.

260 So *Wendt*, BB 1987, S. 1257, 1263.

261 Vgl. aber die Erhöhung der Gewerbesteuerumlage gem. Art. 15 des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (StSenkG), BGBl. I 2000, S. 1433, 1466.

Im Einzelnen zu klären wäre die Verknüpfung der kommunalen Unternehmensteuer mit der subjektiven Leistungsfähigkeit des (Mit-)Unternehmers. Einerseits ist die kommunale Unternehmensteuer, soll sie unter den Kompetenztitel der Gewerbesteuer i.S.v. Art. 106 Abs. 6 GG gefasst werden, auf die steuerliche Abschöpfung objektiver Leistungsfähigkeit ausgerichtet (s. o. sub b)). Andererseits gilt es, die steuerliche Freistellung des individuellen Existenzminimums zumindest im Rahmen jeglicher Ertragsbesteuerung zu wahren. Zu erwägen wäre eine entsprechende Freibetragsregelung.<sup>262</sup> Jedenfalls könnten Merkmale subjektiver Leistungsfähigkeit, die nur im Rahmen der Ermittlung des Welteinkommens einer natürlichen Person realitäts- und sachgerecht beurteilt werden können, nicht umfassend berücksichtigt werden, sondern nur bezogen auf die örtlich radizierte Ertragszielung.

Insgesamt wäre eine kommunale Unternehmensteuer innerhalb der aufgezeigten verfassungsrechtlichen Grenzen grundsätzlich in verfassungskonformer Weise realisierbar. Sie entspräche in besonderer Weise dem kommunalen Interesse an einer finanziellen Rückkoppelung zur Wirtschaft. Durch eine kommunale Unternehmensteuer im System der geltenden Ertragsbesteuerung (Einkommensteuer und Körperschaftsteuer) würden wesentliche gleichheitsrechtliche Defizite der Gewerbesteuer im Kern behoben. Da sie aber nicht alle Einkunftsarten erfassen würde, könnte sie nicht systemimmanent gerechtfertigt werden. Die Friktionen einer äquivalenztheoretischen Steuerrechtfertigung entfielen freilich im Rahmen eines rechtsformneutralen Unternehmensteuersystems mit Inhabersteuer.

## 5. Allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung

### a) Gleichmäßige Besteuerung der Gemeindeeinwohner

In die Systematik des geltenden Ertragsteuerrechts würde sich eine allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung einfügen. Sie entspräche in ihrer Ausrichtung auf die Gemeindeeinwohner exakt der gemeindlichen Aufgabenstellung. Der gleichheitsrechtliche Rechtfertigungsbedarf einer kommunalen Unternehmensteuer erwächst – auch bei Zugrundelegung eines weiten Unternehmensbegriffs – daraus, dass sie zu einer definitiven Gewinnbelastung über die progressive Belastung durch die Einkommensteuer hinaus führt. Der eigentliche Verursacher gemeindlicher Lasten und Nutznießer gemeindlicher Infrastruktur ist aber der Mensch und nicht das Unternehmen.<sup>263</sup> Die verfassungsrechtlich vorgegebene Allzuständigkeit der Gemeinden im örtlichen Bereich ist auf

262 Vgl. Lang, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe Heft 66, S. 61: Abzug eines Existenzminimum-Pauschetrags.

263 Wendi, BB 1987, S. 1677, 1683.

das Wohl der Gemeindeeinwohner ausgerichtet. Sie bilden die maßgebliche örtliche Gemeinschaft (Art. 28 Abs. 2 S. 1 GG). Gemeinden sind Elemente einer gegliederten Demokratie.<sup>264</sup> Es geht um die Aktivierung der Beteiligten für ihre eigenen Angelegenheiten.<sup>265</sup> Dementsprechend versteht das Bundesverfassungsgericht unter Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft „diejenigen Bedürfnisse, die in der örtlichen Gemeinschaft wurzeln oder auf sie einen spezifischen Bezug haben, die also den Gemeindebürgern als solchen gemeinsam sind, indem sie das Zusammenleben und -wohnen der Menschen in der (politischen) Gemeinde betreffen“.<sup>266</sup> Dem entspricht eine Heranziehung der Allgemeinheit der Gemeindeeinwohner zur Steuerfinanzierung der auf die Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft bezogenen gemeindlichen Aufgabenerfüllung nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dies wäre durch eine allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung zu realisieren, die ggf. auch mit einer höheren Beteiligung der Gemeinden an der USt gekoppelt werden könnte.<sup>267</sup>

Freilich könnte man auch an eine kommunale Umsatzsteuer oder ein Hebesatzrecht hinsichtlich des Anteils der Gemeinden an der Umsatzsteuer denken. Eine derartige privatkonsumorientierte Ersetzung der Gewerbesteuer könnte Element einer Ökologisierung des Steuersystems sein.<sup>268</sup> Abgesehen davon, dass ein Hebesatzrecht auf den Anteil der Gemeinden an der Umsatzsteuer einer entsprechenden Regelung in Art. 106 Abs. 5 oder 5a GG bedürfte, erscheint eine Erfassung der Konsumgüterkäufe in der Gemeinde durch Gemeindeeinwohner jedoch kaum praktikabel.

264 Vgl. Dreier, in: Dreier, GG, Art. 28 Rdnr. 79 m.w.N.; aktuell bezogen auf das Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 18; Ritter, in: FS für Kruse, 2001, S. 472 m.w.N.

265 BVerfGE 52, S. 95, 111 f.

266 BVerfGE 79, S. 127, 152 f. – Rastede.

267 Zu Vorschlägen der Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine Gemeinde-Einkommensteuer s. stv. Keß, FR 2000, S. 695, 703; Dziadkowski, StuW 1987, S. 330, 338 f.; Wendt, BB 1987, S. 1677; Knobbe-Keuk, DB 1989, S. 1303, 1308. Der Ruding-Bericht schlägt vor, die Gewerbesteuer durch eine gewinnbezogene Steuer zu ersetzen, deren Bemessungsgrundlage der der KSt entspricht (BT-Drs. 13/4138, S. 230). International werden von den Gemeinden in den skandinavischen Ländern und in Belgien Hebesätze auf die staatliche Einkommensteuer erhoben (dazu Menzel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Belgien Rdnr. 10, Dänemark Rdnr. 90 ff.; Schweden Rdnr. 158 f.).

268 Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rdnr. 756; für eine schlüsselmäßig auf die Gemeinden aufzuteilende Beteiligung an der Umsatzsteuer schon Institut für Finanzen und Steuern, Modell für die Ablösung der Gewerbesteuer durch einen Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer, Heft 211, DB 1982, S. 2010.

Dem Interesse der Gemeinden an einer Gewerbeansiedlung zur Steigerung der eigenen Finanzkraft wäre im Rahmen einer allgemeinen kommunalen Ertragsbesteuerung entsprechend der verfassungsrechtlichen Aufgabenstellung der Gemeinden Rechnung zu tragen, d.h. bezogen auf deren Einwohner. Auf die Gemeindeeinwohner wären die Attraktivitätsinteressen der Gemeinden zu konzentrieren. Das Bemühen um Ansiedlung von Gewerbebetrieben müsste verstärkt unter dem Tenor der Schaffung von Arbeitsplätzen im Gemeindegebiet stehen.<sup>269</sup>

Soweit gegen eine Ersetzung der Einnahmen aus der Gewbesteuer der Betriebe durch zusätzliche Belastungen der Gemeindebürger bei der Einkommensteuer (einschließlich Lohnsteuer) vorgebracht wird, damit würde die Funktion der Gewbesteuer als Klammer zwischen Wirtschaft und Gemeinde unterlaufen,<sup>270</sup> wäre dem entgegenzuhalten, dass diese Klammer nur insoweit gemeindliche Aufgabe ist, als sie auf die Gemeindeeinwohner bezogen ist.

#### *b) Grundsätzliche Ausgestaltung*

Als mögliche Varianten einer allgemeinen kommunalen Ertragsbesteuerung kommen neben einer eigenständigen Gemeinde-Einkommensteuer Hebesatz- und Zuschlagsrechte zur Einkommensteuer, ggf. auch zur Körperschaftsteuer in Betracht.

Die Einführung einer eigenständigen Gemeinde-Einkommensteuer mit gemeindlicher Rechtsetzungs-, Verwaltungs- und Ertragsberechtigung<sup>271</sup> wäre mit ganz erheblichen Erhebungs- bzw. Verwaltungskosten verbunden.<sup>272</sup> Eine Gemeinde-Einkommensteuer auf der Grundlage direkter gemeindlicher Steuergestaltung wäre zudem kaum hinreichend in das Gesamtsteuersystem einzubinden.<sup>273</sup> Sollte eine die Gewbesteuer ersetzende eigenständige Gemeinde-Einkommensteuer den Anforderungen von Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG Rechnung tragen und zugleich in das Gesamtgefüge der staatlichen Ertragsbesteuerung einzubinden sein, so müsste es sich um eine Steuer handeln, deren Steuermessbetrag bundeseinheitlich geregelt wäre und bei der den Gemeinden ein Hebe-

269 Vgl. *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1684.

270 *Karrenberg*, ZKF 1995, S. 74, 79; vgl. dazu auch *Katz*, DÖV 2000, S. 235, 237.

271 *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1682.

272 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Gutachten und Stellungnahmen 1974–1987, 1988, S. 433; *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 471.

273 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Gutachten und Stellungnahmen 1974–1987, 1988, S. 433.

satzrecht zustünde.<sup>274</sup> In diesem Sinne soll die Gemeinde-Einkommensteuer an Steuerpflicht, Steuerbefreiung und Bemessungsgrundlage der staatlichen Einkommensteuer anknüpfen.<sup>275</sup> Nach Abzug bestimmter Freibeträge würde die Gemeinde einen begrenzten Steuersatz bestimmen.

Das Nebeneinander der staatlichen Einkommensteuer und einer eigenständigen kommunalen Einkommensteuer wäre ohne eine Abstimmung der beiden Steuern nach Inhalt und Erhebung nicht realisierbar. Eine völlig eigenständige kommunale Einkommensteuer wäre nicht praktikabel. Ist aber eine Akzessorietät der kommunalen Einkommensteuer zur allgemeinen Einkommensteuer letztlich unumgänglich, so sollten Friktionen bei der Detailabstimmung<sup>276</sup> vermieden werden. Dies spricht für die Ausgestaltung der kommunalen Einkommensteuer als hebesatzabhängige kommunale Zuschlagsteuer<sup>277</sup> zur Einkommensteuer.

Hierfür wäre die durch Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG eröffnete Möglichkeit zu nutzen, den Gemeinden durch Bundesgesetz ein Hebesatzrecht für ihren Anteil an der Einkommensteuer einzuräumen. Auf der Grundlage von Art. 106 Abs. 5 GG könnte ein Anteil an der staatlichen Einkommensteuer mit einem Hebesatzrecht versehen werden. Die Höhe dieses Anteils wie auch der Rahmen für das Hebesatzrecht (ggf. Vorgabe einer Spanne für den möglichen Hebesatz) wären an dem so abzudeckenden Volumen der Finanzierung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung auszurichten.

Insgesamt wäre der bislang durch die Gewerbesteuer finanzierte Bedarf der Gemeinden durch die allgemeine Ertragsteuer zu decken. Insoweit liegt es in der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit, ob der gesamte Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer dem Hebesatzrecht unterworfen werden muss, ob das Hebesatzrecht gedeckelt und ob die vom Hebesatzrecht nicht erfasste Einkommensteuer gesenkt werden soll. Eine Hebesatzbegrenzung ist konzeptionell nicht erforderlich, kann jedoch der Erreichung eines politisch gesetzten Gesamtbelastungsziels dienen. Gründe der Einfachheit der Besteuerung sprechen für das Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, welche – parallel zu einer allgemeinen Senkung der Einkommensteuer – an die Stelle der Gewerbesteuer und des derzeitigen Gemeindeanteils an der Einkom-

274 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Gutachten und Stellungnahmen 1974–1987, 1988, S. 433.

275 Vgl. stv. *Keß*, FR 2000, S. 695, 703.

276 Vgl. dazu Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Gutachten und Stellungnahmen 1974–1987, 1988, S. 432 ff.

277 Vgl. auch *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 21.

mensteuer i.H.v. 15 v.H. ihres Aufkommens treten würde.<sup>278</sup> Dadurch würde sich zugleich der Streit um die jährliche Zuweisung erübrigen.

Ggf. könnte auch eine etwaig verbleibende Finanzierungslücke der Gemeinden ergänzend durch eine begrenzte Erhöhung der Beteiligung am Umsatzaufkommen geschlossen werden.

Eine kommunale Zuschlagsteuer zur Einkommensteuer könnte in der Weise verwaltungstechnisch ausgestaltet werden, dass die Gemeinden in einem eigenen Steuerbescheid zur individuellen Einkommensteuerschuld einen prozentualen Zuschlag festsetzen würden. Die kommunale Zuschlagsteuer wäre jährlich – ohne Vorauszahlungen – zu veranlagern. Die individuelle Einkommensteuerschuld könnte den Gemeinden von den Finanzämtern mitgeteilt werden. Im Interesse größerer Rechtssicherheit sollte jedoch der Einkommensteuerbescheid als Grundlagenbescheid für den Zuschlag fungieren.

Die kommunale Einkommensteuer könnte aber auch von den Finanzämtern im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren bzw. im Lohnsteuer-Einzugsverfahren erhoben und an die Wohnsitzgemeinden weitergeleitet werden.<sup>279</sup> Sie wäre insoweit nach dem Vorbild der Kirchensteuer auszugestalten.<sup>280</sup> Die Einkommensteuer wäre Maßstabsteuer für die kommunale Einkommensteuer. Die Gemeinden setzten über ihr Hebesatzrecht die Steuersätze fest, wie auch die Kirchen die Steuersätze der Kirchensteuer. Im Übrigen läge die Verwaltung bei den staatlichen Finanzämtern, wofür dem Staat ein geringer Anteil des Aufkommens zufallen könnte. Der Einkommensteuer-Bescheid wäre Grundlagenbescheid, der Bescheid über die kommunale Einkommensteuer Folgebescheid. Dieser Gemeinde-Einkommensteuerbescheid wäre – wie der Kirchensteuerbescheid – im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung vom Finanzamt zu erteilen. Die Gemeinde-Einkommensteuer wäre – wie derzeit schon die Kirchensteuer – auch in das Lohnsteuerabzugsverfahren zu integrieren.<sup>281</sup> Bei der Ausstellung der Lohnsteuer-Karte (§ 39 EStG) könnte die Gemeinde

278 *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 19.

279 Vgl. etwa das sog. Breuel-Konzept des Niedersächsischen Finanzministeriums, Stbg. 1986, S. 260; van Scherpenberg, Zur Reform der Unternehmensbesteuerung in der nächsten Legislaturperiode, Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen, Heft 24, 1986, S. 5 ff.

280 *Tipke*, BB 1989, S. 1349, 1353; 1996, S. 717, 720.

281 *Tipke*, BB 1989, S. 1349, 1353; 1996, S. 717, 720; *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 23: „Beim Lohnsteuerabzug wäre der Gemeindefürschlag vom Arbeitgeber einzubehalten und an das Betriebsfinanzamt abzuführen, das ihn an die Wohnsitzgemeinde weiterzuleiten hätte. Dazu müsste die Gemeinde des ersten Wohnsitzes ihren Hebesatz auf der Lohnsteuerkarte vermerken, der für den Arbeitgeber bindend wäre. Das Verfahren entspräche im Wesentlichen der heutigen Handhabung bei der Kirchensteuer.“ Vgl. auch *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 475 f.

auf dieser den Hebesatz sowie eine Schlüsselzahl zur Bezeichnung der hebeberechtigten Gemeinde ausdrücken. Denkbar wäre dabei auch die Übernahme der Postleitzahl.<sup>282</sup> Die Finanzämter müssten das Aufkommen – ggf. nach Abzug einer „Inkassogebühr“ – den hebeberechtigten Gemeinden überweisen. Um etwaige verwaltungstechnische Schwierigkeiten zu vermeiden, die aus der Integration einer hebesatzabhängigen Zuschlagsteuer in das Lohnsteuerverfahren wegen der von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlichen Hebesätze erwachsen könnten,<sup>283</sup> könnte von einer solchen Integration jedoch auch abgesehen werden. Sofern dem Lohnsteuerabzug eine Einkommensteuer-Veranlagung nachfolgt, wäre an diese anzuknüpfen, andernfalls an die Höhe der abgeführten Lohnsteuer. In den letztgenannten Fällen könnte vom Arbeitnehmer eine entsprechende Erklärung gegenüber der Gemeinde unter Angabe der Höhe der abgeführten Lohnsteuer verlangt werden.

Im Ergebnis würden durch eine derartige hebesatzabhängige kommunale Zuschlagsteuer zur Einkommensteuer die Gemeindeeinwohner entsprechend ihrer individuellen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der allgemeinen gemeindlichen Aufgabenerfüllung herangezogen.<sup>284</sup>

Die hebesatzabhängige allgemeine kommunale Zuschlagsteuer zur Einkommensteuer verwirklicht genau das, worauf sowohl die grundsätzliche Rechtfertigung der kommunalen Ertragsbesteuerung wie auch Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG abzielen: die Finanzierung der gemeindlichen Lasten aus der Ertragskraft im Gemeindegebiet durch eine gleichmäßige Belastung der Gemeindebürger. Gemeindliche Infrastruktur wird sowohl von privaten Haushalten als auch von Unternehmen in Anspruch genommen. Beides wird durch die Zuschlagsteuer zur Einkommensteuer erfasst.

Bei der Verteilung des Steueraufkommens zwischen den Gemeinden wäre zu vermeiden, dass die Gewinne größerer ortsansässiger Unternehmen von auswärtigen Steuerpflichtigen versteuert würden.<sup>285</sup>

Die in Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. HS GG genannte „wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle“ ist speziell auf die ortsansässige Wirtschaft ausgerichtet.<sup>286</sup> Auch die Funktion der kommunalen Ertragsteuer, gerade die auf das Gemeindegebiet bezogene gemeindliche Aufgabenerfüllung zu finanzieren, spricht dafür, Einkünfte, die an einer Betriebsstätte erzielt werden, der Gemeinde zuzuweisen,

282 *Tipke*, BB 1989, S. 1349, 1353 Fn. 29; 1996, S. 717, 720 Fn. 60.

283 Hierauf verweist *Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 2000, S. 49, 127.

284 Vgl. auch *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 18 f.

285 Vgl. zur Problemstellung *Zimmermann*, Kommunalfinanzen, 1999, S. 180.

286 Vgl. Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände, Deutscher Bundestag, 14. Wahlperiode, 7. Ausschuss, Prot.Nr. 57, S. 529 f.

in deren Gebiet die Betriebsstätte liegt. Dies betraf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, freiberuflicher Tätigkeit, sowie Vermietung und Verpachtung. Fehlt es – so insbesondere bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitalvermögen – an einer Betriebsstätte, wäre nach dem Wohnsitzprinzip vorzugehen. Steuerberechtigt wären für unternehmerische Einkünfte die Betriebsstättengemeinden, für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Lagegemeinden und für alle anderen Einkünfte die Wohnsitzgemeinden.<sup>287</sup>

Den Anforderungen des Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. HS GG wäre genügt.<sup>288</sup> Der erforderliche Bezug zur Wirtschaftskraft der Gemeinde resultierte primär aus der Erfassung aller Betriebsstätten im Gemeindegebiet, aber auch aus dem Ansatz bei der Leistungsfähigkeit der Gemeindeeinwohner.<sup>289</sup> Die Einbeziehung auch ausländischer oder in anderen Gemeinden erzielter Einkünfte im Rahmen der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer widerspricht dem durch Art. 28 Abs. 2 GG vorgegebenen Örtlichkeitsbezug insoweit nicht, als auf die Leistungsfähigkeit der Gemeindeeinwohner abgestellt wird.<sup>290</sup> Durch die Anwendung eines proportionalen Hebesatzes auf die progressive Einkommensteuer ist die Steuerfreistellung des steuerlichen Existenzminimums gewährleistet.

Vor allem von kommunaler Seite wird bei Einführung einer Gemeinde-Einkommensteuer befürchtet, deren Einwohnerbezogenheit führe zu unvermeidbaren Verlusten der Kernstädte und Gewinnen der Umlandgemeinden.<sup>291</sup> Einer Aufkommenskonzentration zugunsten von Wohnsitz- und zu Lasten von Arbeitsplatzgemeinden bzw. einer unerwünschten Verlagerung des Steueraufkommens von Industriezentren auf Wohnorte wäre jedoch durch entsprechen-

287 Vgl. dazu *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 18; zur erforderlichen Zerlegung S. 23: „Bei Betriebsstätten eines Unternehmens in mehreren Gemeinden würde die Einkommen- und Körperschaftsteuer als Bemessungsgrundlage nach den Regeln der heutigen Zerlegung für die Gewerbesteuer aufgeteilt. Bezieht eine natürliche Person Einkünfte betrieblicher und anderer Art, so wäre ihre Einkommensteuer zur Bemessung der Zuschläge der Betriebs- und Wohnsitzgemeinde in Entsprechung zu § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG gemäß dem Anteil dieser Einkünfte an der Summe der Einkünfte aufzuteilen.“ Im Einzelnen zur Steuerpflicht *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 472 f.

288 *Birk*, in: AK, GG, II, Art. 106 Rdnr. 38.

289 Zur möglichen Ausgestaltung der Steuerpflicht im Einzelnen vgl. *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 19 ff.

290 Dass sich eine kommunale Einkommensteuer nicht auf das im Gemeindegebiet erwirtschaftete Einkommen bezöge, sondern auf das Welteinkommen der Gemeindeeinwohner, wäre im Unterschied zur kommunalen Unternehmensteuer nicht zu beanstanden, da die Rechtfertigung der gemeindlichen Einkommensteuer innerhalb des Gemeindegebiets nicht äquivalenztheoretisch bei der auf das Gemeindegebiet mit seiner Infrastruktur bezogenen Ertragserzielung ansetzt.

291 Stv. *Karrenberg*, ZKF 1986, S. 170, 172 f.; s. etwa auch *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 305.

de Aufteilungsregeln,<sup>292</sup> ggf. auch durch eine Erhöhung des Anteils der Gemeinden an der Umsatzsteuer zugunsten der Betriebsgemeinden<sup>293</sup> zu begegnen, insbesondere aber durch die Einbeziehung der Körperschaftsteuer.<sup>294</sup>

In gleicher Weise, wie im Hinblick auf die Besteuerungsgleichheit die geltende Einkommensteuer der Ergänzung durch die Körperschaftsteuer bedarf,<sup>295</sup> so müsste auch eine gemeindliche Einkommensteuer mit einer entsprechenden Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften einhergehen.<sup>296</sup> Auch die Körperschaft erlangt durch wirtschaftliche Ertragserzielung objektive Leistungsfähigkeit und ist insoweit grundsätzlich ebenso wie Personenunternehmen zu belasten. Dies gilt auch im kommunalen Bereich. Ein kommunaler Zuschlag auf die Körperschaftsteuer setzte jedoch voraus, dass gem. Art. 106 Abs. 5 S. 1 GG den Kommunen auch ein Anteil an dem Aufkommen der Körperschaftsteuer zustünde. Auch wäre ein etwaiges Hebesatzrecht in Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG erst vorzusehen. Die Eignung der Körperschaftsteuer als Gemeindesteuer erscheint jedoch insofern problematisch,<sup>297</sup> als Unternehmensgewinne am Unternehmenssitz ausgewiesen werden.<sup>298</sup> Den für eine kommunale Ertragsteuer erforderlichen örtlichen Bezug weisen demgegenüber die einzelnen Betriebsstätten auf. Dem könnte jedoch durch o.g. Zerlegung Rechnung getragen werden.

Die geltende Gewerbesteuer wäre danach durch einen proportionalen Zuschlag zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<sup>299</sup> mit eigenem Hebesatzrecht der Gemeinden zu ersetzen.

292 Vgl. dazu *Broer*, DStZ 2001, S. 622 ff. insbesondere mit dem Vorschlag, die Einkommensteuer nicht mehr ausschließlich nach dem Wohnsitz, sondern z.B. zu 50 % nach den Betriebsstätten zu verteilen.

293 *BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 27 f.

294 Vgl. *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 470, 472; *Reiß*, DStR 1999, S. 2011, 2018; *Broer*, DStZ 2001, S. 622, 624; kritisch jedoch *Karrenberg*, ZKF 1995, S. 74, 79.

295 Dazu im Einzelnen *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 16 ff. – Um der doppelten Belastung von Dividenden zu begegnen, wären die Dividenden vom Gemeindezuschlag des Anteilseigners auszunehmen (*BDI/VCI*, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 22 f.).

296 Alternativ dazu käme – freilich mit einem nicht unerheblichen Verwaltungsaufwand verbunden – eine Beschränkung der Gemeindeeinkommensteuer auf den entnommenen Gewinn in Betracht. Vgl. *Wendt*, BB 1987, S. 1677, 1685.

297 Gänzlich ablehnend *Zimmermann*, Kommunalfinanzen, 1999, S. 172.

298 Kritisch gegenüber einer Körperschaftsteuerbeteiligung der Gemeinden wegen unstetiger Aufkommensentwicklung und starken örtlichen Unterschieden im Aufkommen *Karrenberg*, ZKF 1995, S. 74, 79.

299 So *Ritter*, in: FS für Kruse, 2001, S. 470 ff.; *ders.*, BB 1993, S. 297, 300; *Reiß*, DStR 1999, S. 2011, 2018 f.; vgl. auch *Rädler*, DStJG 16 (1994), S. 277, 278; ebenso *Broer*, DStZ 2001, S. 622, der ein Zuschlagsrecht auf ESt und KSt fordert, um Verwerfungen bei den kommunalen Steuereinnahmen zu vermeiden.

## V. Fazit

Die geltende Gewerbesteuer schöpft dieselbe objektive Leistungsfähigkeit ab wie Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Wenngleich die Einkommensteuer zusätzlich der subjektiven Leistungsfähigkeit des Unternehmensträgers Rechnung trägt, greift sie wie die Gewerbesteuer in die unternehmerische Ertragszerzielung im Rahmen von Art. 12 bzw. 14 GG ein. Die Belastungswirkungen beider Steuereingriffe sind wegen ihrer gleichen Zielrichtung zu addieren. Hieran ändert die Verzerrung des Ertragsteuercharakters der Gewerbesteuer durch noch verbliebene objektivierende Hinzurechnungen bzw. Abzüge nichts, zumal die Gewerbesteuer verfassungsrechtlich nur als Ertragsteuer gerechtfertigt werden kann.

Die gleichheitswidrige Sonderbelastung durch die Gewerbesteuer kann grundsätzlich – im Rahmen von Art. 106 GG – durch eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld behoben werden. Das Anrechnungsmodell des § 35 EStG birgt jedoch seinerseits diverse gleichheitswidrige Strukturdefizite. Die angestrebte Kompensation der Gewerbesteuer-Belastung wäre nur durch den vollen Abzug der festgesetzten Gewerbesteuer von der Einkommensteuer zu erreichen, wobei die Möglichkeit einer Steuererstattung<sup>300</sup> oder zumindest einer unbegrenzten Übertragbarkeit der Steuerermäßigung in die folgenden Perioden<sup>301</sup> (bei gleichzeitigem Verbot der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe) vorzusehen wäre.<sup>302</sup> Eine derartige deckungsgleiche Anrechnung entspricht jedoch den gemeindlichen Gestaltungsinteressen nicht. Auch die Notwendigkeit einer Abstimmung mit der Gewerbesteuerbelastung der körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne zeigt, dass das Anrechnungsmodell lediglich als übergangsweise Not- bzw. Ersatzlösung bis zu einer (zeitnahen) Neugestaltung der Gewerbesteuer zu rechtfertigen ist.<sup>303</sup>

<sup>300</sup> Vgl. auch *Korezkij*, BB 2001, S. 389, 394.

<sup>301</sup> Für eine periodenübergreifende Berücksichtigung der Steuerermäßigung des § 35 EStG auch *Herzig/Lochmann*, DB 2000, S. 1192, 1202; *dies.*, DB 2000, S. 1728, 1735; *Förster*, FR 2000, S. 866, 870; *Rödder/Schumacher*, DStR 2000, S. 353, 363; *Wendt*, FR 2000, S. 1173, 1178. – Der Gesetzgeber könnte sich an der Regelung des § 34f Abs. 3 EStG orientieren, worin ein Rück- und Vortrag nicht ausgenutzter Kindergeldbeträge vorgesehen ist.

<sup>302</sup> Vgl. den Vorschlag von *Korezkij* (BB 2001, S. 389, 394), § 35 EStG zu einer pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer unabhängig vom Anfall der Einkommensteuer und unabhängig vom Betrag der gewerblichen Einkünfte umzugestalten, wobei der Betrag der Steuerermäßigung gesondert festgestellt werden und in die nächsten Perioden – unbegrenzt in Höhe und Zeit – vortragbar sein soll.

<sup>303</sup> Vgl. *Brühler* Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 89.

Alternative Finanzierungsquellen für die Kommunen sind im Bereich einer kommunalen Ertragsbesteuerung zu suchen. Eine kommunale Unternehmensteuer mit Hebesatzrecht wäre unter den Typus der Gewerbesteuer i.S.v. Art. 106 GG fassbar. Die Beschränkung auf i.w.S. unternehmerische Einkünfte wäre im geltenden Ertragsteuersystem äquivalenztheoretisch zu rechtfertigen. Dabei wäre auf die Nutzung der gemeindlichen Infrastruktur für die belastete wirtschaftliche Ertragserzielung durch geschäftlichen Kontakt mit Dritten am gemeindlichen Markt abzustellen. Angesichts der sich dabei ergebenden gleichheitsrechtlichen Problematik wäre – solange der Systemwechsel zu einer Inhabersteuer nicht vollzogen ist – eine allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung vorzuziehen. Als praktikable Lösung zu empfehlen wäre eine Annexsteuer zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer mit einem gemeindlichen Hebesatzrecht, wobei hinsichtlich der Körperschaftsteuer Art. 106 Abs. 5 GG ergänzt werden müsste. Der zentrale Vorteil einer allgemeinen kommunalen Ertragsbesteuerung liegt in der Erhöhung der Transparenz der Kommunalfinanzen und der Sensibilisierung der Gemeindebürger, auf die sich die gemeindliche Aufgabenerfüllung bezieht, für die Finanzierung dieser Aufgabenerfüllung. Die Gemeindeeinwohner entscheiden via Hebesatz über das Volumen der Einnahmen, mit denen die von ihnen geforderten Ausgaben gedeckt werden.

Die Abschaffung der Gewerbesteuer zugunsten einer allgemeinen kommunalen Ertragsbesteuerung wäre freilich nur ein Etappensieg auf dem Weg zu einem belastungsgleichen Unternehmensteuersystem. Entfällt das Vehikel der pauschalen Gewerbesteueranrechnung, so tritt das Fernziel der Rechtsformneutralität wieder klar zu Tage.

# Steuerliche Behandlung der Unternehmensumwandlung<sup>1</sup>

Dr. Thomas Rödder

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn

## Inhaltsübersicht

- I. Ziel des Beitrags
- II. Steuerneutraler Reserventransfer zwischen verschiedenen Steuersubjekten
  - 1. Grundsatz der Steuersubjektidentität von stillen Reserven/Definition des Steuersubjekts
    - a) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers
    - b) Erforderliche Änderungen
  - 2. Voraussetzungen des steuerneutralen Reserventransfers zwischen verschiedenen Steuersubjekten
    - a) Erfasste Umwandlungsvarianten
    - b) Abgrenzung des qualifizierten Übertragungsobjekts
    - c) Buchwertverknüpfung/Abhängigkeit von der handelsbilanziellen Abbildung der Umwandlung
    - d) Ex tunc wirkende Sperrfristen/Bedeutung der Beteiligung von Kapitalgesellschaften
    - e) Ultima-ratio-Besteuerung
- 3. Rechtsfolgen des steuerneutralen Reserventransfers zwischen verschiedenen Steuersubjekten
  - a) Verdoppelung von stillen Reserven/Regelungen im Hinblick auf eine mögliche Verbesserung des Steuerstatus
  - b) Irrelevanz von Übernahmeverlusten
  - c) Schicksal von Verlustvorträgen
- III. Steuerfreie Reservenrealisierung
  - 1. Voraussetzungen der steuerfreien Reservenrealisierung
    - a) Erstreckung der Dividendenfreistellung auf realisierte Reserven in Kapitalanteilen von Kapitalgesellschaften
    - b) Freistellung realisierter Reserven in Kapitalanteilen von natürlichen Personen bei geeigneter Reinvestition
  - 2. „Rechtsfolgen“ der steuerfreien Realisierung beim Veräußerer für den Erwerber
- IV. Resümee

## I. Ziel des Beitrags

Hauptanliegen dieses Beitrags ist es, die Wertentscheidungen des Gesetzgebers herauszuarbeiten, die in den für Umwandlungen besonders wichtigen Regeln des geltenden Steuerrechts derzeit zum Ausdruck kommen, ihre Rechtferti-

<sup>1</sup> Steuerrechtsänderungen durch das UntStFG vom 20. 12. 2001 (BGBl. I, S. 3858) sind im Manuskript berücksichtigt worden.

gung zu hinterfragen und die erforderlichen wesentlichen Änderungen der Umwandlungsbesteuerung aufzuzeigen. Basis für das Gros der Überlegungen ist dabei das nun durch den Steuergesetzgeber im StSenkG gewählte Unternehmensbesteuerungssystem. Die Betrachtung konzentriert sich auf das Ertragsteuerrecht und dabei auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Gewerbesteuerliche Besonderheiten werden nicht erwähnt. Auch die Grunderwerbsteuer wird ausgespart (nur Hinweis darauf, dass § 1 VII GrEStG-E i. d. F. des RegE des UntStFG v. 15. 8. 2001 leider nicht Gesetz geworden ist).

## II. Steuerneutraler Reserventransfer zwischen verschiedenen Steuersubjekten

### 1. Grundsatz der Steuersubjektidentität von stillen Reserven/Definition des Steuersubjekts

#### a) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers

Im Ertragsteuerrecht gilt der Grundsatz der Steuersubjektidentität von stillen Reserven, weil sowohl die Einkommen- als auch die Körperschaftsteuer Personensteuern sind. Das bedeutet, dass stille Reserven grundsätzlich immer dann, wenn sie die Sphäre eines Steuersubjekts verlassen, zu realisieren sind.

Bei der Definition des Steuersubjekts knüpft das Ertragsteuerrecht derzeit an jeden einzelnen Rechtsträger an (betr. im Grundsatz natürliche Personen und Kapitalgesellschaften; Mitunternehmenschaften werden auf Grund ihres besonderen steuerlichen Status grundsätzlich als transparent und nur für einige ertragsteuerliche Fragen als Rechtsträger betrachtet). Auch das steuerliche Organisationsregime ändert an der rechtsträgerbezogenen Sichtweise nichts. Damit bewirkt auch jede Umwandlung, wenn sie zu einer Vermögensübertragung von einem auf den anderen Rechtsträger führt<sup>2</sup>, im Grundsatz ein Reservenrealisationsproblem<sup>3</sup>.

Das Postulat der Steuersubjektidentität von stillen Reserven gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Gerade im Zusammenhang mit Umwandlungen hält das Ertragsteuerrecht eine Vielzahl von Ausnahmenormen bereit. Derartige Normen enthält derzeit insbesondere das UmwStG, aber auch das EStG und das KStG.

2 Bzw. beim sog. „kreuzenden Formwechsel“ (Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft et vice versa) für steuerliche Zwecke so gewertet wird.

3 Die Besonderheiten, die aus dem neuen Körperschaftsteuersystem für die Gesellschafterebene resultieren, ändern daran nichts. Sie können aber zur steuerlichen Freistellung realisierter stiller Reserven führen. Näheres dazu w. u.

Hintergrund ist die Erkenntnis, dass Umwandlungen (wie auch andere Formen von Umstrukturierungen) idealiter dem Erhalt und der Verbesserung der Erwerbsgrundlagen dienen und nicht der Erzielung von Markteinkommen. Das übertragene Vermögen wird bei Umwandlungen entweder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an die Überträgerin oder deren Gesellschafter oder ohne Gegenleistung transferiert, wobei im letztgenannten Fall Gesellschaftsrechte an der Überträgerin untergehen bzw. gemindert werden. Andere Gegenleistungen sind bei Umwandlungen entweder nur sehr begrenzt zulässig oder sogar generell unzulässig<sup>4</sup>. Steuerrechtlich kann deshalb das Markteinkommensprinzip (Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips i. V. m. dem Übermaßverbot bzw. dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz) als Rechtfertigung dafür herangezogen werden, dass bei Umwandlungen trotz technischen Vorliegens eines (allerdings – wie erläutert – besonderen) Umsatzaktes auf eine Realisation verzichtet und ein Übergang der stillen Reserven im übertragenen Vermögen von einem auf das andere Steuersubjekt zu Buchwerten akzeptiert wird, so dass es erst bei einer Realisation durch die Übernehmerin zu einer Besteuerung kommt. Allerdings enthält insoweit das derzeitige Steuerrecht mehrere ergänzende einschränkende Bedingungen, die w. u. im Einzelnen dargestellt und auf ihre Rechtfertigung hin untersucht werden.

#### *b) Erforderliche Änderungen*

Die Grundaussage der nur ausnahmsweisen Durchbrechung der Steuersubjektidentität von stillen Reserven ist im derzeitigen (Personen-)Besteuerungssystem notwendigerweise aufrechtzuerhalten. Allerdings müssen die Voraussetzungen, die bei Umwandlungen erfüllt sein müssen, damit die Durchbrechung ausnahmsweise akzeptiert wird, im Einzelnen hinterfragt und ggf. geändert werden. In Umwandlungsfällen sollte, so weit mit der Vermögensübertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten im beschriebenen Sinne ein interpersonaler Reserventransfer unvermeidbar einhergeht, dieser immer dann akzeptiert werden, wenn ein „qualifiziertes unternehmerisches Engagement“ übertragen wird und die Steuerverhaftung der stillen Reserven sichergestellt ist. Weiterer Voraussetzungen bedarf es im Normalfall nicht. Im Einzelnen dazu w. u.

Für den Bereich von Mitunternehmerschaften ist die Frage wichtig, ob man sie jedenfalls für Zwecke umwandlungsbedingter Vermögensübertragungen er-

<sup>4</sup> Deshalb wird hier auch nicht weiter problematisiert, dass die Möglichkeiten der steuerunschädlichen Gewährung anderer Gegenleistungen in den einzelnen umstrukturierungsrelevanten Normen derzeit sehr unterschiedlich geregelt sind, was man durchaus auch als änderungsbedürftig ansehen kann.

tragsteuerlich im Grundsatz als transparent ansieht. Bejaht man dies<sup>5</sup>, so folgt daraus, dass die Mitunternehmerschaft, so weit an ihr der Mitunternehmer beteiligt ist, für umwandlungsbedingte Vermögensübertragungen (solche gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten) schon kein anderes Steuersubjekt als der Mitunternehmer ist. Deshalb sollte die Erfolgsneutralität umwandlungsbedingter Übertragungsvorgänge vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft et vice versa insoweit in jedem Fall (also insbesondere auch bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern) ohne jede weitere Voraussetzung – von der Notwendigkeit der unveränderten Steuerverhaftung der stillen Reserven abgesehen – gegeben sein (s. auch den Gedanken des § 6 V 1 EStG). Für §§ 6 V 4 bis 6 und 16 III 3 und 4 EStG i. d. F. des UntStFG besteht insoweit schon im Ansatz keine Berechtigung.

Darüber hinaus ermöglicht es die besondere ertragsteuerliche Struktur des mitunternehmerisch gehaltenen Vermögens, dass auch dann, wenn ein Mitunternehmer zu weniger als 100% an „seiner“ Mitunternehmerschaft beteiligt ist, bzw. dann, wenn man die Personengesellschaft für umwandlungsbedingte Vermögensübertragungen nicht im Grundsatz als transparent ansehen sollte, in Umwandlungsfällen mit Vermögensübertragungen vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft und umgekehrt ein Steuersubjektwechsel übertragener stiller Reserven durch besondere steuerliche Bilanzierungsmaßnahmen (derzeit insbesondere steuerliche Ergänzungsbilanzen) vermieden werden kann. Diese in Umwandlungsfällen so weit wie möglich zuzulassen, ist auf Grund des Markteinkommensprinzips geboten. Das bedeutet, dass auch bei Vorhandensein weiterer Mitunternehmer bzw. bei Verneinung der Transparenz von Personengesellschaften steuerliche Erfolgsneutralität auch bei umwandlungsbedingter Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft et vice versa möglich sein muss, da bzw. so weit ein interpersonaler Reserventransfer vermeidbar ist. Das derzeitige Recht ist insoweit allerdings inkonsequent: Zum einen werden steuerliche Ergänzungsbilanzen in § 6 V 3 EStG nicht grundsätzlich zur Voraussetzung der ertragsteuerneutralen Einzelwirtschaftsgüterübertragung gemacht<sup>6</sup>. Zum anderen werden Ergänzungsbilanzen nur als Wertkorrekturbilanzen zur Gesamthandsbilanz verstanden, sind also nachzeitigem Verständnis bspw. in Fällen der Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten überhaupt nicht einsetzbar.

Letzteres führt zu der Aufgabenstellung, auch über steuerliche Ergänzungsbilanzen hinaus technische Möglichkeiten dafür zu entwickeln, umwandlungs-

5 Es ist nicht erkennbar, warum dies im hier interessierenden Zusammenhang nicht der Fall sein sollte.

6 S. aber die Bedeutung der Ergänzungsbilanzbildung in § 6 V 4 EStG.

bedingt bewegte stille Reserven „mitunternehmertreu“ zugeordnet zu halten. Gelingt dies (z. B. durch Etablierung von Kapitalanpassungsposten in den Fällen, in denen Ergänzungsbilanzen nicht denkbar sind<sup>7</sup>), ist dem Postulat der Steuersubjektidentität von stillen Reserven Rechnung getragen. Die Frage nach den Voraussetzungen einer Durchbrechung der Subjektidentität von stillen Reserven würde sich dann in diesen Fällen gar nicht weiter stellen.

In allen Fällen, in denen umwandlungsbedingt bewegte stille Reserven „mitunternehmertreu“ zugeordnet bleiben können, fehlt für §§ 6 V 4 bis 6, 16 III 3 und 4 EStG i. d. F. des UntStFG jede Berechtigung.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass eine über den einzelnen Rechtsträger hinausgehende Definition des Steuersubjekts bspw. im Sinne einer echten Konzernbesteuerung naturgemäß auch die Umwandlungsbesteuerung deutlich vereinfachen würde. Dann wäre eine Umwandlung innerhalb des Steuersubjekts „Konzern“ nichts anderes als das Bewegen von Wirtschaftsgütern von einer in eine andere Betriebsstätte des Steuerpflichtigen. Die Erfolgsneutralität wäre – bei unveränderter Steuerverhaftung der stillen Reserven – ex definitione gesichert (erneut Hinweis auf den Gedanken des § 6 V 1 EStG). Bei den neuen „großen“ Steuersubjekt überschreitenden Umwandlungsvorgängen bestünden die bisherigen Realisationsprobleme von Umwandlungen dagegen fort.

Indessen: Ob eine Veränderung der Definition des Steuersubjekts (z. B. i. S. einer echten Konzernbesteuerung) sinnvoll wäre, kann nicht nur anhand der Besteuerungsprobleme von Umwandlungen beantwortet werden. Das Problem ist deutlich vielschichtiger. So würde eine Konzernbesteuerung zwar auch ansonsten Zwischengewinnrealisationen und Ergebnisverrechnungsprobleme sowie bspw. § 3c EStG-, vGA- und vE-Fragen im Konzern beseitigen (jedenfalls in den nationalen Grenzen). Auf der anderen Seite ergeben sich aber vielfältige neue Probleme (z. B. Fragen der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Konzernabschlusses [HGB, IAS, US GAAP], der ja regelmäßig grenzüberschreitend aufgestellt ist, sowie allgemein der Bemessungsgrundlagenermittlung für den Konzern, der erforderlichen Beteiligungsquote, der Besteuerung der Ergebnisanteile außenstehender Gesellschafter, des Procederes bei einer Veränderung des Konsolidierungskreises, der Besteuerung beim Beginn und bei Ende der Konzernbesteuerung, der Abstimmung mit den ausländischen Steuerrechtsordnungen und den bestehenden DBA etc.). Überdies muss man sehen, dass die Definition des Konzerns als Steuersubjekt von restriktive-

<sup>7</sup> Das zu lösende Problem bei der weiteren Behandlung (Auflösung) von Kapitalanpassungsposten ist die Bindung an die Entwicklung der stillen Reserven in den zwischen den Mitunternehmern „verschobenen“ Wirtschaftsgütern. Alternativ wäre auch statt einer Kapitalkonten- eine Buchwertanpassung denkbar.

ren Voraussetzungen als die gegenwärtige Organschaft abhängig gemacht werden könnte. Sie könnte auch zu einem Verlust von steuerpolitisch bewusst eingeräumten Handlungsmöglichkeiten führen, die gegenwärtig aus der rechtsträgerbezogenen Besteuerung resultieren (insbesondere Hinweis auf § 8b II KStG). Die Diskussion dürfte insoweit noch nicht annähernd intensiv genug geführt worden sein, um dem Thema bereits konkret näherzutreten zu können.

## 2. Voraussetzungen des steuerneutralen Reserventransfers zwischen verschiedenen Steuersubjekten

### a) Erfasste Umwandlungsvarianten

#### aa) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers

Die besonders wichtigen Vorschriften der §§ 1 bis 19 UmwStG erfassen als Umwandlungsvarianten nur nach deutschem UmwG erfolgende Umwandlungen von unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland. Ausländische Umwandlungen bzw. Umwandlungen unter Beteiligung ausländischer Rechtsträger werden nicht erfasst (aber auch Hinweis auf § 12 II 2 KStG i. d. F. des UntStFG). Überhaupt sind die Möglichkeiten der Umwandlung zu Buchwerten ganz wesentlich national beschränkt (wobei allerdings darauf hinzuweisen ist, dass auch das Gesellschaftsrecht „echte“ grenzüberschreitende Umwandlungen derzeit praktisch noch nicht vorsieht). Lediglich §§ 20 ff. UmwStG sehen für bestimmte ausländische bzw. grenzüberschreitende Einbringungsvarianten denkbare erfolgsneutrale Konstellationen vor, und auch im Zusammenhang mit Mitunternehmerschaften sind ausnahmsweise ausländische bzw. grenzüberschreitende erfolgsneutrale Umwandlungsvorgänge vorstellbar (bspw. gem. § 24 UmwStG sowie gem. § 6 III EStG [Anwachsungsgestaltungen]).

#### bb) Erforderliche Änderungen

Die Anknüpfung der wesentlichen ertragsteuerlichen Sonderregeln für Umwandlungen an inländische Umwandlungsvorgänge und inländische Rechtsträger ist in der Sache nicht gerechtfertigt. Auch das Streben nach ausreichender Rechtssicherheit, das bisweilen als Begründung vorgebracht wird, genügt als Rechtfertigung nicht. Der Gesetzgeber hat dies nun selbst mit § 12 II 2 KStG i. d. F. des UntStFG exemplarisch verdeutlicht. Zwar muss selbstverständlich die inländische Steuerhaftung der bei einer Umwandlung bewegten stillen Reserven im Regelfall sichergestellt sein (dazu auch näher w. u., insbesondere auch zu den Fällen des ausnahmsweise akzeptierten „Exports“ von stillen Reserven). Ist dies aber der Fall, ist kein Grund erkennbar, warum

nicht auch ausländische Umwandlungen bzw. Umwandlungen unter Beteiligung ausländischer Rechtsträger den inländischen steuerneutralen Reserventransfer ermöglichen können sollen.

§ 12 II 2 KStG i. d. F. des UntStFG macht insoweit einen Anfang, mehr nicht. Die Norm begreift ausländische Verschmelzungen, die deutschen Verschmelzungen vergleichbar sind, dann nicht als Realisationstatbestand für inländisches Betriebsstättenvermögen, wenn die Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland sichergestellt ist. Warum aber zusätzlich im Ausland eine Buchwertfortführung nötig sein soll (und nicht nur in Deutschland hinsichtlich des deutschen Betriebsstättenvermögens für steuerliche Zwecke), ist genauso wenig erklärbar wie das Abstellen auf eine Verschmelzung statt allgemein auf eine Umwandlung<sup>8</sup>. Überdies muss klargestellt werden, dass es insoweit auch nicht auf die Rechtskonstruktion der Gesamtrechtsnachfolge ankommen kann, weil diese nicht in allen Staaten bekannt ist; entscheidend muss vielmehr der wirtschaftliche Gehalt der Umwandlungsmaßnahme sein (insoweit die Vergleichbarkeit ausländischer mit inländischen Umwandlungen herauszuarbeiten, ist die Aufgabe).

Nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang, dass nicht auch, wie ursprünglich geplant, § 13 UmwStG auch auf ausländische Umwandlungen entsprechend anwendbar erklärt worden ist.

Nicht erklärbar ist des Weiteren, dass grenzüberschreitende Einbringungsvorgänge in Nicht-EU-Staaten nicht vergleichbar erfolgsneutral möglich sind wie die in § 23 UmwStG geregelten EU-Einbringungsvorgänge. Zwar ist die Bedeutung dieser Möglichkeiten insbesondere in den Fällen des Anteilstauschs, in denen § 8b II KStG greifen kann, nicht mehr so groß wie bisher. Dies ändert aber nichts an der nach wie vor in anderen Fällen benötigten erfolgsneutralen Umwandlungs-/Einbringungsmöglichkeit. Auch hier besteht Nachbesserungsbedarf.

Erwogen werden sollte überdies, Ersatzkonstruktionen für grenzüberschreitende Verschmelzungen etc. steuerlich erfolgsneutral zuzulassen, solange die zivilrechtlichen Möglichkeiten dazu noch nicht gegeben sind. Weshalb soll nicht eine grenzüberschreitende Betriebseinbringung mit anschließender Liquidation der einbringenden deutschen Kapitalgesellschaft erfolgsneutral zugelassen werden, wenn und soweit das übertragene Vermögen in Deutschland steuerverhaftet bleibt und auch die Anteile an der Übernehmerin bei den Gesellschaftern der beendeten Überträgerin in gleichem Maße wie die Anteile an der Überträgerin steuerverhaftet sind bzw. entsprechend behandelt wer-

<sup>8</sup> So müsste z. B. auch eine ausländische Spaltung unschädlich sein. Auch Hinweis auf § 23 II UmwStG, der in einigen dem Anwendungsbereich des § 12 II 2 KStG vergleichbaren Fällen mit anderen Vorgaben einschlägig sein kann.

den? Warum soll (die zivilrechtlichen Probleme der Sitztheorie einmal außer Betracht lassend) eine grenzüberschreitende Sitzverlegung zur Ermöglichung einer Fusion gem. § 12 I KStG zwangsrealisierend sein (bzw. jedenfalls von einer entsprechenden Realisation bedroht sein), wenn und soweit das übertragene Vermögen in Deutschland steuerverhaftet bleibt und auch die Anteile an der „auswandernden“ Gesellschaft in Deutschland steuerverhaftet bleiben? Spätestens dann, wenn im Zuge des Projekts der Europäischen Aktiengesellschaft grenzüberschreitende Fusionen rechtlich ermöglicht werden, wird sich insoweit auch der steuerliche Regelungszwang ergeben (auch Hinweis auf die bisher nicht umgesetzten Teile der steuerlichen EU-Fusionsrichtlinie, die z. T. noch weitergehend sind).

Im Übrigen sollte auch im AStG für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung jeder Umwandlungsvorgang, der nach Maßgabe des deutschen UmwStG erfolgsneutral abgewickelt werden könnte, ohne steuerliche Folgen bleiben. Denn es ist nicht einsehbar, dass das AStG für ausländische Fälle strenger wirkt als das UmwStG in vergleichbaren Fällen mit unmittelbarer Inlandsberührung. Insoweit bedarf es einer Ergänzung des § 10 III AStG. § 8 I Nr. 9 AStG i. d. F. UntStFG hilft nicht für alle betroffenen Fallkonstellationen.

### *b) Abgrenzung des qualifizierten Übertragungsobjekts*

#### *aa) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers*

Umwandlungen sind häufig mit der Übertragung des gesamten Vermögens des umgewandelten Rechtsträgers verbunden. Nicht selten werden aber auch nur Teile des Vermögens des von der Umwandlung betroffenen Rechtsträgers übertragen. Insoweit verlangt das UmwStG die Übertragung eines „qualifizierten unternehmerischen Engagements“, was mit Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, Teil eines Mitunternehmeranteils oder einer qualifizierten Kapitalgesellschaftsbeteiligung (z. T. 100%, z. T. „stimmrechtsmehrheitsvermittelnd“) gleichgesetzt wird (im Detail abweichend in der Definition des qualifizierten unternehmerischen Engagements § 6 III EStG und § 16 III 2 EStG). Lediglich außerhalb des UmwStG wird auch die umwandlungsbedingte Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern ohne Realisation von stillen Reserven zugelassen. Dem liegt – wie bereits angesprochen – regelmäßig die besondere ertragsteuerliche Würdigung mitunternehmerisch gehaltenen Betriebsvermögens zu Grunde (insbesondere Hinweis auf §§ 6 V 3 EStG, 16 III 2 EStG).

#### *bb) Erforderliche Änderungen*

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die Voraussetzungen eines Teilbetriebs im Wesentlichen nach den von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung zu § 16 EStG entwickelten Grundsätzen zu beurteilen. D. h., dass

ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter (die Betätigung des Teilbetriebs muss sich von der übrigen gewerblichen Betätigung abheben und unterscheiden)<sup>9</sup>, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs gegeben sein muss, der für sich lebensfähig ist<sup>10</sup>, und dass sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs Übertragungsgegenstand sein müssen<sup>11</sup>.

In der Praxis ist die zuletzt genannte Voraussetzung häufig die entscheidende. Angesichts des sehr restriktiven Rechtsprechungsverständnisses der wesentlichen Betriebsgrundlage insbesondere im Zusammenhang mit Grundstücken und der These von der Schädlichkeit der gemischt genutzten wesentlichen Betriebsgrundlage<sup>12</sup> kann sie für die Erfüllung die Teilbetriebsvoraussetzung in der Praxis nicht selten ein unüberwindbares Hindernis bedeuten. Der Zustand ist unerfreulich.

Mit dem Ziel der Abgrenzung des für eine erfolgsneutrale Umwandlung notwendigen „qualifizierten unternehmerischen Engagements“ ist all dies nicht zu rechtfertigen. Was spricht denn dagegen, dass eine selbstständige organisatorische Einheit, die lebensfähig ist, auch dann als Teilbetrieb qualifiziert wird, wenn einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen in ihrer Nutzung „nur“ durch einen langfristigen Vertrag abgesichert sind? Warum können vor diesem Hintergrund von mehreren unternehmerischen Engagements gemeinsam genutzte wesentliche Betriebsgrundlagen nicht unschädlich demjenigen vermögensmäßig zugeordnet werden, der sie am meisten nutzt? Und weiter: Ist nicht auf Grund der vielfältigen nun vorgesehenen Sperrfristen (insbesondere §§ 3

9 Warum reicht vor dem Hintergrund der Fusionsrichtlinie nicht die eigenständige Funktionsfähigkeit des unternehmerischen Engagements, auch wenn eine eindeutige Tätigkeitsabgrenzung nicht erfolgen kann?

10 Zur Beurteilung der Frage, ob die betreffenden unternehmerischen Einheiten die Voraussetzungen eines Teilbetriebs (Lebensfähigkeit, gewisse Selbstständigkeit, organisch geschlossener Teil) nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erfüllen, werden vielfältige Abgrenzungskriterien herangezogen. Auch ein sog. „Teilbetrieb im Aufbau“, der seine werbende Tätigkeit noch nicht aufgenommen hat, soll ausreichend sein. Ein im Aufbau befindlicher Teilbetrieb liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbstständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist.

11 Für das Vorliegen wesentlicher Betriebsgrundlagen im UmwStG kommt es darauf an, ob das betreffende Wirtschaftsgut von seiner Funktion her betrachtet für den Betrieb wesentlich ist. Das Vorhandensein von stillen Reserven im Wirtschaftsgut ist demgegenüber kein für die Wesentlichkeit sprechender Umstand.

12 Dies meint die Schädlichkeit der Nutzung einer wesentlichen Betriebsgrundlage durch mehrere Teilbetriebe. Rechtsprechung und Finanzverwaltung sind der Auffassung, dass in diesen Fällen keine Teilbetriebe vorliegen. Helfen können soll insoweit im Einzelfall eine reale bzw. ideelle Teilung des Wirtschaftsguts. Auch können bspw. bei Einbringungen in Tochterpersonengesellschaften Sonderbetriebsvermögenszuordnungen ein Problemlöser sein.

Nr. 40 S. 3 u. 4 EStG, 8b IV KStG und § 15 III 3 u. 4 UmwStG) für den Fall, dass aus einer erfolgsneutralen Umwandlung eine Verbesserung des Steuerstatus resultiert, eine weitere Auslegung des Teilbetriebsbegriffs denkbar und angezeigt? Könnte nicht sogar generell die erfolgsneutrale umwandlungsbedingte Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zugelassen werden, wenn man der potenziellen Verbesserung des Steuerstatus durch Sperrfristen entgegentritt (zumal die erfolgsneutrale Einzelwirtschaftsgüterübertragung – wie erwähnt – auch zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft [allerdings aus anderen Gründen] im Grundsatz möglich ist und auch für Nutzungs- und ggf. Nutzungsrechtseinlagen eine Besonderheit besteht)?

Selbst wenn man Letzteres – wohl zu Recht – für zu weitgehend hält, wird man doch jedenfalls das umwandlungssteuerrechtlich präferenzierte „qualifizierte unternehmerische Engagement“ sehr viel weniger vermögensbezogen als bisher verstehen müssen. Verträge, Rechte, Know-how etc. sind für Unternehmen häufig deutlich wichtiger als bilanzierte Wirtschaftsgüter. Als Teilbetrieb i. S. d. UmwStG könnte zukünftig bspw. ein organisatorisch verselbstständigter Teil des Gesamtbetriebs verstanden werden, der als solcher lebensfähig ist, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellt. Dabei sollte es ausreichend sein, wenn und so weit zumindest (Teil-)Nutzungsrechte an sämtlichen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs mitübertragen bzw. für einen ausreichend langen Zeitraum eingeräumt werden.

Vergleichbares gilt für die Feststellung und Würdigung ganz bzw. anteilig mit zu übertragender (Hinweis auf die Besonderheit in § 6 III EStG i. d. F. des UntStFG) wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen bzw. von Teilen von Mitunternehmeranteilen. Dass Letztere unabhängig von einer Mindestbeteiligungsquote als qualifiziertes unternehmerisches Engagement anerkannt werden, ist demgegenüber nicht selbstverständlich.

Im Übrigen ist es nicht erkennbar, warum z. T. bei Kapitalanteilen als Übertragungsgegenstand eine 100%ige Beteiligung vorausgesetzt ist, z. T. aber auch stimmrechtsmehrheitsvermittelnde Anteile reichen (bzw. z. T. Kapitalanteile quotenabhängig nur als Einzelwirtschaftsgut und nicht als qualifiziertes unternehmerisches Engagement angesehen werden). Insoweit sollte generell das Übertragen einer bestimmten Mindestbeteiligungsquote als ausreichend angesehen werden (was allerdings auch für den Fall der Übertragung vieler kleiner Anteile, die insgesamt mehrheitsvermittelnd sind, eine Verschärfung bedeuten würde).

Zur besonderen Möglichkeit der erfolgsneutralen umwandlungsbedingten Einzelwirtschaftsgüterübertragung bei Mitunternehmerschaften, die schon den Steuersubjektwechsel von stillen Reserven vermeidet, s. bereits w. o.

c) *Buchwertverknüpfung/Abhängigkeit von der handelsbilanziellen Abbildung der Umwandlung*

aa) *Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers*

Sowohl die Regeln des UmwStG als auch diejenigen des EStG bzw. des KStG, die eine erfolgsneutrale Umwandlung ermöglichen, setzen die Fortführung der vorhandenen steuerlichen Buchwerte durch die Übernehmerin voraus (Buchwertverknüpfung). Dies ist der buchmäßige Ausdruck des akzeptierten interpersonalen Reserventransfers. Der Gesetzgeber geht davon auch in grenzüberschreitenden Einbringungsfällen aus, und zwar unabhängig davon, ob das übertragene Vermögen in der deutschen Steuerhaftung bleibt oder ob ein „Export“ von stillen Reserven aus der deutschen Steuerhoheit heraus akzeptiert wird.

Die Möglichkeit der steuerlichen Buchwertfortführung durch die Übernehmerin wird teilweise auch von einem entsprechenden Vorgehen in der Handelsbilanz der Übernehmerin, z. T. auch der Überträgerin, abhängig gemacht. Dies ist Ausdruck der Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei Umwandlungen (was in diesen Fällen wohl ursprünglich verhindern sollte, dass umwandlungsbedingt Ausschüttungssubstrat ohne entsprechende steuerliche Realisation geschaffen werden kann). Allerdings ist der Grundsatz nur noch bruchstückhaft vorhanden (exemplarisch Hinweis auf § 24 UmwG und das Konzept der Tz. 03.02, 11.02 UmwSt-Erlass sowie auf die Möglichkeit der Bildung steuerlicher Ergänzungsbilanzen und steuerlicher Ausgleichsposten in bestimmten Fällen<sup>13</sup>).

bb) *Erforderliche Änderungen*

Es ist bilanzieller Ausdruck des erfolgsneutralen Transfers von stillen Reserven qua Umwandlung, dass die Übernehmerin durch die Buchwertverknüpfung in die Reservenposition der Überträgerin eintritt. Änderungsbedarf besteht insoweit zunächst selbstverständlich nicht.

Allerdings ist die Voraussetzung der Buchwertverknüpfung nur insoweit gerechtfertigt, wie der Übertragungsgegenstand nicht mit dem Segen des Gesetzgebers die deutsche Steuerhoheit verlässt (betr. insbesondere den Fall der grenzüberschreitenden Anteilseinbringung gem. § 23 IV UmwStG). In den Fällen des akzeptierten „Exports“ von stillen Reserven besteht für eine grenzüberschreitende Buchwertverknüpfung keinerlei Rechtfertigung (sie ist

13 Weiter bspw. Hinweis auf die (Maßgeblichkeitsgrundsatz-unabhängig) zwingende steuerliche Buchwertfortführung in § 6 III EStG und §§ 13 bzw. 20 IV 1 UmwStG (auch bei Nutzung des § 24 UmwG analog oder anderer Realisationstatbestände in der Handelsbilanz).

in der Praxis in vielen Fällen auch gar nicht darstellbar, weil das ausländische Steuerrecht den Ansatz deutscher steuerlicher Buchwerte nicht immer möglich macht; die Ergebnisse sind zufällig). Der Gesetzgeber akzeptiert den „Export“ stiller Reserven, weil er die Anteile an der Übernehmerin als Substitut für die übertragenen Anteile erhält. Nur insoweit ist mithin eine Buchwertfortführung notwendig. Auch die EU-Fusionsrichtlinie begnügt sich damit.

Das noch in einigen Bereichen festzustellende Festhalten des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung an der Voraussetzung der handelsrechtlichen Maßgeblichkeit für eine erfolgsneutrale Umwandlung ist insgesamt nicht mehr haltbar. Schon heute ist die „Maßgeblichkeits-Basis“ – wie angesprochen – auch und gerade in Umwandlungsfällen außerordentlich löchrig, der ursprünglich verfolgte Zweck ist deshalb ohnehin nicht mehr erreichbar. Wesentlicher Effekt des Festhaltens an der Maßgeblichkeit ist heute eher ein Beschneiden steuerrechtlich explizit eingeräumter Wahlrechte<sup>14</sup> als die Vermeidung der Schaffung von Ausschüttungssubstrat ohne steuerliche Gewinnrealisierung. Dies kann nicht richtig sein. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz sollte (jedenfalls) bei Umwandlungsvorgängen generell aufgegeben werden.

#### *d) Ex tunc wirkende Sperrfristen/Bedeutung der Beteiligung von Kapitalgesellschaften*

##### *aa) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers*

In einigen Fällen wird die Erfolgsneutralität der Umwandlung von der Einhaltung von Nach-Umwandlungs-Sperrfristen abhängig gemacht. Ein Verstoß gegen diese Fristen führt ex tunc zur umwandlungsbedingten Reservenrealisation.

Es geht insoweit um die Nach-Spaltungs-Veräußerungssperre des § 15 III 3 u. 4 UmwStG, der die Sorge zu Grunde liegt, aus Sicht der Gesellschafterebene könne qua Spaltung ein verbesserter Steuerstatus erreicht werden. Und es geht um § 26 II UmwStG, der verhindern will, dass nach einer erfolgsneutralen EU-Einbringung die geschaffene neue ausländische Besteuerungsebene zur kurzfristigen Realisation der Reserven des Einbringungsgegenstandes an der deutschen Steuerhoheit vorbei genutzt werden kann.

Überdies werden nachfolgende Veräußerungen umwandlungsbedingt erfolgsneutral übertragener Einzelwirtschaftsgüter im Bereich von Mitunternehmer-schaften unter unterschiedlichen Voraussetzungen ex tunc als schädlich bezeichnet (§§ 6 V 4, 16 III 3 EStG i. d. F. des UntStFG), weil nur „echte“ Umstrukturierungsvorgänge, nicht aber solche zum Zwecke der Vorbereitung

<sup>14</sup> Insbesondere Hinweis auf Tz. 03.01, 11.01 UmwSt-Erlass.

von Veräußerungen, erfolgsneutral ermöglicht werden sollen<sup>15</sup>. Außerdem soll in diesem Bereich jede unmittelbare oder mittelbare Übertragung des umwandlungsbedingt übertragenen Einzelwirtschaftsguts auf eine Kapitalgesellschaft schädlich sein (§§ 6 V 5 u. 6, 16 III 4 EStG i. d. F. des UntStFG), weil ansonsten eine Nutzung des vorteilhaften Halbeinkünfteverfahrens ermöglicht werde<sup>16</sup>.

### *bb) Erforderliche Änderungen*

Der Sinn der Nach-Spaltungs-Veräußerungssperre des § 15 III 4 UmwStG liegt – wie erwähnt – darin, dass es nicht möglich sein soll, durch eine Spaltung den steuerlichen Status aus Sicht der Gesellschafterebene zu verbessern. Denkbar ist dies z. B. bei Abspaltung eines Teilbetriebs, weil dann der Spaltgegenstand in Form eines ggf. unter § 8b II KStG fallenden Anteilsverkaufs und nicht mehr in Form eines normal steuerpflichtigen Teilbetriebsverkaufs veräußert werden kann.

Derartige Möglichkeiten sind allerdings in anderen Fällen, z. B. denen des § 8b IV KStG, zum Anlass genommen worden, die Verbesserung des steuerlichen Status für eine bestimmte Frist zu versagen, nicht aber ex tunc die Erfolgsneutralität der Umwandlung in Frage zu stellen. Ein entsprechendes Procedere erscheint auch im Zusammenhang mit der Spaltung angebracht, zumal die Problematik der Spaltung insoweit in den wesentlichen Fällen durchaus mit der Problematik der Einbringung vergleichbar ist. M. a. W.: Die Gewährung des § 8b II KStG sollte nach dem Vorbild des § 8b IV KStG auch in den Fällen der Spaltung für eine Sperrfrist untersagt werden, so weit durch die Spaltung aus Sicht der Gesellschafter eine Verbesserung des Steuerstatus resultiert. Eine ex tunc die Erfolgsneutralität der Spaltung zerstörende Regelung ist demgegenüber nicht gerechtfertigt.

Dagegen ist es für die Fälle des § 26 II UmwStG im Grunde nachzuvollziehen, dass die dort genannten Veräußerungen ex tunc für die Erfolgsneutralität der Einbringung schädlich sein sollen, wenn und so weit die spätere Realisation unter ausländischer Steuerhoheit nicht mehr nach deutschem Steuerrecht erfasst werden kann. Insoweit ist „nur“ auf die bekannten EU-rechtlichen Bedenken, die sich gegen das Vorsehen einer starren und überdies zu langen Sperrfrist richten<sup>17</sup>, sowie insbesondere darauf hinzuweisen, dass nun die For-

15 Z. T. kann insoweit – wie bereits erwähnt – der Erhalt der personellen Zuordnung von stillen Reserven durch steuerliche Ergänzungsbilanzen heilen, z. T. aber auch nicht.

16 Auch Hinweis auf den besonderen Fall einer ex-tunc-schädlichen Veräußerung in § 6 III EStG i. d. F. des UntStFG.

17 Zumindest sollte die Frist nach dem Vorbild des § 15 III 4 UmwStG auf fünf Jahre verkürzt werden.

mulierung des § 26 II 1 UmwStG i. d. F. des UntStFG verunglückt ist. In dem – nicht unverständlichen – Bemühen, der Umgehung der Sperrfrist durch Ketteneinbringungsverfahren im EU-Ausland zu begegnen, hat man eine Formulierung geschaffen, die deutlich zu weit geraten ist und vom Wortlaut her sogar Veräußerungen der dem Einbringenden gewährten Anteile als schädlich einstufen könnte. Dies wäre systematisch nicht zu rechtfertigen. Insoweit besteht auf jeden Fall Nachbesserungsbedarf.

Die nach erfolgsneutraler Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf Mitunternehmensformen et vice versa für nachfolgende Veräußerungen vorgesehene Sperrfrist (§ 6 V 4 EStG i. d. F. des UntStFG) besteht – wie erwähnt – nur dann, wenn nicht eine „mitunternehmer-treue“ Zuordnung von stillen Reserven durch steuerliche Ergänzungsbilanzen erfolgt. Bereits w. o. ist darauf hingewiesen worden, dass dies bei erfolgsneutraler Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern eigentlich immer geboten wäre und dass im mitunternehmerischen Bereich ein technisches Instrumentarium entwickelt werden sollte, das bei jeder denkbaren Übertragungssituation betr. Einzelwirtschaftsgüter den Beibehalt der Reservenzuordnung möglich macht. Dann bedürfte es der erwähnten Sperrfrist überhaupt nicht mehr<sup>18</sup>.

Entsprechendes gilt noch deutlicher für die in § 6 V 5 u. 6 EStG i. d. F. des UntStFG (und noch schärfer in § 16 III 4 EStG i. d. F. des UntStFG) vorgesehene Schädlichkeit der übertragungsbedingten oder späteren unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut. Diese Sperrfrist (bzw. Schädlichkeitsanordnung) ist nicht nachvollziehbar. Für sie könnte nur bei einem Transfer von stillen Reserven im übertragenen Einzelwirtschaftsgut auf eine Kapitalgesellschaft im Grundsatz<sup>19</sup> eine Rechtfertigung bestehen. Der Fall des Reserventransfers aber kann genauso eingefangen werden wie bereits im vorangehenden Absatz erörtert<sup>20</sup>.

18 Unabhängig davon stellt sich die Frage nach ihrer Berechtigung, wenn gar keine Verbesserung des Steuerstatus gegeben ist. Außerdem sollte wie im Fall des § 15 III 4 UmwStG nicht ex tunc die Erfolgsneutralität der Übertragung, sondern die Verbesserung des Steuerstatus untersagt werden. Schließlich ist auf die notwendige Angleichung an die fünf Jahre des § 15 III 4 UmwStG hinzuweisen.

19 Aber auch Hinweis auf die vorangehende Fn. Auch muss ein späterer weiterer Transfer der ursprünglich übertragenen stillen Reserven z. B. im Rahmen einer Einbringung nach § 20 UmwStG unschädlich sein, es sein denn, dass man insoweit im Einzelfall auch den Gedanken des § 15 III 1 UmwStG anwenden will.

20 Außerdem Hinweis auf das Institut der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft, das bisher als gegenüber § 6 V EStG vorrangig anzusehen war. Sollte sich daran etwas durch § 6 VI 4 EStG i. d. F. des UntStFG geändert haben?

*e) Ultima-ratio-Besteuerung**aa) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers*

Es ist im Normalfall Grundvoraussetzung der erfolgsneutralen Umwandlung, dass die stillen Reserven, die qua Umwandlung auf die Überträgerin transferiert werden, bei dieser in Deutschland steuerverhaftet bleiben. Dementsprechend wird in bestimmten Fällen, in denen Deutschland das Besteuerungsrecht für das übertragene Wirtschaftsgut durch den Umwandlungsvorgang verliert, eine ultima-ratio-Besteuerung angeordnet. Im Einzelfall ist dies auch vorgesehen, wenn zwar die übertragenen Reserven in Deutschland steuerverhaftet bleiben, Deutschland aber für die im Gegenzug gewährten Anteile kein Besteuerungsrecht hat (vgl. insbesondere § 20 III UmwStG).

Es gibt aber auch Fälle des akzeptierten steuerlichen „Exports“ von stillen Reserven, da der Gesetzgeber die Steuerverhaftung des umwandlungsbedingt erhaltenen Substituts als ausreichend akzeptiert (insbesondere Hinweis auf § 23 IV UmwStG).

*bb) Erforderliche Änderungen*

Der sog. Entstrickungsgrundsatz ist im Grundsatz zu akzeptieren. Er kann, um nicht beabsichtigte Lücken zu vermeiden, als generelle Regel auch mit Bedeutung für die Umwandlungsbesteuerung im Steuerrecht verankert werden. Allerdings ist er wirklich nur als ultima ratio anzuwenden. D. h., dass dann, wenn das deutsche Besteuerungsrecht erhalten bleibt (steuerliche „Entstrickungsverhinderungsnormen“ wie § 15 III Nr. 2 EStG sollten auf jeden Fall beibehalten werden), eine Besteuerung gerade nicht erfolgen kann<sup>21</sup>. Überdies sollte dann auch über eine Vereinheitlichung des anzuwendenden Entstrickungs-Wertmaßstabes und darüber nachgedacht werden, unter welchen Voraussetzungen eine verzögerte (gestundete) oder präferenzierte Besteuerung erfolgen kann. Die Steuerstundung bis zur tatsächlichen Veräußerung sollte entsprechend dem ultimo-ratio-Grundsatz die Regel sein.

Die Aussage des § 20 III UmwStG, dass eine Buchwerteinbringung trotz Erhalt der Steuerverhaftung des eingebrachten Vermögens dann nicht erfolgen kann, wenn für die als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte keine deutsche Steuerverhaftung existiert, sollte aufgegeben werden. Es reicht zur Missbrauchsvermeidung aus, wie im entsprechenden Fall des § 23 II UmwStG i. V. m. § 26 II 2 UmwStG die Schädlichkeit der Veräußerung der als Gegenleistung gewährten Anteile innerhalb einer Sperrfrist vorzusehen.

<sup>21</sup> Zur notwendigen Erweiterung des § 23 IV UmwStG auf Nicht-EU-Einbringungen s. bereits w. o.

Überdies muss mit der Einführung eines allgemeinen steuerlichen Entstrickungsgrundsatzes auch die Einführung eines allgemeinen steuerlichen Verstrickungsgrundsatzes einhergehen. Das bedeutet für Umwandlungen, dass alle stillen Reserven, die bislang nicht dem deutschen Besteuerungszugriff unterlagen, nun aber infolge einer Umwandlung in den deutschen Besteuerungszugriff hineinwachsen, mit dem „Verstrickungswert“, der mit dem Entstrickungswert korrespondieren sollte, in das deutsche Besteuerungsrecht hinein gehen müssen. Auch dieser Grundsatz ist gegenwärtig keineswegs durchgängig im (Umwandlungs-)Steuerrecht umgesetzt worden.

### 3. Rechtsfolgen des steuerneutralen Reserventransfers zwischen verschiedenen Steuersubjekten

Die Rechtsfolgen einer steuerlich erfolgsneutralen Umwandlung erschöpfen sich regelmäßig nicht in der Erfolgsneutralität der Vermögensübertragung und der damit verbundenen Buchwertverknüpfung. Es sind auch weitere Rechtsfolgen bedeutsam. Die wichtigsten und ihre Berechtigung bzw. der bestehende Änderungsbedarf werden nachstehend erörtert<sup>22</sup>.

a) *Verdoppelung von stillen Reserven/Regelungen im Hinblick auf eine mögliche Verbesserung des Steuerstatus*

aa) *Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers*

Wird im Zuge einer Umwandlung eine zusätzlichen Beteiligungsebene durch Einbringung in eine Kapitalgesellschaft geschaffen, ordnen §§ 20 II 1 u. IV 1 sowie 21 UmwStG eine Verdoppelung von stillen Reserven und die Steuerverhaftung der als Gegenleistung ausgegebenen Anteile an, um eine steuerfreie Realisationsmöglichkeit auf Ebene des Einbringenden zu verhindern. Der Wertansatz i. H. d. eingebrachten Buchwerte sichert, dass der Einbringende keinen Reservenvolumen-Vorteil erlangen kann. Das Konzept der einbringungsgeborenen Anteile sichert die Steuerverhaftung der als Gegenleistung ausgegebenen Anteile, wenn ansonsten keine Steuerverhaftung gegeben wäre<sup>23</sup>.

Aber auch darüber hinaus wird, wenn sich aus einer erfolgsneutralen Umwandlung (in Form der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft) für die Überträgerin unmittelbar oder mittelbar eine Verbesserung ihres Steuerstatus ergibt, eine Sperrfrist vorgesehen, die, wenn gegen sie verstoßen wird, nicht etwa

22 Nicht näher erörtert werden bspw. die Folgen, die sich für die EK-Positionen (neutrales Vermögen, EK 02, Einlagekonto) von Kapitalgesellschaften aus Umwandlungen ergeben können. Insoweit auch Hinweis auf § 29 KStG i. d. F. des UntStFG.

23 Auch Hinweis auf das vergleichbare Konzept der fusionsgeborenen Anteile.

ex tunc die Erfolgsneutralität der Umwandlung zerstört, sondern dazu führt, dass die Verbesserung des Steuerstatus in dieser Zeit versagt wird (insbesondere §§ 3 Nr. 40 S. 3 u. 4 EStG, 8b IV KStG).

### *bb) Erforderliche Änderungen*

Das Konzept der einbringungsgeborenen Anteile zeichnet sich dadurch aus, dass sich die Steuerverhaftung nicht nur auf den Bestand der stillen Reserven im Zeitpunkt der Einbringung erstreckt, sondern auch alle künftigen (positiven oder negativen) Entwicklungen der stillen Reserven erfasst. Überdies wird die Steuerverhaftung nicht nur für eine Sperrfrist, sondern dauerhaft angeordnet.

Während Ersteres schon aus praktischen Gründen wohl kaum anders lösbar ist, ist Letzteres eine Rechtsfolge, die der sonstigen Konzeption von Sperrfristen im Hinblick auf positive Steuerstatusverbesserungen (z. B. in §§ 3 Nr. 40 S. 3 u. 4 EStG, 8b IV KStG) nicht entspricht. Dort ist eine zeitliche Begrenzung der Versagung der Verbesserung des Steuerstatus vorgesehen. Auch in § 21 UmwStG sollte eine entsprechende „Sperrfrist“ geregelt werden, zumal angesichts der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG eine deutlich geringere Bedeutung der Steuerverhaftungsanordnung des § 21 UmwStG festgestellt werden kann und auch in § 17 I 4 EStG eine entsprechende Technik gewählt worden ist. Das Konzept der einbringungsgeborenen Anteile ist zur Sicherung der Steuerverhaftung eigentlich nur noch bei nicht 1% an der Übernehmerin ausmachenden Einbringungsgegenleistungen, die nicht in steuerliches Betriebsvermögen fallen, unabdingbar<sup>24</sup>.

Demgegenüber kann nicht in Abrede gestellt werden, dass die bei Einbringungsvorgängen in Kapitalgesellschaften erfolgende Verdoppelung der stillen Reserven nach wie vor erforderlich ist. Im stand-alone-Fall (d. h. ohne nachfolgenden Gesellschafterwechsel bei der Übernehmerin) sind die Folgen einer Realisation und Ausschüttung der eingebrachten stillen Reserven systemgerecht, im Anteilsveräußerungsfall muss durch Anordnung entsprechender Steuerfolgen beim Anteilsverkäufer und beim Anteilskäufer sichergestellt bleiben (bzw. werden), dass sie systemgerecht sind (dazu näher w. u.).

Im zuletzt angesprochenen Zusammenhang ist auch das Konzept der Sperrfristen in § 8b IV KStG und § 3 Nr. 40 S. 3 u. 4 EStG von Bedeutung. Es ist im

<sup>24</sup> Gegenwärtig entstehen einbringungsgeborene Anteile demgegenüber immer aus erfolgsneutralen Einbringungen in Kapitalgesellschaften, d. h. auch bei sowieso gegebener Steuerverhaftung der erhaltenen Anteile. Dies ist nur damit erklärbar, dass der Gesetzgeber inzwischen auch eine Vielzahl anderer Rechtsfolgen mit dem Vorliegen von einbringungsgeborenen Anteilen verbunden hat. Es ist fraglich, ob dieser Zustand erhalten werden soll.

Grunde nachvollziehbar. Steuerpflichtige sollen durch Einbringungen in Kapitalgesellschaften nicht ihren steuerlichen Status verbessern können (indem sie bspw. einen Teilbetrieb gegen Kapitalanteile „tauschen“); die Verbesserung tritt deshalb für eine Sperrfrist nicht ein. Und es soll vermieden werden, dass Nicht-Kapitalgesellschaften ihre Kapitalanteile nach Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft aus der Übernehmerin heraus steuerfrei veräußern können; deshalb ist auch für diesen Fall eine Sperrfrist vorgesehen. Für beide Fallvarianten mangelte es allerdings der durch das StSenkG geschaffenen Gesetzesfassung an Präzision und Zielgenauigkeit. Auch die Veränderungen, die nun das UntStFG mit sich gebracht hat, sind immer noch nicht ausreichend (selbst wenn man einmal von der gebotenen [auch 5 Jahre sind außerhalb der Planbarkeit] und nach wie vor fehlenden Angleichung an die sonstigen fünfjährigen Fristenregelungen absieht).

Zutreffend ist, dass nun klargestellt worden ist, dass die Einbringung von Kapitalanteilen durch eine Kapitalgesellschaft auch im Fall des § 23 IV UmwStG (also nicht nur in den Fällen des § 20 I 2 UmwStG) für die einbringungsgeborenen Anteile, die die einbringende Kapitalgesellschaft erhält, grundsätzlich keine Sperrfrist auslöst. Denn insoweit liegt keine Verbesserung des Steuerstatus vor.

Überschießend ist die Sperrfristregelung aber auch in dem Fall, dass im Rahmen einer Einbringung nach § 20 I 1 UmwStG auch Anteile an Kapitalgesellschaften mit eingebracht werden. Auch insoweit findet aus der Sicht einer einbringenden Kapitalgesellschaft ein Anteilstausch statt, der keine Sperrfrist auslösen darf. Das UntStFG hat sich mit dem Thema nicht beschäftigt. Insoweit besteht nach wie vor Änderungsbedarf.

Gleiches gilt für die Anordnung einer siebenjährigen Sperrfrist im Fall einer Einbringung nach § 23 III UmwStG. Sie ist nicht gerechtfertigt, wenn Deutschland – wie im Regelfall – kein Besteuerungsrecht für die stillen Reserven in der eingebrachten Betriebsstätte im EU-Ausland hatte<sup>25</sup>. Auch insoweit fehlt eine Korrektur im UntStFG.

Enthalten ist demgegenüber im UntStFG eine Verschärfung für Kapitalgesellschaften nach Übernahme von Anteilen an Kapitalgesellschaften von natürlichen Personen. Die Verschärfung ist deshalb umstritten, weil die eingebrachten Anteile bereits von der natürlichen Person im System des Halbeinkünfteverfahrens gehalten wurden und auch bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft die stillen Reserven letztlich im System der Halbeinkünftebesteuerung verbleiben. Indessen: Zuzugeben ist, dass entsprechend dem Ziel der Vermeidung der Steuerstatusverbesserung auch dieser Fall durch die Sperrfrist getrof-

25 Schon das Entstehen einbringungsgeborener Anteile ist dann überschießend.

fen werden muss. Sachgerechter wäre allerdings eine Regelung, die den Besteuerungsaufschub vermeidet, ohne eine zusätzliche Steuerlast auszulösen.

### *b) Irrelevanz von Übernahmeverlusten*

#### *aa) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers*

Bei Umwandlungen von Kapitalgesellschaften (außer der Ausgliederung aus Kapitalgesellschaften) ist zu beachten, dass nicht nur die Ebene der Kapitalgesellschaft mit dem übertragenen Vermögen, sondern auch die Anteilseignerebene betroffen ist. Findet insoweit ein Anteilstausch statt (oder ein vergleichbarer Vorgang des Anteilsbezugs bei Abspaltung), ist zwingend Erfolgsneutralität angeordnet (§ 13 UmwStG). Fällt durch die Umwandlung die Anteilsebene (zumindest steuerlich) weg (Umwandlung der Tochter auf die Mutter et vice versa oder Umwandlung auf eine Personengesellschaft), so sind die Übernahmeergebnisse steuerlich irrelevant (Ausnahme: § 12 II 2 UmwStG nach vorangegangener steuerwirksamer Teilwertabschreibung auf die untergehende Beteiligung) bzw. (im Fall von Übernahmegewinnen bei Umwandlung auf eine Personengesellschaft) wie Ausschüttungen zu behandeln.

#### *bb) Erforderliche Änderungen*

Die derzeit bestehenden Regeln zum Anteilstausch auf Gesellschafterebene bei der Umwandlung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften sind systemgerecht. Denkbar wäre es lediglich, im Hinblick auf § 8b II KStG alternativ zu einer zwangsweisen auch eine wahlweise Buchwertfortführung zuzulassen (außerdem erneut Hinweis auf die gebotene Ausdehnung des § 13 UmwStG auf ausländische Umwandlungen).

Auch die Aussagen zur grundsätzlichen steuerlichen Irrelevanz von Übernahmeergebnissen bei up- bzw. down-stream-Verschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften überzeugen im Grundsatz. Das StSenkG hat eindeutig den Fokus auf die Besteuerung der Reserven in der Tochterkapitalgesellschaft und nicht auf Ebene der von der Mutterkapitalgesellschaft gehaltenen Anteile an der Tochtergesellschaft gelegt. Damit korrespondiert die steuerliche Irrelevanz des Übernahmegewinns sowie grundsätzlich auch die Irrelevanz des Übernahmeverlusts (dazu aber auch einschränkend sogleich).

Entsprechendes gilt im Grundsatz, so weit es um die steuerliche Behandlung des Übernahmeergebnisses bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft geht. Auch insoweit ist es zutreffend, den Übernahmegewinn wie eine Ausschüttung zu besteuern. Denn: Ursache für einen Übernahmegewinn sind regelmäßig in der Kapitalgesellschaft thesaurierte Gewinne, und die umwandlungsbedingte Beendigung der Kapitalgesellschaft ist bei Umwand-

lung in eine Personengesellschaft die letzte Möglichkeit, die Rechtsfolgen einer Ausschüttung herbeizuführen.

Die Anordnung der Irrelevanz von Übernahmeverlusten ist demgegenüber nur in Zusammenhang mit der Besteuerung des Anteilsverkäufers (dazu w. u.) als im Grundsatz systemgerecht erklärbar. Sie ist Ausdruck einer rechtsträgerübergreifenden Sichtweise, die daran anknüpft, dass Übernahmeverluste regelmäßig nach vorherigem Anteilskauf entstehen können, und die Besteuerung des Anteilsveräußerers in die Betrachtung mit einbezieht. Danach ist die (abweichend von § 4 VI UmwStG a. F. erfolgende) Anordnung der Irrelevanz von Übernahmeverlusten dann im Grundsatz systemgerecht, wenn der Anteilsverkäufer seine Anteile steuerfrei bzw. halbeinkünftebesteuert veräußert hat. Denn ein umwandlungsbedingter Step up beim Anteilskäufer würde in diesem Fall dazu führen, dass in der Kapitalgesellschaft gebildete stille Reserven nicht mit (Gewerbsteuer und) Körperschaftsteuer (bzw. voller Einkommensteuer) belastet werden. Der verbleibende zwiespältige Eindruck deshalb, weil durch die Umwandlung eigene Anschaffungskosten des Steuersubjekts „Anteilskäufer“ vernichtet werden (was im Fall des unmittelbar anschließenden Mitunternehmeranteilsverkaufs besonders deutlich wird), er also letztlich für die (allerdings systemgerechte) Behandlung des Anteilsverkäufers steuerlich „bezahlt“, muss demgegenüber zurückstehen. Ein Änderungsbedürfnis besteht allerdings dann, wenn der Anteilsveräußerungsgewinn bspw. wegen § 8b IV KStG voll steuerpflichtig ist; dann besteht für die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes keine Veranlassung<sup>26</sup>.

Der beschriebene systematische Zusammenhang wird auch durch einen Blick auf § 8b III KStG n. F. bestätigt. Die Norm regelt, dass Veräußerungsverluste

26 Und weitergehend: Wenn die Steuerfreiheit von Anteilsveräußerungsgewinnen insgesamt in Frage gestellt werden sollte, müsste ein Übernahmeverlust ausnahmslos steuerrelevant sein. Beispiel: Kapitalgesellschaft A hält 100% an der Kapitalgesellschaft B. Der Wert der Anteile soll 100 betragen, die Anschaffungskosten der Anteile 0 und das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft B ebenfalls 0. Kapitalgesellschaft A veräußert die Anteile an B an Kapitalgesellschaft C für 100. Die stillen Reserven von 100 in B realisieren sich im Zeitablauf. Sie werden an C ausgeschüttet, der Anteil von C an B entwertet sich damit von 100 auf 0. Steuerfolgen nach derzeitiger Gesetzeslage: Anteilsveräußerungsgewinn bei A steuerfrei, Realisation der stillen Reserven in B wird voll besteuert, Entwertung des Anteils von C an A bleibt ohne steuerlichen Entlastungseffekt. Damit ist ein Ergebnis erreicht, das auch im stand-alone-Fall (also ohne Anteilseignerwechsel) erreicht worden wäre. Alternatives Denkmodell: Der Anteilsveräußerungsgewinn wird normal besteuert, dann muss aber, damit der Anteilsveräußerungsfall gegenüber dem stand-alone-Fall nicht benachteiligt ist, auf Ebene des Anteilskäufers C in allen (!) denkbaren Situationen die steuerliche Verwertbarkeit der Anteils-Anschaffungskosten von 100 sichergestellt sein. Nur dann korrespondiert nämlich mit der zusätzlichen Steuerbelastung auf Ebene von A eine entsprechende Steuerentlastung auf Ebene von C.

bzw. Teilwertabschreibungen betreffend die unter § 8b II KStG n. F. fallenden Anteile steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Dies ist einleuchtend, wenn und so weit die Norm eine Doppelberücksichtigung von Verlusten vermeidet (wie auch § 8b II KStG der Doppelerfassung von Gewinnen dient). Nicht aus sich heraus erklärbar ist die Norm demgegenüber, so weit es sich um Liquidationsverluste handelt, denn insoweit droht keine Doppelberücksichtigung. Übernahmeverluste sind insoweit Liquidationsverlusten vergleichbar. Demgegenüber ist die Anordnung der steuerlichen Irrelevanz von Liquidations- und Übernahmeverlusten systematisch nachvollziehbar, so weit die „verlustverursachenden“ Anteilsbuchwerte durch Käufe von einem steuerfrei realisierenden Anteilsverkäufer geschaffen worden sind.

Problematisch ist es, dass § 12 II 2 UmwStG nach vorangegangener steuerwirksamer Teilwertabschreibung einen steuerpflichtigen Beteiligungskorrekturgewinn unabhängig davon anordnet, ob sich in der Beteiligung wieder stille Reserven gebildet haben. Auch der Hinweis auf die Nutzung eines Verlustes auf Ebene der übertragenden Tochter ändert daran nichts, solange der Verlustvortragsübergang von der Überträgerin auf die Übernehmerin nicht sichergestellt ist.

### *c) Schicksal von Verlustvorträgen*

#### *aa) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers*

Eine erfolgsneutrale Umwandlung bedeutet meistens nicht nur Buchwertfortführung hinsichtlich der übertragenen Wirtschaftsgüter, sondern auch ansonsten den Eintritt der Übernehmerin in die steuerliche Rechtsposition der Überträgerin. Allerdings gilt dies nicht für steuerliche Verlustvorträge der Überträgerin. Deren Schicksal ist inzwischen sehr unterschiedlich geregelt. Teilweise gehen Verlustvorträge nur bei Erfüllung ganz enger Voraussetzungen auf die Übernehmerin über, z. T. werden Verlustvorträge bei erfolgsneutralen Umwandlungen generell vernichtet. So ist jeglicher umwandlungsbedingter Verlustvortragsübergang von der Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person bzw. umgekehrt untersagt. Außerdem ragt – was die praktische Bedeutung angeht – die restriktive Fassung des § 12 III 2 UmwStG betr. den Verlustvortragsübergang bei Verschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften heraus. Die Norm soll dem Versuch der Verhinderung missbräuchlicher Verlustvortragsnutzung durch Fusion begegnen, ist aber damit allein nicht erklärbar. Letztlich sind wohl schlicht haushaltspolitische Überlegungen der Hintergrund der derzeitigen Gesetzesfassung. Gleiches gilt für § 8 IV KStG, der auch in völlig missbrauchsunverdächtigen Fällen zur Zerstörung von Verlustvorträgen durch Umwandlung auf eine Verlustkapitalgesellschaft oder durch Umwandlungen auf unmittelbarer oder mittelbarer Gesellschafterebene von Verlustkapitalgesellschaften führen kann.

### *bb) Erforderliche Änderungen*

Das neue Körperschaftsteuersystem betont – wie bereits erwähnt – vor allem die Gesellschaftsebene und stellt primär auf die Reservenbesteuerung auf dieser Ebene ab. Damit korrespondiert, dass es zur normalen steuerlichen Rechtsnachfolge bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften gehört, dass diese auch in einem steuerlichen Verlustvortrag der Kapitalgesellschaft stattfindet.

Sollte man diese Verlustvortrags-Rechtsnachfolge bei einer Umwandlung auf eine natürliche Person (bzw. Personengesellschaft) für zu weit gehend halten, müsste jedenfalls das Übertragungsbilanz-Aufstockungswahlrecht des § 3 UmwStG unbeschränkt zugelassen werden. So könnte ein Verlustvortragsverfall, der – wie erwähnt – systematisch problematisch ist, in diesem Fall zumindest näherungsweise und indirekt vermieden werden.

Im Fall der Umwandlung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften ist demgegenüber dem Grundsatz des Verlustvortragsübergangs der Vorzug zu geben. § 12 III 2 UmwStG muss wieder auf die Funktion der Vermeidung echter Missbrauchsfälle zurückgeschnitten werden. Entsprechendes gilt für § 8 IV KStG. Umwandlungsbedingte Anteilseignerwechsel und/oder Betriebsvermögenszuführungen dürfen nur in Missbrauchsfällen verlustvortragszerstörend wirken.

### **III. Steuerfreie Reservenrealisierung**

Eine besondere Variante der ertragsteuerneutralen Umwandlung ist die steuerfrei realisierende Umwandlung. Ihr kommt auf Grund des StSenkG und auch in Folge des UntStFG zukünftig eine deutlich größere Bedeutung zu als bisher. Dies kann immer dann der Fall sein, wenn Kapitalanteile von der umwandlungsbedingten Frage der Reservenrealisation betroffen sind<sup>27</sup>. In vielen praktischen Umwandlungsfällen, die Kapitalanteile betreffen, wird nicht mehr die erfolgsneutrale Umwandlung und der damit verbundene interpersonale Reservertransfer angestrebt werden, sondern die ertragsteuerneutrale Umwandlung in Form der steuerfreien Reservenrealisierung.

<sup>27</sup> Außerdem Hinweis auf die „normale“ § 6b EStG-Regelung für Grund und Boden und Gebäude.

## 1. Voraussetzungen der steuerfreien Reservenrealisierung

a) *Erstreckung der Dividendenfreistellung auf realisierte Reserven in Kapitalanteilen von Kapitalgesellschaften*

aa) *Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers*

Dass die Möglichkeit der steuerfreien Reservenrealisierung in Kapitalanteilen in vielen praktischen Umwandlungsfällen gegeben sein wird, basiert vor allem darauf, dass das Steuerrecht zwar vom Steuersubjektprinzip dominiert wird, aber im Bereich der Kapitalgesellschaftsbesteuerung auch einen rechtsträgerübergreifenden steuersystematischen Ansatz verfolgt. Danach soll jeder in einer deutschen Kapitalgesellschaft mit deutschen Anteilseignern erzielte Gewinn letztlich einmal mit Körperschaftsteuer (Gewerbsteuer) und Halbeinkünfte-Einkommensteuer belastet werden, woraus bei Dividendenvereinnahmung durch zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften die Dividendenfreistellung resultiert<sup>28</sup>.

Diese Wertentscheidung hat der Gesetzgeber auch auf den Fall des Anteilsveräußerungsgewinns erstreckt. Hintergrund der Steuerbefreiung von Anteilsveräußerungsgewinnen ist nämlich, dass ein Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Tochterkapitalgesellschaft letztlich auf die Bildung von Gewinnrücklagen und stillen Reserven auf der Ebene der Tochterkapitalgesellschaft zurückzuführen ist. Die Gewinnrücklagen und die stillen Reserven der

<sup>28</sup> Durch die Dividendenfreistellung für Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft wird m.a.W. vermieden, dass die bei der Tochterkapitalgesellschaft bereits mit der definitiven Körperschaftsteuer von 25% belasteten Gewinne bei Weiterausschüttung an eine andere Kapitalgesellschaft noch einmal körperschaftsteuerlich erfasst werden. Dies gilt unabhängig davon, wie viele Stufen die Beteiligungskette umfasst. Erst bei Weiterausschüttung an die natürliche Person als Anteilseigner greift die Halbeinkünftebesteuerung. Die Dividendenfreistellung greift dementsprechend unabhängig von Mindestbeteiligungsquoten, Mindestbesitzzeiten und Aktivitätsprüfungen o. Ä. (nun aber auch Hinweis auf den systemwidrigen § 8 Nr. 5 GewStG i. d. F. des UntStFG). Die Dividendenfreistellung ist nicht nur für Ausschüttungen aus inländischen Tochterkapitalgesellschaften, sondern auch für Ausschüttungen aus ausländischen Tochterkapitalgesellschaften vorgesehen. Damit ist eine Freistellungsregelung installiert worden, die viel weitergehend ist als die bisherigen DBA-Schachtelprivilegien. Dies ist ganz bewusst so erfolgt, weil damit den internationalen und EG-rechtlichen Anforderungen an ein modernes Körperschaftsteuersystem Rechnung getragen werden sollte. Gleichfalls ganz bewusst ist entschieden worden, dass, obwohl das Halbeinkünfteverfahren eigentlich systematisch eine Vorbelastung der Dividenden zumindest i. H. einer Körperschaftsteuer von 25% voraussetzt, bei ausländischen Tochterkapitalgesellschaften grundsätzlich kein Vorbelastungstest stattfinden soll. Lediglich für passive Einkünfte i. S. d. AStG ist als Korrektiv die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz verschärft worden.

Tochterkapitalgesellschaft sind aber im Regelfall schon bei dieser mit Körperschaftsteuer (und Gewerbesteuer) belastet worden bzw. werden in Zukunft mit diesen Steuerbelastungen versehen werden. Damit korrespondiert es, dass nicht nur die Dividenden, sondern auch die Veräußerungsgewinne auf der Ebene der veräußernden Mutterkapitalgesellschaft steuerfrei gestellt werden, während sie bei einer Weiterausschüttung an die natürliche Person als Aktionär bzw. Gesellschafter der Muttergesellschaft der Halbeinkünfte-Einkommensteuer unterliegen. M. a. W.: Die Gewinne der Muttergesellschaft aus der Veräußerung von Anteilen an der Tochterkapitalgesellschaft werden nicht anders als Ausschüttungen aus der Tochterkapitalgesellschaft besteuert<sup>29</sup>. Oder anders formuliert: Auch bei steuerlicher Freistellung der Anteilsveräußerungsgewinne fallen am Ende alle Steuerbelastungen an, die auf den in einer Kapitalgesellschaft erzielten und dann ausgeschütteten Gewinn auch ohne Anteilseignerwechsel anfallen würden: Körperschaftsteuer (Gewerbesteuer) und Halbeinkünfte-Einkommensteuer.

Es ist zwar zutreffend, dass, so weit der Anteilskaufpreis stille Reserven in der Tochterkapitalgesellschaft abbildet, die Steuerbelastungen auf Ebene der Tochterkapitalgesellschaft erst später eintreten werden und die die Anteile veräußernde Muttergesellschaft diese auf ihrer Ebene zeitlich vorgezogen steuerfrei realisiert. Indessen: Würde der Veräußerungsgewinn steuerlich belastet, so wäre der Fall der Anteilsveräußerung gegenüber dem Fall ohne Anteilsveräußerung (stand-alone-Fall) steuerlich stärker belastet, weil neben die Veräußerungsgewinnsteuer die Belastung der realisierten Reserven auf Ebene der Tochterkapitalgesellschaft tritt – ein Ergebnis, das unsystematische Mehrbelastungen bedeuten würde und auch sicher nicht mit den wirtschaftspolitischen Intentionen der Bundesregierung vereinbar gewesen wäre.

Dies ist auch dann der Fall, wenn man den Anteilsverkäufer und den Anteils-käufer gemeinsam betrachtet. Denn: Mit der Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen korrespondiert – wie erwähnt –, dass der Anteilskäufer keine Möglichkeit mehr hat, seine Anschaffungskosten in steuerliches Abschreibungs-substrat zu transformieren, und auch Wertverluste in der erworbenen Beteiligung nicht mehr steuerlich gelten machen kann (nur bei erwerbenden natürlichen Personen sind Auswirkungen im Rahmen der Halbeinkünfte-Einkommensbesteuerung denkbar)<sup>30</sup>.

29 Aber erneut Hinweis auf den systemwidrigen § 8 Nr. 5 GewStG i. d. F. des UntStFG.

30 Erneut Hinweis darauf, dass eine Infragestellung der Steuerfreiheit von Anteilsveräußerungsgewinnen auch bedeuten würde, dass Übernahmeverluste ausnahmslos steuerrelevant sein müssten.

*bb) Erforderliche Änderungen*

Aus steuersystematischer Sicht besteht – wie erläutert – hinsichtlich der Freistellung von Anteilsveräußerungsgewinnen von Kapitalgesellschaften kein Änderungsbedarf. Dieser ergibt sich nur im Detail. So sollte insbesondere in Übereinstimmung mit der Intention des § 8b II KStG klargestellt werden, dass auch die Realisation in Anteilen bei übertragenden Umwandlungen von Kapitalgesellschaften (also nicht nur bei Einbringung von Anteilen) als solche i. S. v. § 8b II KStG begünstigt ist. Welchen Sinn es machen soll, insoweit aus dem Begriff der „Veräußerung“ in § 8b II KStG Einschränkungen herleiten zu wollen, ist nicht erkennbar<sup>31</sup>.

*b) Freistellung realisierter Reserven in Kapitalanteilen von natürlichen Personen bei geeigneter Reinvestition**aa) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers*

Bei einer Realisation von stillen Reserven in Kapitalanteilen von natürlichen Personen (welche auch umwandlungsbedingt sein kann) ist durch das UntStFG dann ein steuerneutraler Transfer der realisierten stillen Reserven bis zu einem Betrag von 500 000 Euro auf eine geeignete Reinvestition zugelassen worden, wenn bestimmte einengende Voraussetzungen erfüllt sind – insbesondere Hinweis auf die Sperrfrist des § 3 Nr. 40 S. 3 u. 4 EStG bei schädlichen Vorbereitungsmaßnahmen mit der Folge einer Verbesserung des Steuerstatus sowie auf die erforderliche sechsjährige Vorbesitzzeit – und die Reinvestition der realisierten Reserven innerhalb von zwei Jahren in Kapitalanteile bzw. sonst als geeignet benannte Reinvestitionsgüter erfolgt (§ 6b X EStG i. d. F. des UntStFG).

*bb) Erforderliche Änderungen*

Die vorgesehene Regelung kann nur als reine Billigkeitsregelung begriffen werden und ist deshalb einer systematischen Kritik nicht zugänglich. Angemerkt werden soll deshalb lediglich, dass es unverständlich ist, warum nicht auch Anteile i. S. d. § 17 EStG (bzw. privat gehaltene einbringungsgeborene Anteile außerhalb der Sperrfrist) von der Billigkeitsregelung profitieren können sollen.

<sup>31</sup> Zumal § 8b III KStG für den Wertverlust-Fall nun durch das UntStFG allumfassend neu formuliert worden ist.

## 2. „Rechtsfolgen“ der steuerfreien Realisierung beim Veräußerer für den Erwerber

### a) Versuch der Herausarbeitung der Wertentscheidungen des Gesetzgebers

Erfolgt eine umwandlungsbedingte steuerfreie Realisation von stillen Reserven in Kapitalanteilen, kann der Erwerber, also die übernehmende Gesellschaft, diese nicht mehr mit steuerlicher Wirkung geltend machen. Der zu Grunde liegende systematische Zusammenhang nach StSenkG ist bereits w.o. im Einzelnen erläutert worden.

### b) Erforderliche Änderungen

Die beschriebene Grundwertung des neuen KSt-Systems sollte beibehalten werden. Sie impliziert allerdings auch, dass, soweit der Anteilsverkäufer ausnahmsweise nicht steuerfrei realisieren kann, sondern steuerpflichtig realisieren muss, beim Anteilskäufer im Liquidationsverlust- bzw. Übernahmeverlustfall keine Rechtfertigung dafür besteht, die Verluste steuerlich für irrelevant zu erklären. Insoweit besteht Änderungsbedarf.

## IV. Resümee

1. Für die ertragsteuerliche „Machbarkeit“ von Umwandlungen ist die Erfolgsneutralität der umwandlungsbedingten Vermögensübertragung bzw. die Freistellung realisierter stiller Reserven wesentlich. Die Erfolgsneutralität bezieht ihre Berechtigung bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen trotz des umwandlungsbedingten Steuersubjektwechsels stiller Reserven aus dem Markteinkommensprinzip, die Steuerfreiheit realisierter Reserven in Kapitalanteilen von Kapitalgesellschaften aus dem durch das StSenkG gewählten KSt-System.
2. Bei umwandlungsbedingten Vermögensübertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft kann ein Steuersubjektwechsel von stillen Reserven wegen der besonderen mitunternehmerisch geprägten Struktur des Betriebsvermögens der Personengesellschaft durch steuerrechtliche Hilfsmittel vermieden werden (wenn man nicht ohnehin i. H. d. Beteiligungsquote einen Steuersubjektwechsel verneint). Diese Hilfsmittel müssen so weit wie möglich zugelassen werden. Das Instrumentarium der steuerlichen Ergänzungsbilanzen muss ausgebaut und auch auf Übertragungsvorgänge gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erstreckt werden. Bei Verhinderung eines Steuersubjektwechsels stiller Reserven bedarf es (von der bleibenden Steuerverhaftung der stillen Reserven abgesehen) keiner weiteren Voraussetzungen für die Erfolgsneutralität.

3. Bewirkt eine Umwandlung unvermeidbar einen Steuersubjektwechsel stiller Reserven, bedarf es zur Akzeptanz der Erfolgsneutralität ausschließlich der Übertragung eines „qualifizierten unternehmerischen Engagements“ und – im Normalfall – der Steuerverhaftung der übertragenen stillen Reserven. Weitere Voraussetzungen sind nicht erforderlich. Dies bedeutet vor allem, dass
  - die derzeit weithin vorhandene Beschränkung auf inländische Umwandlungsvorgänge vollständig aufgegeben werden muss,
  - ex tunc die Erfolgsneutralität von Umwandlungen zerstörende Nach-Umwandlungs-Sperrfristen in Regelungen geändert werden müssen, die § 8b IV KStG entsprechen (Ausnahme: die Umwandlung schafft eine neue ausländische Besteuerungsebene, die von der Sperrfrist getroffen werden soll),
  - der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei Umwandlungen zu beseitigen ist.
4. Die Definition des „qualifizierten unternehmerischen Engagements“ muss der wirtschaftlichen Entwicklung angepasst, von Zufallsergebnisse produzierenden Anforderungen „entschlackt“ und insbesondere deutlich weniger als bisher vermögensbezogen verstanden werden. Gegen die Etablierung eines allgemeinen Entstrickungsgrundsatzes bestehen im Grundsatz keine Bedenken, wenn er wirklich im Sinne einer defensiven Schutzmaßnahme, sozusagen als letzte „fiskalische“ Rettung, verstanden wird. Dies schließt die Akzeptanz eines erfolgsneutralen grenzüberschreitenden Anteilstauschs und die Notwendigkeit der Abschaffung des § 20 III UmwStG nicht aus. Mit der Etablierung eines allgemeinen Entstrickungsgrundsatzes muss auch die Etablierung eines Verstrickungsgrundsatzes einhergehen.
5. Die wesentliche steuerliche Rechtsfolge der erfolgsneutralen umwandlungsbedingten Vermögensübertragung, die Buchwertverknüpfung als Ausdruck des Steuersubjektwechsels von stillen Reserven, wird im Fall der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft im Grundsatz zu Recht von einer Verdoppelung von stillen Reserven begleitet (die Richtigkeit dieser Aussage im Detail hängt allerdings von der späteren Anteilsveräußerungsgewinn- und der Anteilskäuferbesteuerung ab; zu § 20 III UmwStG s. bereits w. o.).

Die Steuerverhaftung der erhaltenen Anteile durch das Institut der einbringungsgeborenen Anteile gehört demgegenüber insoweit auf den Prüfstand, als über eine Befristung der Steuerverhaftungskonsequenz nachgedacht werden sollte. Damit würde insoweit eine Angleichung an die in §§ 3 Nr. 40 S. 3 u. 4 EStG, 8b IV KStG geregelten Sperrfristen erreicht. Diese Sperrfristen bedürfen allerdings auch noch im Detail der Nachbesserung, um nicht mehr als die Fälle der Steuerstatusverbesserung zu treffen. Die Nach-Spaltungs-Veräußerungssperre kann nach dem Vorbild des § 8b IV KStG ausgestaltet werden.

6. Die Anordnung der steuerlichen Irrelevanz von Übernahmeverlusten ist nur im Zusammenspiel mit steuerfreien (bzw. halbeinkünftebesteuerten) Anteilsveräußerungsgewinnen vertretbar. In den Fällen ausnahmsweise steuerpflichtiger Anteilsveräußerungsgewinne (Hinweis vor allem auf § 8b IV KStG) muss dagegen die umwandlungsbedingte Anteilsbuchwertvernichtung beim Anteilskäufer steuerlich berücksichtigt werden. Problematisch ist § 12 II 2 UmwStG, soweit steuerpflichtige Beteiligungskorrekturgewinne unabhängig vom Vorliegen von stillen Reserven angenommen werden. Das Problem hängt auch damit zusammen, dass dringender Änderungsbedarf besteht, soweit es um das Schicksal von Verlustvorträgen bei Umwandlungsvorgängen geht. Die Regelungen müssen auf das Ziel der Missbrauchsvermeidung zurückgeschnitten werden.
7. Die Möglichkeit der steuerfreien Realisation von stillen Reserven in Kapitalanteilen durch Kapitalgesellschaften ist steuersystematisch konsequent. Mit ihr korrespondiert die steuerliche Irrelevanz der Anteilsanschaffungskosten beim Anteilserwerber. Aus steuersystematischer Sicht besteht insoweit kein Änderungsbedarf. § 6b X EStG i. d. F. des UntStFG ist eine reine Billigkeitsregelung und entzieht sich deshalb einer systematischen Kritik.

---

## Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Monika Jachmann*  
und Dr. *Thomas Rödder*

Leitung  
Prof. Dr. *Jürgen Lüdicke*

*Dr. Weckerle:*

Wir haben die Blickrichtung immer auf die Einkommensteuer gerichtet. Bei § 35 EStG gibt es handwerkliche Mängel in der Gesetzesumsetzung. Aber einmal unterstellt, es würde gelingen, eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer herbeizuführen, muss man, meine ich, den Blick auf die Körperschaftsteuer richten, man muss klar sehen, die Gewerbesteuer ist dann faktisch nur eine Zusatzsteuer bei der Körperschaftsteuer. Wir haben das Problem der zweiten Ertragsteuer immer nur im Zusammenhang mit der Einkommensteuer erörtert. Und weiter: Bei der Unternehmenssteuer als Ersatz hatten Sie auch die Einbeziehung der Vermietungstätigkeiten angesprochen. Da wäre doch zu bedenken, dass Grundvermögen durch

die Grundsteuer kommunal schon belastet ist; deshalb plädiere ich bei der Unternehmenssteuer nur für die Einbeziehung der Gewinneinkunftsarten und nicht auch der Vermietungseinkünfte.

*Prof. Dr. Jachmann:*

Zum Ersten kann ich Ihnen nur zustimmen. Natürlich ist durch die Anrechnung, gerade wenn sie voll gelingt, die Gewerbesteuer eine Sonderbelastung der Körperschaften auf zwei Ebenen. Man kann sich dann noch überlegen, ob der niedrigere Körperschaftsteuersatz eine Rechtfertigung für den thesaurierten Gewinn und dessen Belastung gibt. Ich meine, auch hier fehlt der systematische Zusammenhang, aber jedenfalls bei den ausgeschütteten Gewinnen ist das klar. Und die andere Frage ist die nach der Grundsteuer: Ich kann natürlich das gleiche Spiel, das ich mit etwaigen Additionen von Grundrechtseinriffen zwischen Einkommensteuer und Gewerbesteuer gespielt habe, weiterspielen mit der Grundsteuer. Dann wird sich aber zunächst wiederum die Frage stellen, ob die Grundsteuer als solche verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden kann. Sie würde ja keine Substanzsteuer sein können. Sie müsste Sollertragsteuer sein; wir müssten uns wiederum sehr, sehr genau überlegen, ob uns etwas einfiel, warum wir diese Sollertragsteuer aufrechterhalten können, und dann würde sich sicherlich wiederum diese Additionsfrage stellen. Nur dann wäre wirklich eine Teilabstimmung erforderlich zwischen dem, was die Einkommensteuer an Vermietung und Verpachtung erfasst, und dem, was die Grundsteuer soll. So ein Einheitskonzept müsste auch die Grundsteuer berücksichtigen.

*Prof. Dr. Kirchhof:*

Frau *Jachmann*, Ihre so schön verfassungsrechtlich eingebetteten Ausführungen veranlassen die Überlegung: Fehlt uns nicht gänzlich eine Steuerkonkurrenzregel, also eine Antwort auf die Frage, wie wir die Steuern nebeneinander ordnen. Wenn die Gewerbesteuer heute noch gerechtfertigt wäre, dann wäre es wohl höchst bedenklich, diese richtige Steuer zu erheben und dann die Einkommensteuer bei demjenigen, der richtigerweise mit Gewerbesteuer belastet ist, deswegen zu reduzieren. Denn die Einkommensteuer ist ja prinzipiell auch gerechtfertigt. Wenn aber die Gewerbesteuer prinzipiell nicht mehr gerechtfertigt ist, dann muss man sie abschaffen und kann sie nicht erheben und dann über den Umweg der Einkommensteuer kompensieren. Wir haben heute Morgen versucht, das auch über die Ertragsseite zu definieren. Das erscheint problematisch, weil auch bei der Einkommensteuer von Verfassungen wegen die Gemeinden beteiligt sind, heute schon mit 15 Prozent des Einkommensteueraufkommens; wenn das dann 18 Prozent werden, macht es verfassungsrechtlich keinen Unterschied. Aber im Materiellen muss man zunächst einmal

rechtfertigen, dass es eine Gewerbesteuer, die wir früher Realsteuer nannten, entweder geben darf, dann belastet sie neben der Einkommensteuer, oder es darf sie nicht geben, dann muss sie entfallen, es sei denn, es wäre eine Vorauszahlung. Der Gedanke liegt aber bei der Gewerbesteuer nicht nahe, dass das eigentlich eine Vorabzahlung sei, die letztlich als Einkommensteuer bei demselben, der sie bezahlt hat, eine Entlastungswirkung entfalten sollte. Sind wir nicht zu unbekümmert, zu addieren, anzurechnen, oder teilweise auszugleichen? Bedarf nicht jede Steuer, wenn sie denn einen Rechtfertigungsgrund hat, aus diesem Rechtfertigungsgrund heraus einer Aussage, wie sie der anderen Steuer zuzuordnen ist? In diesem Punkt könnte vielleicht das Strafrecht vorbildlich sein, das nicht einfach die Strafen nebeneinander stellt, sondern ein subtiles System entwickelt hat, wie die Kumulation von staatlichen Lasten einander zugeordnet wird. Wäre heute nicht der Tag, anzufangen, eine Steuerkonkurrenzlehre zu entwickeln? Sie haben sehr klar gesagt, dass Art. 12 und Art. 14 GG beides Maßstäbe für den Grundrechtseingriff sind. Sie können sich dafür auch auf das Bundesverfassungsgericht seit dem 87. Band berufen. Die Antwort, was einschlägig ist, ist wie immer im Verfassungsrecht abhängig von einer genauen Analyse des steuerrechtlichen Themas. Und da sagt uns das Einkommensteuerrecht, § 8 und § 11 EStG, dass das beruflich Erworbene erst besteuert wird, wenn es erworben ist. Wenn aber Art. 12 GG den Erwerb schützt und Art. 14 GG das Erworbene, dann liegt es nicht fern, prinzipiell Art. 14 GG einschlägig sein zu lassen. Bei den Sollertragsteuern hingegen wäre Art. 12 GG einschlägig. Wäre hier nicht eine Koordinationsnorm für Sollertragsteuern und für die echte Einkommensteuer erforderlich?

*Prof. Dr. Seer:*

Frau *Jachmann*, in diese Begeisterung über Ihr Referat kann ich nur einstimmen, ich fand ganz vorzüglich, was Sie uns hier dargeboten haben. Meine Frage ist nur folgende: Wir sagen, die Gewerbesteuer ist in ihrer derzeitigen Ausgestaltung verfassungswidrig, weil gleichheitswidrig, und müsste normalerweise aufgehoben werden. Das ist aber zur Zeit nicht möglich, weil das Bundesverfassungsgericht aus Gründen, die wir kennen oder erahnen können, dazu nicht Stellung nehmen wollte. Offensichtlich sind wir in der Situation, dass jetzt die Belastung mit dieser verfassungswidrigen Steuer bei einer anderen Steuerart entsprechend berücksichtigt wird. Aber nur typisiert, weil wir auf der anderen Seite wiederum das Gebot einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle im Art. 28 GG in Verbindung mit Art. 106 GG auch beachten müssen, dass der Gemeinde also noch etwas verbleibt, was sie selbst besteuern kann. Habe ich Sie dann richtig verstanden, dass nur aufgrund dieses ersten Ansatzes, dass nämlich die Gewerbesteuer materiell Ihrer Meinung nach verfassungswidrig ist, für eine Übergangsphase diese Anrechnung als ein Weniger

zu berücksichtigen oder zu akzeptieren wäre? Sie sagen ja. Wir sind also in einer Übergangsphase, ich habe das ja genauso in Köln vertreten im letzten Jahr. Nur hat der Gesetzgeber nicht gesagt, dass die Anrechnung nur übergangsweise erfolgen soll. Sind wir dann in einer Dauerphase? Und wenn dann jemand wiederum klagt, weil er sagt, der § 35 EStG ist als solcher gleichfalls verfassungswidrig? Und das Bundesverfassungsgericht kassiert möglicherweise den § 35 EStG als Anrechnungsnorm, lässt aber die Gewerbesteuer bestehen, dann sind wir auf einmal da, wo Sie gar nicht hin wollten, und das sehe ich als ein großes Problem dieser Übergangsphase. Das sehe ich auch in meiner damaligen Aussage als eine große Schwäche an, dass wir dann einräumen müssen, niemand hat gesagt, dass das nur ein Übergangsmodus ist, bis wir die Gewerbesteuer aufheben und einen besseren Zustand, wie Sie ja vorgeschlagen haben, erreicht haben. Darin sehe ich jetzt ein Problem dieser etwas sibyllinischen Brücke, die Sie gebaut haben. Zumindest müsste ein Zeitraum definiert werden, für den eine solche Übergangslösung gilt.

*Prof. Dr. Jachmann:*

Vielleicht darf ich zunächst Herrn Seer antworten: Ich sehe, wenn ich Sie richtig verstanden habe, zwei Ansätze, unter denen Sie meinen, Steine statt Brot zu bekommen: Einmal geht es um die Anrechnung überhaupt. Wenn ich auf der einen Seite sage, die Pauschalierung ist gleichheitswidrig, auf der anderen Seite – Frau Hey hat das kürzlich ja recht klar geschrieben – die Eins-zu-Eins-Anrechnung dem Art. 28 GG nicht mehr genügen soll, da die Gemeinden damit ja gar nichts mehr zu gestalten hätten. Dem würde ich nicht folgen wollen, weil ich meine, dass man nicht eine Gleichheitswidrigkeit mit der anderen rechtfertigen kann. Ihr zweiter Aspekt zielt auf das Argument der Übergangsphase ab. Ich meine, wenn wir eine Norm auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin prüfen, sind wir nur in dem Bereich, wo wir es mit Lenkungsnormen zu tun haben, auf die Intentionen des Gesetzgebers angewiesen. Ob der Gesetzgeber sich gedacht hatte, dass er die Regelung im Hinblick auf einen Übergang gerechtfertigt haben möchte oder nicht, meine ich, ist für die verfassungsrechtliche Prüfung vorwiegend nicht relevant. Und dann kommt einfach die Überlegung, ob der Aspekt, dass sich traditionell diese Finanzierungsquelle mit all ihren Schwächen solange gehalten hat, dass die Gemeinden auf sie aufgebaut haben, ob dieser faktische Aspekt es rechtfertigen kann, die vorhandenen Gleichheitswidrigkeiten eben für diese gewisse Frist, in einer Art Vertrauensschutz für die Gemeinden für etwas, was an sich gleichheitswidrig wäre, aufrechtzuerhalten. Ich meine, das wäre ein verfassungsrechtliches Argument, wobei ich mich hier auch in der Hand der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers sehe und nicht sagen kann, nach zwei Jahren, fünf Jahren, oder nach sieben Jahren ist es aber wirklich zu spät. Ich meine, da wird man werten

müssen wie das bei den vom Bundesverfassungsgericht ausgesprochenen Übergangsfristen wohl unvermeidbar ist, freilich mit einem unbefriedigenden Ergebnis: Wir schlucken die Verfassungswidrigkeit für eine gewisse Weile, und der Beschwerdeführer hat eben Pech gehabt. Das ist ein Dilemma, aus dem wir nicht herauskommen, wenn wir dem Aspekt materiell Rechnung tragen wollen, dass einem Belang noch gegen die Verfassungswidrigkeit Rechnung getragen werden kann. Und so sehe ich auch diese unglückliche Überlegung mit dieser Übergangsfrist. Es ist eigentlich eine qualitative Einschränkung eines Rechtfertigungsaspektes, dass ich sage, auf Dauer wird man sich ein Konzept überlegen müssen, aber im Moment keine Verpflichtung annehmen kann. Das ist schon ein bisschen Steine statt Brot, das ist klar. – Lassen Sie mich zu Herrn *Kirchhof* kommen: Die Frage nach der Berechtigung einer Anrechnungslösung überhaupt, geht in die Richtung, die ich gerade benannt habe, wobei ich darin keine großen Probleme sehe. Denn die Anrechnung, die wir jetzt haben, die entspricht noch ein wenig dem, was die Gemeinden wollen, dies ist aber gleichheitswidrig. Und die volle Anrechnung will ohnehin niemand haben, deshalb brauchen wir uns nicht den Kopf darüber zu zerbrechen, ob sie verfassungswidrig wäre. Ich meine nicht, Frau *Hey* meint, schon, da kann man wohl trefflich darüber streiten. Ihr primärer Aspekt war aber wohl die Frage nach der Steuerkonkurrenzlehre, und ich meine in der Tat, dass wir dahin kommen müssen, wobei ich denke, dass wir nicht eine Konkurrenzlehre wie im Strafrecht brauchen, weil wir die Tatbestände nicht in der Weise verknüpfen müssen wie im Strafrecht, sondern einfach nur in der Beziehung von verschiedenen Steuerarten zueinander. Da bräuchte es wohl auch keine normative Konkurrenzlehre. Ein Raster zur Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit solcher Steuern würde wohl genügen. Und da hatten Sie nun, wenn ich Sie richtig verstanden habe, gesagt, dass der Rechtfertigungsgrund für die Begründung einer Steuer implizieren würde, dass sie ihre Berechtigung gegenüber anderen Steuern hätte. Und dem würde ich nicht folgen, ich würde immer schauen, welche Art von Grundrechtseingriff diese Steuer sozialtypisch darstellt. Wenn jetzt der Gesetzgeber sachenartig zehn Einkommensteuern einführen würde, und die wären in zehn verschiedenen Gesetzen geregelt, aber im Ergebnis käme Belastungsgleichheit heraus für jede Art der Einkommenserzielung, dann hätte ich keine Schwierigkeit, diese Eingriffe zu addieren. Die ganze Addition hat ja nur unter zwei Aspekten Sinn: Einmal bei der Beurteilung der Besteuerungsgleichheit. Es kann nicht sein, dass der Staat nach dem Motto, viele kleine Stiche tun nicht weh, aber ein großer schon, viele kleinere Steuern erhebt. Wenn die gleiche Zielrichtung besteht, meine ich, muss man addieren. Und zur Kontrolle der Einhaltung des Halbteilungsgrundsatzes müssen wir auch addieren. Insofern ist die Steuerkonkurrenz schon zu beachten.

*Prof. Dr. Lüdicke:*

Vielen Dank, vielleicht können wir damit die Diskussion der Gewerbesteuer abschließen; ich schlage vor, dass wir uns jetzt der Diskussion des Beitrags von Herrn Rödder zuwenden.

*Prof. Dr. Raupach:*

Herr Rödder hat verdienstvollerweise Prinzipien angeschaut, nach denen sich eigentlich eine solche Erhaltung der Identität des Steuersubjekts ohne Realisierung stiller Reserven vollziehen sollte. Zwei Probleme sehe ich dabei: Das eine ist, dass unser bisheriges Steuerrecht zwar solche Prinzipien enthält, zum Teil auch festschreibt, aber im Grundsatz tatbestandsmäßig vorgeht und noch dazu vor besonderen Schwierigkeiten steht. Ich habe immer wieder beklagt, dass, als man das Umwandlungsrecht modifiziert hat, wir Steuerrechtler, verzeihen Sie, wenn ich das so sage, geschlafen haben. Wir haben nicht parallel gearbeitet und uns an die Tatbestände des Umwandlungsgesetzes angehängt, sondern wir haben unser bestehendes Recht von der Fortführung eines Engagements in veränderter Form übertragen und dies bezogen auf die einzelnen Tatbestände des Umwandlungsgesetzes. Das hat dazu geführt, dass wir einen Grundsatz haben, der nirgends steht, aber der dem Umwandlungssteuergesetz sozusagen unterschrieben ist, dass nämlich Gesamtrechtsnachfolgevorgänge Gewinn realisierende Übertragungsvorgänge sind, also das genaue Gegenteil von dem, was wir uns wünschen. Und nur dann, wenn darauf verzichtet wird, ist das anders. Sie finden das sehr deutlich bei der Verschmelzung oder Vermögensübertragung, da ist im Absatz 1 einiges über die Buchwertfortführung ausgeführt, aber auch über den Teilwert, und dann heißt es: liegen die in Absatz 1 genannten Voraussetzungen nicht vor, sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem Wert der für die Übertragung gewährten Gegenleistung anzusetzen. Ganz deutlich wird der Grundsatz formuliert: Gewinnrealisierung, und dahinter gestellt die Ausnahme, bei der man verzichtet. Und da spielt die Sicherstellung der stillen Reserven eine Rolle. Wenn man das so sieht, dann ist es ganz klar, dass wir uns so schwer tun mit Gesamtrechtsnachfolgen im Ausland. Bisher, habe ich den Eindruck, kommen wir überhaupt nur weiter, wenn wir im Ausland eine formwechselnde Fortsetzung vorfinden und dann einen Typenvergleich machen, dann haben wir kein Problem. Haben wir einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge, bekommen wir Probleme, ob wir die Ergebnisse bei der ausdrücklichen Bezugnahme auf das Umwandlungsgesetz und dessen Vorgänge auf Auslandsbeziehungen übertragen können. Das scheint mir das Problem zu sein, so wünschenswert das ist. *Zweiter Punkt:* ich habe bei einigen der Grundsätze, die Sie genannt haben, auch Bedenken, und zwar gerade deswegen, weil wir eben bisher gerade nicht Grundsätze verankert haben, sondern sozusagen institutionell immer einzelne Tatbestände geregelt

haben. Und es ist die Frage, ob wir dann Grundsätze, wie Sie sie formuliert haben, akzeptieren können. Beispielsweise haben Sie gesagt, Sie haben eigentlich nichts einzuwenden gegen die Verdoppelung der stillen Reserven. Sie haben den Fall des § 12 KStG erwähnt, das ist der Fall, in dem ein beschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt eine inländische Betriebsstätte hat, und jetzt hat man gesagt, wenn im Ausland das beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekt verschmolzen wird, dann müssen wir das ja irgendwie EG-mäßig handhaben, und dann soll das hier mit einbezogen sein. So gut, so schön, aber wenn Sie jetzt den anderen Fall nehmen, in dem wir einen beschränkt Steuerpflichtigen im Ausland haben, wenn der sich verschmilzt, soll das ohne Gewinnrealisierung gehen. Aber wenn er sie in eine unbeschränkt steuerpflichtige deutsche Tochtergesellschaft einbringt, dann verlangen wir bisher die Verdoppelung der stillen Reserven, die aber völlig sinnlos ist, weil natürlich bisher schon der Anteilseigner beschränkt steuerpflichtig war. Ich denke auch, dass Sie mir zustimmen, dass in einem solchen Fall eine Ausnahme zu machen ist. Aber das zeigt eben, dass wir uns bei dem heutigen System, das immer einzelne Tatbestände z.T. sehr ungerecht regelt, schwer tun, diese zu akzeptieren. Meine Kritik an der Neufassung des § 12 KStG ist, dass er die eine Fallgruppe erwähnt und die zweite Gruppe nicht. Man kann das auch in der Terminologie der Transaktionsberater sagen: Es geht alles, was nach oben verschmilzt, aber es geht nicht das, was nach unten ausgegründet wird. Und genau dieselben Bedenken habe ich gegen diesen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz. Da wir bisher solche Grundsätze nicht haben, aber verschiedenlich auf Realisierung verzichten, können wir damit ganz gut leben. Das wurde sehr deutlich bei der Formulierung des § 6 Abs. 5 EStG im Zusammenhang mit dem Mitunternehmererlass, der aufgehoben werden sollte. Da hat die Verwaltung plötzlich übersehen, dass wir sehr wohl eine Möglichkeit haben, zwischen ausländischem Stammhaus und inländischer Betriebsstätte oder umgekehrt auf Gewinnrealisierung zu verzichten, wenn wir sozusagen die stillen Reserven fortschreiben und festhalten. Wenn wir jetzt einen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz haben, aber eine solche Methode nicht fixieren, dann habe ich die Sorge, dass wir damit auf der Strecke bleiben.

*Dr. Rödder:*

Die Entstrickungsproblematik ist aus meiner Sicht in den letzten Monaten überbetont worden, ich halte das Problem praktisch für nicht so sehr wesentlich. Meine Aussage war nur, dass ich keine Bedenken hätte, wenn man zur Vervollständigung einen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz vorsehen wollte. Selbstverständlich muß man z.B. wie in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen über den Entstrickungswert und über die Modalitäten der Steuerzahlung ergänzend nachdenken, wie Sie es in der Schrifffassung des Referats auch

finden werden (Gedanke der ultima-ratio-Besteuerung), aber im Grundsatz hätte ich da kein Problem. Was das Thema der Verdoppelung der stillen Reserven angeht, da ist ein Element meines Petitums, dass der § 20 Abs. 3 UmwStG gestrichen wird, das heißt, dass, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger einbringt und wenn für die als Gegenleistung gewährten Anteile kein deutsches Besteuerungsrecht besteht, das die erfolgsneutrale Einbringung nicht verhindern kann. Das ist heute schon in § 23 Abs. 2 UmwStG für den EU-Einbringungsfall so geregelt; es wird eine Sperrfrist für die Anteile des Ausländers vorsehen, und dann habe ich das Problem nicht mehr. Nur: in allen anderen Inlandsfällen, und das sind ja nun die praktisch wichtigen, ist der Grundsatz der Verdoppelung der stillen Reserven nach wie vor richtig aus meiner Sicht. Nächster Punkt sind die Auslands-umwandlungen. Insoweit haben Sie Bedenken geäußert, ob wir Vergleichbarkeit herbeiführen können mit inländischen Umwandlungen. Auch der Gesetzgeber zieht sich zurück mit der bloßen Aussage, es sei zu schwierig festzustellen, ob ein ausländischer Umwandlungsvorgang einem deutschen entspreche, und deshalb regelt er einen solchen Vorgang nicht als erfolgsneutral möglich. Das reicht mir als Begründung nicht aus, denn der Mühe des Vergleichs hat sich bislang niemand unterzogen. Natürlich kann es nicht darauf ankommen, ob der Vorgang nach ausländischem Gesellschaftsrecht partielle Gesamtrechtsnachfolge, Gesamtrechtsnachfolge oder Einzelrechtsnachfolge ist. Das Kriterium muss vielmehr sein, ob der Sachverhalt der ausländischen Umstrukturierung in seiner wirtschaftlichen Konsequenz einer deutschen Umwandlung vergleichbar ist. Dass der deutsche Gesetzgeber nun einen solchen Vergleich im Grundsatz doch für möglich hält, das sehen Sie in dem von Ihnen auch angesprochenen § 12 Abs. 2 KStG-Entwurf, wonach die stillen Reserven in einer von einer ausländischen Kapitalgesellschaft gehaltenen Inlands-Betriebstätte, die, bedingt durch eine Auslandsfusion, übertragen wird, eben nicht zu realisieren sind. Voraussetzung: Es muss eine Verschmelzung nach ausländischem Recht sein, die der deutschen Verschmelzung vergleichbar ist. Jetzt zu Ihrem ersten Kritikpunkt: Sie hatten kritisiert, dass ich versucht habe, Grundsätze der zutreffenden Besteuerung von Umwandlungen herauszuarbeiten. Das Umwandlungssteuerrecht ist heute sehr kasuistisch. Sie haben einen Flickenteppich von einzelnen Normen, den in Theorie und Praxis relativ wenige Leute überblicken, mit völlig zufälligen Einschränkungen, was die Voraussetzungen angeht, und auch mit willkürlichen Rechtsfolgen. Ich hatte eigentlich gehofft, dass das Thema der Neuordnung des Rechts der Umstrukturierungen durch den Beirat, durch die Wirtschaft und die Finanzverwaltung im Hinblick auf die Grundsystematik des Steuersenkungsgesetzes aufbereitet wird und daraus dann ein neues Umwandlungssteuerrecht formuliert wird. Das ist aber nicht einmal in Rudimenten passiert. Deshalb war es das Ziel meines Beitrags Grundsätze herauszuarbeiten, die bei der nötigen Neuordnung des Umwandlungssteuerrechts zu

berücksichtigen wären. Ich meine, das ist einfach nötig, sonst wird das Umwandlungssteuerrecht noch zufälliger und kasuistischer und schließlich zu einer Geheimwissenschaft werden.

*Prof. Dr. Raupach:*

Ich sehe das schon als verdienstvoll an, ich will aber doch darauf hinweisen, warum es so schwer ist, solche Grundsätze umzusetzen. Die Kritik richtet sich nicht an Sie, sondern an den Gesetzgeber: Ich halte unsere Gesetzgebungstechnik im Umwandlungssteuergesetz für falsch, und das zeigt sich bei dieser ersten Bewährungsprobe: Wir sind in diesem Moment nicht in der Lage, so ähnlich wie wir das beim Außensteuergesetz erleben, solche Belastungsproben wie die Änderung des Anrechnungsverfahrens zu verkraften und in den internationalen Bezug einzubinden.

*Prof. Dr. Jachmann:*

Ich habe mich sehr gefreut über diese Grundsätze, einfach als Chance, sich an ihnen bei einzelnen Gestaltungen zu orientieren. Ich hätte eine Frage zu dem, was vielleicht die Verknüpfung herstellen kann zwischen dem, was Herr Pezzer gestern gesagt hat. Ich glaube, wir denken alle an das Beispiel mit den Knöpfen, den Kohlen und den Beteiligungen. Unter dem Aspekt der systemimmanenten Notwendigkeit hatten Sie auf die Irrelevanz von Übernahmeverlusten abgestellt. Würden Sie denn sagen, dass dann, wenn diese Übernahmeverluste steuerlich berücksichtigt würden, wir konsequenterweise zu dem kommen müssten, was Herr Pezzer gestern gesagt hat?

*Dr. Rödder:*

Ich habe Ihren Vortrag, Herr Pezzer, gestern nicht gehört, aber ich vermute, Sie haben für eine Besteuerung des Anteilsveräußerungsgewinns plädiert?

*Dr. Pezzer:*

Danach hatte ich Sie auch noch fragen wollen: Ich hatte gestern sinngemäß gesagt, es kann keinen Unterschied machen, ob eine Gesellschaft Knöpfe, Kohlen oder Beteiligungen veräußert. Das sind marktoffenbare Veräußerungsvorgänge, die Einkommen bedeuten und die besteuert werden müssten. Und nun erhoffe ich mir, dass Sie mir den § 8b Abs. 2 KStG erklären können. Ich hatte gestern gesagt, er enthält eine überschießende steuerliche Tendenz, ein Steuerprivileg, soweit stille Reserven steuerfrei veräußert werden können. Er ist nur gerechtfertigt, wenn wirklich versteuerte Rücklagen verkauft werden. Sie sagen nun, er ist erforderlich, um eine Doppelbesteuerung zu verhindern, aber woher wissen Sie, bei wem und wann die stillen Reserven erfasst worden

sind? Insbesondere bei Verkäufen über die Börse, wenn eine börsennotierte Tochtergesellschaft verkauft und der Preis über den Börsenkurs gebildet wird, wer versteuert da wann etwas? Und vielleicht ein zweiter Punkt: Es gibt ja in der Beratungsliteratur die Gestaltungsempfehlung, ökonomische Aktivitäten wie etwa Bauprojekte in Tochtergesellschaften zu verlagern und dann den Erfolg über die Veräußerung der Tochtergesellschaft steuerfrei zu realisieren. Das wäre ja genial, wenn das ginge, da kann doch etwas nicht stimmen?

*Dr. Rödder:*

Ich versuche einmal, zu verdeutlichen, dass die Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen auch mit der seinerzeitigen Diskussion in der Entstehungsgeschichte des Steuersenkungsgesetzes zusammenhängt. Um das vorweg zu sagen, die Steuerbefreiung von Anteilsveräußerungsgewinnen ist nicht die einzig denkbare Lösung, nur hat eine andere Lösung eben auch entsprechende Konsequenzen bei verschiedenen Beteiligten. Zunächst einmal: Ihr Punkt, ob ich Kohlen oder Beteiligungen verkaufe, gilt natürlich auch für die Frage, ob eine Mutterkapitalgesellschaft Zinserträge oder Dividendenerträge erzielt. Das Steuersenkungsgesetz sagt eben, der Zinsertrag ist voll steuerpflichtig, der Dividendenertrag ist steuerfrei bei der Mutterkapitalgesellschaft. Das ist die erste Aussage, und dahinter muss zwingend die Wertung stecken, dass ich eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermeiden will auf der Ebene der Mutterkapitalgesellschaft, weil eben dieses Dividendensubstrat in der Tochtergesellschaft schon einmal besteuert worden ist. Das heißt, ich muss schon in diesem Grundfall steuersubjektübergreifend argumentieren, damit ich überhaupt eine Rechtfertigung habe für die Dividendenfreistellung. Jetzt kommen wir zum Anteilsveräußerungsvorgang. Sie haben ja auch den Punkt schon etwas aufgesplittet, indem Sie gesagt haben, soweit offene Reserven in der Tochterkapitalgesellschaft durch den Anteilskaufpreis abgedeckt werden, sei eine Steuerbefreiung gerechtfertigt. Das leuchtet unmittelbar ein aus meiner Sicht, denn die offenen Rücklagen könnte ich jederzeit vorher ausschütten und hätte dann einen steuerfreien Dividendenertrag und einen geringeren Anteilsveräußerungsgewinn. Das muss sein, und das war in der Tat ja auch eine Grenzziehung, die überlegt worden ist. Und jetzt nehmen Sie einmal an, Sie verkaufen einen GmbH-Anteil für 100 mit einer stillen Reserve in der GmbH von 100, also einem Eigenkapital von 0. Jetzt gibt es zwei Möglichkeiten: entweder Sie sagen, ich sehe in diesen stillen Reserven zukünftiges Dividendenpotential, das heißt zukünftiges Gewinnpotential auf Ebene der GmbH, das dort irgendwann einmal der Körperschaftsteuer unterliegt und dann als Dividende an den Empfänger steuerfrei gelangt. Dann ist es konsequent, zu sagen, im Sinne der Doppelbesteuerungsvermeidung muss auch der Anteilsveräußerungsgewinn freigestellt werden. Dann haben sie aber auf der Anteilskäuferenebene die Kon-

sequenz, dass dieser 100 Punkte Anschaffungskosten hat, die er steuerlich nicht mehr wirksam machen darf. Denn wenn er sie steuerlich wirksam machen würde, wie bisher ja im Umwandlungssteuerrecht durch step up oder im Vollausschüttungsfall durch einen entsprechenden Buchverlust in den Anteilen, dann hätten wir in der Tat im Ergebnis eine Nichtbesteuerung der stillen Reserven. Wenn wir den Fall jetzt einmal weiterdenken: Ich habe einen steuerfreien Anteilsveräußerungsgewinn, der Käufer hat die Anteile für 100 gekauft, die stillen Reserven realisieren sich in der GmbH, kosten Körperschaftsteuer, die realisierten stillen Reserven werden ausgeschüttet an den Anteilserber und der Buchverlust in den Anteilen von 100 ist ohne steuerliche Wirkung. Wenn Sie die Belastungen addieren, haben Sie einmal Körperschaftsteuer auf die realisierten stillen Reserven, und bei Durchschüttung bis an die natürliche Person Halbeinkünfte-Einkommensteuer. Das ist ein Weg, der denkbar ist, um den Anteilsveräußerungsfall unter Einbeziehung aller drei Beteiligten, also Anteilsverkäufer, Anteilskäufer, GmbH, nicht schlechter zu behandeln als den Fall, in dem gar keine Anteile übertragen werden. Die andere denkbare Lösung, und das ist ja vorhin schon angeklungen, ist, zu sagen, ich besteuere den Anteilsveräußerungsgewinn, dann muss ich aber das komplette Anschaffungskostensubstrat, dass der Käufer hat, steuerwirksam werden lassen, zum Beispiel auch bei einer Umwandlung, also das, was durch den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung so kritisiert worden ist. Der step up bei einer Umwandlung, das heißt die Umsetzung von Anschaffungskosten in aufgestockte Wirtschaftsgüter, müsste dann aus meiner Sicht nicht nur bei einer Umwandlung Kapital- in Personengesellschaft, sondern auch bei einer Verschmelzung der gekauften Kapitalgesellschaft auf die Mutterkapitalgesellschaft zugelassen werden. Denn sonst, wenn Sie wieder alle Belastungen zusammen sehen würden, wäre der Anteilsveräußerungsfall schlechter gestellt als der stand-alone-Fall aller Beteiligten zusammen. Mit anderen Worten: § 8b Abs. 2 KStG ist nicht die allein denkbare Lösung, ich will aber darauf hinweisen, dass die Dinge so miteinander verknüpft sind. Und aus wohl erwogenen Gründen, übrigens kurioserweise auch aus fiskalischen Gründen, haben seinerzeit einige Ministerien dafür plädiert, besser den Anteilsveräußerungsgewinn steuerfrei zu lassen und die Anschaffungskosten beim Anteilserber ohne steuerliche Relevanz.

# Resümee

Prof. Dr. Siegbert F. Seeger

Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts, Hannover

## Inhaltsübersicht

- |   |   |
|---|---|
| I. Einleitung                           | VII. Die Besteuerung der Personen-      |
| II. Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung | unternehmen und ihr Einfluss auf        |
| von Unternehmen                         | die Rechtsformwahl                      |
| III. Die Neuordnung des Körperschaft-   | VIII. Möglichkeiten rechtsformneutraler |
| steuersystems                           | Besteuerung von Einkommen               |
| IV. Die Besteuerung der Anteilseigner   | IX. Die Gewerbesteuer im System der     |
| V. Perspektiven der Konzernbesteue-     | Besteuerung von Einkommen               |
| rung                                    | X. Steuerliche Behandlung der Unter-    |
| VI. Außensteuerliche Probleme der       | nehmensumwandlungen                     |
| Unternehmensbesteuerung                 | XI. Fazit                               |

### I. Einleitung

Auf dem 33. Deutschen Juristentag 1924 forderten *Becker* und *Lion*, die Einkommen- und die Körperschaftsteuer so zu gestalten, dass die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur anderen überzugehen. Schon *Becker* und *Lion* hatten vorgeschlagen, die gesetzliche Anknüpfung an die Rechtsform beizubehalten, die Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersätze auf ein moderates Maß herabzusetzen und die verbleibenden Unterschiede innerhalb des dualen Systems von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu verringern. *Becker* und *Lion* setzten sich zudem für Optionsmöglichkeiten ein: die personalistische GmbH sollte zur Einkommensteuer, Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer optieren können. Entsprechende Vorschläge werden auch im Jahr 2001 gemacht.

Auf dieser Grundlage hat die Hamburger Veranstaltung an manchen Stellen Licht in das Dunkel der Unternehmensbesteuerung gebracht und dazu beigetragen, den Blick auf zentrale Problemkreise zu lenken und das Verhältnis von Wünschenswertem und Machbarem näher zu bestimmen. Insbesondere die Frage der Beibehaltung des Dualismus der Einkünftebesteuerung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer sowie die Behandlung der Gewerbesteuer standen dabei im Mittelpunkt der Beiträge und Diskussionen. Daneben wurde im Rahmen der im Anschluss an die Referate geführten Diskussionen deutlich, dass neben dem Verständnis der einzelsteuerlichen Sachgesetzlichkeiten ver-

stärkt das Bedürfnis nach der Formulierung einer Steuerkonkurrenzlehre empfunden wird.

## II. Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen (*Kirchhof*)

In seinem Einführungsreferat rechtfertigte *Kirchhof* das Thema „Perspektiven der Unternehmensbesteuerung“ als Konkretisierung des der Rechtswissenschaft gegebenen Auftrags, die Grundprinzipien unseres Rechtsstaates, unseres Wirtschaftssystems und unserer Kultur immer wieder zu bedenken und allgemein verständlich zu machen. *Kirchhof* stellte die Frage, ob aus den Vorgaben des Zivilrechts, des Verfassungsrechts und des Europarechts Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen zu gewinnen sind. Die wechselnde Geschichte der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer belegte für *Kirchhof*, dass dem Steuerrecht nach wie vor eine klare Vorstellung von der Bedeutung der juristischen Person für die Zurechnung ertragsteuerlicher Bemessungsgrundlagen fehle.

*Kirchhof* untersuchte zur Entwicklung einer solchen Vorstellung zunächst die zivilrechtlichen Vorgaben des Gesellschaftsrecht (Rechtsfähigkeit, Haftung, handelnde Organe), ohne hier zwingende, trennscharfe Zurechnungskriterien auszumachen. Da Verfassungs- und Europarecht die Grundrechte und -Freiheiten je auf die juristische Personen erstrecken und dabei auch die Mitunternehmenschaft als juristische Person verstehen, läge es nahe, auch die steuerliche Zurechnungsfrage ohne Unterschiede für Mitunternehmenschaft und gesellschaftsrechtlich verselbständigtem Rechtssubjekt zu beantworten. Unabhängig von Zurechnungsfragen war für *Kirchhof* zunächst ohnehin erklärungsbedürftig, warum je nach Rechtsformwahl steuerliche Belastungsunterschiede entstünden. Gerechtfertigt seien letztere nur dann, wenn sich, je nach Organisationsform, unterschiedliche finanzielle Belastbarkeiten ergäben. Das Grundrecht auf Vereinigungsfreiheit, wohl auch die Niederlassungsfreiheit, achte das Unternehmenssteuerrecht derzeit jedenfalls nicht, wenn es, wie auch nach der Unternehmenssteuerreform, den Steuerpflichtigen in bestimmte Rechtsformen dränge.

## III. Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems (*Raupach*)

Raupach begann seine Ausführungen mit einem „Abgesang auf das Körperschaftsteuer-Anrechnungssystem“; er rief zunächst in Erinnerung, dass gerade der zentrale Vorzug des Anrechnungssystems, nämlich seine Geschlossenheit, zugleich seine nationale Beschränkung ausgemacht habe. Die Rückkehr zur klassischen Körperschaftsteuer war nach *Raupach* mit einem Politikwechsel

hinsichtlich der Aufgabe des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs verbunden; nunmehr solle der einheitlich niedrige Körperschaftsteuersatz zur Eigenkapitalbildung anregen. Auch der im Verhältnis zum Einkommensteuer-Spitzensteuersatz deutlich niedrigere Steuersatz der Körperschaftsteuer sei politisch begründet; er spiegele die Bemühungen des Gesetzgebers um die Positionierung Deutschlands im internationalen Steuerwettbewerb wider.

*Raupach* untersuchte sodann die Ausgestaltung des neuen Körperschaftsteuersystems. Das Ziel der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung bei erwünschter Einfachbelastung des Gewinns sah er durch das Halbeinkünfteverfahren im Inland je nach persönlichem Einkommensteuersatz des Anteilseigners nur ungenau erreicht. Ebenfalls problematisch sei der Versuch des Gesetzgebers, durch eine Neuordnung der Hinzurechnungsbesteuerung in §§ 7–14 AStG die ausreichende Vorbelastung von Auslandsdividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer sicherzustellen. Hierzu führte später *Wassermeyer* in seinem Referat das Notwendige aus.

*Raupach* wiederholte dann die Kritik an § 3c EStG und erkannte in der Behandlung von Veräußerungsgewinnen in den §§ 6b, 16, 17, 23 und 34 EStG sowie in § 8b Abs. 2 KStG einen „systemlosen Mix unterschiedlichster Regelungen“. In Ermangelung einer Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen im Privatvermögen forderte *Raupach* deren einheitliche ermäßigte Besteuerung und verwies auf den folgerichtigen Verzicht auf die Unterscheidung von Einkunftsarten und die hier zu vorgelegten Entwürfe von *Kirchhof* und *Rose*.

Die Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne zwischen verbundenen Unternehmen nach § 8b Abs. 2 KStG, die nicht zwischen stillen Reserven und Rücklagen als Grundlage für den Gewinn unterscheidet, schieße über das Ziel der Angleichung an § 8b Abs. 1 KStG hinaus und diskriminiere die Personengesellschaften und Einzelunternehmer.

Das entscheidende Problem des Systemwechsels erkannte *Raupach* jedoch in der Herstellung der Ausschüttungsbelastung für die Altgewinne. Die bis zum Veranlagungszeitraum 2016 geltenden Übergangsregelungen stellten die Ausschüttungspolitik der Kapitalgesellschaften vor besondere Probleme. Ohnehin ist wohl zu fragen, ob angesichts solcher Zeiträume überhaupt noch von einer Übergangsregelung gesprochen werden kann, wenn man sich beispielsweise das Schicksal des Ursprungslandprinzips bei der Umsatzbesteuerung des inergemeinschaftlichen Erwerbs in Erinnerung ruft.

Die nähere Analyse des Unternehmenssteuerrechts nach der Neuordnung des Körperschaftsteuersystems hat ihren Ausgangspunkt für *Raupach* in der Beibehaltung des Dualismus zwischen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften zu nehmen. Für die Besteuerung der Kapitalgesell-

schaften nannte *Raupach* als wesentliche Aspekte die Absenkung des Steuertarifs, die Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren, dessen Erstreckung auf Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im Betriebsvermögen und in den Fällen der §§ 16, 17, 23 EStG, die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs nach § 3c Abs. 2 EStG und die Beibehaltung der vollen Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer. Für die Personengesellschaften sei es trotz der Vielzahl an neuen Konzepten grundsätzlich beim bisherigen System geblieben, wobei die maßgebliche Neuerung, die Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG, in bestimmten Situationen nicht wirksam werde. Die wesentlichen Neuerungen der Besteuerung verbundener Unternehmen sah *Raupach* in dem Konzept umfassender Steuerbefreiungen nach § 8b Abs. 1, Abs. 2 KStG und der Verringerung der Anforderungen an die Körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Anerkennung der Organschaft, andererseits in der Verschärfung der Regelungen für die Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8a KStG und den Abzugsverboten nach § 3c EStG und § 8b Abs. 5 KStG sowie der Änderung der Zugriffsbesteuerung nach dem AStG.

Bei dem Versuch der Einordnung des neuen Körperschaftsteuersystems in die Reformziele der Unternehmenssteuerreform konstatierte *Raupach* zunächst die Aufgabe des ursprünglichen Reformziels einer rechtsformunabhängigen Unternehmensbesteuerung. Zu den Reformzielen „Steuersatzsenkung und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ stellte er fest, dass die Tarifspreizung eine verfassungsrechtliche Problematik berge und dass die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage aus fiskalischen Gründen erforderlich sei.

Zum weiteren Reformziel der Beseitigung von Nachteilen des Anrechnungsverfahrens wies *Raupach* darauf hin, dass zwar das Problem der Nichtanrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nunmehr aus der Welt sei, an seine Stelle aber die Frage nach der ausreichenden Vorbelastung der Halbeinkünfte mit ausländischer Körperschaftsteuer getreten sei, für die eine befriedigende Antwort noch ausstehe. Der Vereinfachungsaspekt ist, worauf *Raupach* zu Recht hinwies, während eines langen Zeitraums von Übergangsschwierigkeiten überlagert.

Angesichts der Beibehaltung der Körperschaftsteuer durch die Unternehmenssteuerreform sah *Raupach* einen neuen Ansatz für die Frage nach der Rechtfertigung der Körperschaftsteuer, die er für thesaurierte Gewinne unter Hinweis auf das zivilrechtliche Trennungsprinzip bejahte; daraus folge hinsichtlich der ausgeschütteten Gewinne jedoch wenig. Die Rechtsanwendungspraxis sehe sich einem System der Unternehmensbesteuerung gegenüber, das eine Reihe ungelöster, zum Teil verfassungsrechtlicher Probleme enthalte. Die dadurch verursachte Entwicklung in Richtung einer permanenten Steuerreform habe dazu geführt, dass die Planungssicherheit weitgehend verloren gegangen sei.

#### IV. Die Besteuerung der Anteilseigner (*Pezzer*)

*Pezzer* setzte sich in seinem Beitrag zur *Besteuerung des Anteilseigners* zunächst mit dem Verhältnis von Anteilseignern und Körperschaften auseinander und untersuchte, wie eine Anteilseignerbesteuerung aussehen könne, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Prinzip der Rechtsformneutralität verpflichtet sei.

*Pezzer* widmete sich einigen Grundfragen in diesem Zusammenhang, zunächst der, ob der Anteilseigner als Kapitalanleger oder Unternehmer anzusehen sei. Er stellte fest, dass bei einheitlicher zivilrechtlicher Ausgangslage durchaus unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte anzutreffen seien, anschaulich gemacht an Beispielen des Kleinaktionärs, des Schreinermeisters, der sein Unternehmen in einer Ein-Mann-GmbH überführt, und des Kommanditisten einer Publikums-KG, die einen Supermarkt errichtet und vermietet. *Pezzer* warf die Frage auf, ob, ausgehend von dem von *Ruppe* entwickelten Begriff des Erzielens von Einkünften, das Steuerrecht sich nicht von den zivilrechtlichen Vorgaben lösen und anstelle des Kommanditisten eher den Schreinermeister als Unternehmer ansehen und ihm den Erfolg seiner Tätigkeit unmittelbar zurechnen sollte, während der Kommanditist doch wesentlich auf seine Rolle als Kapitalgeber beschränkt sei.

Die Frage der strikten Anknüpfung an das Zivilrecht stehe seit jeher im Zentrum der Diskussion um die steuerliche Zurechnung von Unternehmenserträgen. *Pezzer* referierte den Erkenntnisprozess unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH zur (nicht bestehenden) Körperschaftsteuerpflicht der Kommanditgesellschaft. Er stimmte mit der Einschätzung des Großen Senats des BFH überein, dass angesichts der Anknüpfung des KStG 1977 an die zivilrechtliche Rechtsform für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht für eine Einbeziehung auch kapitalistisch strukturierter Kommanditgesellschaften in die Körperschaftsteuer de lege lata kein Raum sei. Bemühungen der Finanzverwaltung, 1984 eine entsprechende Gesetzesänderung zu erreichen, hätten für *Pezzer* zu einem nicht hinnehmbaren Systembruch geführt. Dagegen sah er in neueren Entwicklungen des Gesellschaftsrechts, durch die sich die Unterschiede zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften verringert hätten, durchaus einen Anlass auch für das Steuerrecht, die Position des strikten Festhaltens an der zivilrechtlichen Einordnung für Zwecke der Einkünftezurechnung zu überprüfen. Eine solche Überprüfung habe die weitere, seit über 100 Jahren nicht abschließend gelöste Frage nach der Rechtfertigung einer Doppelbelastung von ausgeschütteten Gewinnen auf der Ebene der Gesellschaft und der des Gesellschafters stets mitzubedenken.

Bevor *Pezzer* sein Modell der Besteuerung des Anteilseigners entwickelte, stellte er die Grundwertungen des Steuergesetzgebers für ein System der Un-

ternehmensbesteuerung heraus, die in die der Begründung zum Entwurf des Steuersenkungsgesetzes zu entnehmende Forderung mündeten, eine sachgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei nur dann gewährleistet, wenn die Belastungsunterschiede zwischen den Unternehmensformen lediglich dadurch bedingt seien, dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einer bestimmten Unternehmensform anders sei. Neben dem Bekenntnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip und zur Rechtsformengerechtigkeit entnahm *Pezzer* dieser Forderung, dass die Unternehmensbesteuerung aus der Sicht des Anteilseigners zu beurteilen sei. Hier setzen dann auch seine Überlegungen zu einer rechtsformneutral Anteilseignerbesteuerung ein: wie zuvor für Kirchhof gab für *Pezzer* die sogenannte „Schwarzwaldklinik-Entscheidung“ des Bundesverfassungsgerichts auch für das Ertragsteuerrecht die Leitlinien vor, die sich auch der Steuergesetzgeber zu eigen gemacht habe. Das Bundesverfassungsgericht betrachte den Steuerpflichtigen selbst, der seine Umsätze in einer bestimmten Rechtsform erbringe, und die unterschiedliche Besteuerung verschiedener Rechtsformen sei – gemessen am Gleichheitssatz – nur gerechtfertigt, wenn sie im steuerlichen Belastungsgrund eine ausreichende Grundlage finde. *Pezzer* folgerte daraus, dass zivilrechtliche Rechtsformen unternehmerischer Betätigung steuerrechtlich nur insoweit maßgebend seien, als sie den Erfolg aus einer Erwerbsgrundlage, der den ertragsteuerlichen Belastungsgrund bilde, tatsächlich wirtschaftlich prägen und damit die Leistungsfähigkeit beeinflussten. Damit sei das Konzept der Teilhabersteuer gescheitert, weil zumindest der von *Pezzer* eingangs beschriebene Kleinaktionär einen Zuwachs an Leistungsfähigkeit nicht zu verzeichnen habe, bevor nicht wenigstens ein Gewinnverteilungsbeschluss ergangen sei.

Einen Lösungsansatz für das Problem der gleichmäßigen Besteuerung auch einbehaltener Unternehmensgewinne vermutete *Pezzer* in der steuerrechtlichen Verselbständigung des Betriebsvermögens aller Rechtsformen und entwickelte daraus sein Konzept einer anrechenbaren Betriebssteuer (Unternehmenssteuer). Für *Pezzer* ließe sich dies auch für das Einzelunternehmen rechtfertigen, zumal bereits im geltenden Recht Betriebs- und Privatvermögen unterschiedlich behandelt werden. Der Unternehmensbegriff müsste dann allerdings denkbar weit gefasst und auf vermögensverwaltende Tätigkeiten erstreckt werden. Betriebliche Verluste seien mit Gewinnen anderer Veranlagungszeiträume zu verrechnen oder vorzutragen; realisiere sich dagegen im Privatvermögen des Steuerpflichtigen sein unternehmerisches Haftungsrisiko, seien Vermögensminderungen im Rahmen der Einkommensteuer als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

In der Diskussion zu diesem Konzept wurde das Abrücken von den zivilrechtlichen Anknüpfung teilweise nicht als gerechtfertigt angesehen. Pragmatische Verbesserungsvorschläge zielten auf die Einführung von Optionsmodellen

oder die Angleichung von Steuersätzen bis hin zur Einführung einer flat tax sowie die Beseitigung der durch den Einkünftepluralismus verursachten Belastungsungleichheiten.

In seiner Analyse des geltenden Halbeinkünfteverfahren sah *Pezzer* zunächst in der pauschalierten Berücksichtigung der Körperschaftsteuerlichen Vorbelastung eine Verzerrung der Belastungsrelation, die sich, wenngleich verfassungsrechtlich noch hinzunehmen, als rechtssystematischer Rückschritt darstelle. Dem zum Ausgleich der Belastungsverzerrung vorgeschlagenen Teilsatzverfahren stand *Pezzer* wegen dessen Kompliziertheit kritisch gegenüber. § 3c Abs. 2 EStG hielt er für verfassungswidrig, weil die Vorschrift nicht berücksichtige, dass wirtschaftlich – wegen der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer – die betroffenen Einkünfte keineswegs steuerfrei seien und daher die Vorschrift ohne sachliche Rechtfertigung gegen das objektive Nettoprinzip verstoße. Umgekehrt erkannte *Pezzer* in § 8b Abs. 2 KStG eine nicht durch Leistungsfähigkeitsgesichtspunkte gerechtfertigte und damit verfassungswidrige Privilegierung der Körperschaften jedenfalls insoweit, wie der Kaufpreis der Beteiligung nicht durch mit Körperschaftsteuer belastete Rücklagen bestimmt werde. Der Gesetzgeber lade geradezu dazu ein, größere Projekte in eigens dazu gegründeten Kapitalgesellschaften zu betreiben, die Gesellschaft nach Abwicklung des Projekts steuerfrei zu veräußern und dadurch den Gewinn aus dem Projekt steuerfrei zu vereinnahmen. Dies bedeute keinen Gestaltungsmissbrauch. Genauso gut könne man sämtliche Umsätze zwischen Körperschaften steuerfrei stellen.

In der Bewertung des geltenden Unternehmenssteuerrechts nahm *Pezzer* einen ähnlichen Standpunkt ein wie zuvor *Raupach*. Mit seinem Konzept der Betriebssteuer entwickelte er eine bedenkenswerte Alternative zu der auch von ihm als unbefriedigend empfundenen derzeitigen Situation der Unternehmensbesteuerung. Der Vorschlag eines neuen Anrechnungsmodells dürfte allerdings derzeit wenig Anklang bei den Gesetzgebungsbeteiligten finden.

## V. Perspektiven der Konzernbesteuerung (*Staringer*)

*Staringer* erinnerte in seinem Beitrag an die lange Geschichte der Organschaft, deren Regelungen die Konzernbesteuerung im engeren Sinne bestimmten. Neue Herausforderungen für das geltende Recht der Konzernbesteuerungen lägen in den Grundlagen der modernen Unternehmensorganisation, dem zunehmenden Auseinanderfallen von finanziellem und persönlichem unternehmerischen Engagement sowie im Prozess der Internationalisierung wirtschaftlicher Tätigkeit. Um den gegenwärtigen und zukünftigen Anforderungen der Unternehmenspraxis und des internationalen Wettbewerbs der Besteuerungs-

systeme zu genügen, müsse die Konzernbesteuerung der rechtlichen und organisatorischen Gliederung von Konzernen möglichst ebenso neutral gegenüberstehen wie der Entscheidung des Konzerns zwischen inländischen und ausländischen Engagements. Zudem sei eine bessere Abstimmung mit den Vorschriften des Handelsrechts und des Gesellschaftsrechts erforderlich.

Anschließend unternahm *Staringer* eine Standortbestimmung des geltenden Konzernsteuerrechts hinsichtlich der Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Organschaft. Die Forderung nach organisatorischer und wirtschaftlicher Eingliederung sei aus der Vorstellung einer „willenlosen“ Organgesellschaft in einem funktional-hierarchisch gegliederten Konzern erwachsen, die mit der Realität moderner, dezentraler Unternehmensführung nicht mehr in Einklang stehe. Insofern sei es zu begrüßen, dass nach dem UntStFG die ertragsteuerliche Organschaft einheitlich nurmehr von der finanziellen Eingliederung abhinge, neben die allerdings der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages zu treten habe. Dadurch könne es auch nicht mehr zur gewerbsteuerlichen Zwangsgemenschaft kommen. Bei den Anforderungen an die finanzielle Eingliederung sei hingegen, nach einem langjährigen Prozess erleichterter Anerkennung steuerlicher Organschaften, hinsichtlich der Zusammenrechnung der Anteile mehrerer Anteilseigner eine Tendenz zur Verschärfung der gesetzlichen Anforderungen zu beobachten.

Die Rechtsfolgen der Organschaft seien bei allen Steuerarten deutlich verschieden. Während die körperschaftsteuerliche Organschaft ein bloßes Zurechnungskonzept verfolge, trete bei der gewerbsteuerlichen Organschaft zur Zurechnung noch die Zerlegung des Steuermessbetrags, um ihre Gemeindefunktion zur Wirkung kommen zu lassen. Die umsatzsteuerliche Organschaft schließlich verfolge ein reines Einheitskonzept, indem sie die unternehmerische Selbständigkeit der Organgesellschaft beseitige.

Das heutige ertragsteuerliche Organschaftsmodell sei als historischer Kompromiss zwischen dem Bedürfnis nach einer Gewinn- und Verlustverrechnung im Konzern und den rechtstechnischen Schwierigkeiten, den Konzern als einheitliches Subjekt der Besteuerung zu erfassen, zu verstehen. *Staringer* versuchte, anhand der ertragsteuerlichen Behandlung von Zwischengewinnen im Organkreis aufzuzeigen, dass dieser Kompromiss in der Vergangenheit zu einem unausgewogenen Verhältnis zwischen den mehr der Einheitstheorie verpflichteten tatbestandlichen Voraussetzungen und den beim Zurechnungsmodell Halt machenden Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Organschaft geführt hätten.

Das nunmehr zur steuerlichen Anerkennung der Organschaft zwingende Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags hielt *Staringer* für verfehlt. Ein steuersystematischer Zusammenhang zwischen Ergebniszurechnung und tat-

sächlicher Gewinnabführung sei nicht zu erkennen, wie auch die Besteuerung der Personengesellschaften zeige. Zudem verursache das Steuerrecht auf diese Weise Schwierigkeiten hinsichtlich des gesellschaftsrechtlichen Minderheitenschutzes und der betriebswirtschaftlichen Konzernsteuerung.

Die Inlandsbezogenheit der geltenden Konzernbesteuerung, insbesondere der Ausschluss der Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften als Organgesellschaften, sei unbefriedigend. Konzepte für eine grenzüberschreitende Ergebnisberücksichtigung von Auslandstochtergesellschaften lägen bereit, bedürften aber einer international abgestimmten Regelung, um Verzerrungen beim Fiskalaufkommen der beteiligten Staaten zu vermeiden. Im Übrigen sei noch nicht abschließend geklärt, ob sich eine grenzüberschreitende Berücksichtigung von Auslandsverlusten bereits aus der Niederlassungsfreiheit des EG-Rechts ableiten lasse.

*Staringer* untersuchte sodann die Perspektiven für eine zukünftige Konzernbesteuerung. Angesichts der politischen Vorgaben durch den Bericht der Bundesregierung über die Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts sowie der Verschärfung der Anforderungen an die Anerkennung der Mehrmütter-Organschaft nach dem UntStFG sei davon auszugehen, dass die Fortentwicklung der ertragsteuerlichen Organschaft zu einem Einheitsmodell in näherer Zukunft nicht zu erwarten sei. Für die Beibehaltung des Zurechnungskonzepts spräche ohnehin, dass der Übergang zu einem Einheitsmodell mit äußerst komplexen rechtstechnischen Fragestellungen, z. B. hinsichtlich des Dualismus der Einkünftebesteuerung, bei rechtsformübergreifenden Organschaften sowie beim Eintritt bzw. Ausscheiden einzelner Gesellschaften aus dem Organkreis verbunden wäre. Auch eine Mehrmütter-Organschaft sei in einem Einheitsmodell nur schwer vorstellbar.

Auch bei Beibehaltung des ertragsteuerlichen Zurechnungsmodells sei jedoch eine Fortentwicklung seiner tatbestandlichen Voraussetzungen zu fordern, die sich nicht am Begriff der wirtschaftlichen Abhängigkeit, sondern am Investitionsgedanken orientieren müsse. In der Konsequenz einer solchen Neuorientierung liege es, die Beschränkung der Möglichkeit des Investors zur Verlustverrechnung auf den Umfang seiner Investition zu beschränken. Dabei könne eine Verlustverrechnung im Konzern zunächst unbeschränkt erfolgen. Bei Ausscheiden der Untergesellschaft aus dem Konzernverbund seien jedoch über die getätigte Investition hinaus in Anspruch genommene Verluste von der Obergesellschaft nachzuersteuern.

Verzichte ein solches Konzept auf die Forderung nach einem Ergebnisabführungsvertrag, so sei die für eine unmittelbare Zurechnung von Gewinnen und Verlusten erforderliche Beteiligungsintensität wohl erst bei einem Beteiligungsumfang von zumindest 75% gegeben, wobei für Mehrmütterorganschaften

ten eine Zusammenrechnung möglich sein müsse. Die Vermeidung wirtschaftlich ungerechtfertigter Steuervorteile bedürfe jedenfalls nicht zwingend der Anknüpfung der Organschaft an das Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrags. Ausreichend hierfür sei es, wenn der Organträger bei Beendigung der Organschaft zur Nachversteuerung nicht tatsächlich erlittener Verluste verpflichtet werde. Der Gefahr einer Zwangsorganschaft könne durch die Einführung eines Antragsprinzips begegnet werden. Schließlich sei für die allgemein als sachgerecht empfundene, derzeit jedoch nicht mögliche steuerliche Eliminierung im Konzern erzielter Zwischengewinne ein steuerrechtliches Instrumentarium zu entwickeln, wofür allerdings zunächst erhebliche systematische Vorarbeiten zu leisten seien.

Das von *Staringer* entwickelte Konzept einer weiterentwickelten, antragsabhängigen ertragsteuerlichen Organschaft auf der Basis eines Zurechnungsmodells weist erhebliche Parallelen zu dem gerade gescheiterten körperschaftsteuerlichen Optionsmodell auf. Es wird abzuwarten sein, ob der Gesetzgeber in Zukunft einen neuen Versuch zur Einführung eines solchen Modells unternimmt.

## VI. Außensteuerliche Probleme der Unternehmensbesteuerung (*Wassermeyer*)

*Wassermeyer* untersuchte in seinem Beitrag zwei der zahllosen außensteuerrechtlichen Problemkreise, die s. E. von der Unternehmenssteuerreform berührt werden. Zum einen würdigte *Wassermeyer* die gesetzgeberische Konzeption der Hinzurechnungsbesteuerung und ging der Frage nach, inwieweit diese Konzeption in den §§ 7 ff. AStG tatsächlich verwirklicht worden sei. Zum anderen erläuterte er seine Auffassung, dass die ursprünglich vorgesehene Möglichkeit zu Option zur Körperschaftsteuerpflicht für Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften aus Gründen des internationalen Steuerrechts undurchführbar gewesen wäre.

Nach einem Blick auf die Entwicklung der Hinzurechnungsbesteuerung stellte *Wassermeyer* fest, dass deren Umsetzung seit jeher durch den Einbau fiskalisch motivierter Mitnahmeeffekte über ihre eigentliche Zielsetzung hinausgegangen sei. Wenn sich der Gesetzgeber mit der Entscheidung, den Hinzurechnungsbetrag nach §§ 7 ff. AStG an Hand einer Ausschüttungsfiktion zu bestimmen, zunächst dazu bekannt habe, die Existenz der Zwischengesellschaft steuerlich anzuerkennen, so stehe die Regelung in § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG, wonach § 3 Nr. 40 Satz 1d) EStG sowie § 8b Abs. 1 KStG auf den Hinzurechnungsbetrag nicht anzuwenden seien, außerhalb der Systematik der Fiktion. Der Versuch, durch den neuen § 42 Abs. 2 AO die Rechtsprechung des BFH zu den irischen

Dublin-dock-Gesellschaften auszugleichen, sei nicht geeignet, die Entscheidung des Gesetzgebers des AStG, die Zwischengesellschaft anzuerkennen, zu beseitigen.

Die Hinzurechnungsbesteuerung führe je nach Ausgestaltung der Beteiligungskette zwischen der ausländischen Gesellschaft, die Einkünfte am Markt erzielt, und der inländischen natürlichen Person, der diese Einkünfte hinzurechnet werden, zur steuerlichen Gesamtbelastungen, die, wie *Wassermeyer* an plastischen Beispielen belegte, unter Umständen die Höhe der Einkünfte überstiegen und sich EU-rechtlich möglicherweise als Beeinträchtigungen der Kapitalverkehrsfreiheit darstellten. Auch der Versuch des Gesetzgebers, durch die mit dem UntStFG unternommenen Änderung der Besteuerungstechnik, wonach der Hinzurechnungsbetrag nunmehr wiederum in das Einkommen einzieht und der normalen Tarifbelastung unterliegt, beseitige lediglich einen Systembruch, ohne insgesamt zu einem homogenen Konzept der Hinzurechnungsbesteuerung zu führen.

Nach wie vor fehle dem Gesetzgeber die Einsicht, dass die Investition eines Steuerinländers im EU-Ausland, und sei sie auch im niedrig besteuerten, für sich genommen keinen Missbrauchstatbestand begründe, sondern lediglich die Inanspruchnahme der vom EG-Vertrag garantierten Freizügigkeiten darstelle. Insbesondere schieße die Hinzurechnungsbesteuerung aber über ihr Ziel hinaus, wenn nach geltendem Recht in den Hinzurechnungsbetrag auch die ohnehin im Inland besteuerten Einkünfte einer im Inland belegenen Betriebsstätte der ausländischen Zwischengesellschaft einfließen. *Wassermeyer* plädierte daher dafür, die Hinzurechnungsbesteuerung auf Vermögensverwaltungen zu beschränken.

Bezüglich der Besteuerung der Ausschüttung von bereits hinzugerechneten Einkünften sah *Wassermeyer* den Gesetzgeber mit dem UntStFG auf dem richtigen Weg, hielt aber die in § 3 Nr. 41 EStG festgeschriebene zeitliche Begrenzung der Steuerbefreiung auf sieben Jahre für untragbar. Auch das Konzept des der Hinzurechnungsbesteuerung auslösenden notwendigen Beteiligungsumfangs hielt er für EG-rechtlich zweifelhaft.

Zur Beseitigung der von ihm erkannten Missstände schlug *Wassermeyer* vor, bei der Hinzurechnungsbesteuerung vom System der Ausschüttungsfiktion zu einer Einkünftezurechnung nach Art des § 42 AO oder des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu wechseln. Er prophezeite durch einen solchen Wechsel in Verbindung mit einer Beschränkung auf Vermögensverwaltungsfälle einen Rückgang der Hinzurechnungsfälle um mindestens 80 v. H. Die in der Diskussion seines Vortrags aufgeworfene Frage nach der Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung mochte *Wassermeyer* allerdings nicht befürworten, er ließ vielmehr Verständnis für das Bemühen des Gesetzgebers um „prophylaktische“ Steuer-gesetze erkennen.

Im zweiten Teil seines Referats machte *Wassermeyer* pointiert deutlich, warum die im Entwurf zum UntStRefG vorgesehene Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer in Fällen mit Auslandsbelegenheit zumindest einer Betriebsstätte der Gesellschaft problemlos die Vermeidung der Besteuerung von Entnahmen durch die vorherige Verlagerung des Gewinns in den ausländischen Unternehmensteil ermöglicht hätte. Für *Wassermeyer* ist daher eine Optionsregelung nur denkbar auf der Grundlage einheitlicher Besteuerungsgrundsätze für die EU- und die weiteren sogenannten Industriestaaten. Bis zu deren Inkrafttreten, so steht zu befürchten, wird allerdings voraussichtlich noch einige Zeit vergehen, und ob der Gesetzgeber seine prophylaktischen Bemühungen um die Hinzurechnungsbesteuerung aufzugeben gewillt ist, dürfte angesichts der knappen öffentlichen Kassen eher zweifelhaft sein.

## VII. Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl (*Hüttemann*)

*Hüttemann* untersuchte die steuerlichen Änderungen der letzten Jahre bei Personenunternehmen, die er einteilte in solche, die sich als Anpassungsfolgen an die Körperschaftsteuerreform darstellten, und solche, die das Binnensystem der Besteuerung von Personenunternehmen betreffen, und unternahm einen Ausblick auf die Perspektiven der Besteuerung von Personenunternehmen.

Zu den Rechtsänderungen, die sich als Folgeänderungen zur Körperschaftsteuerreform darstellten, zählte *Hüttemann* zunächst den neuen § 35 EStG. Seine Analyse der Vorschrift führte zu dem Ergebnis, dass sie aufgrund ihrer pauschalen Ausgestaltung sowie wegen des Umstandes, dass die gewerbsteuerliche Vorbelastung von Dividendeneinkünften nicht nach § 35 EStG zur Entlastung führe, mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht vereinbar und daher verfassungswidrig sei. *Hüttemann* war der Auffassung, dass auch eine individuelle Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gegen das Grundgesetz verstieße, weil sie zwar den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz eher gerecht werde, aber in unzulässiger Weise gegen die finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 106 Grundgesetz verstoße und überdies wenig Sinn habe. Die rechtsformabhängigen Besteuerungsunterschiede hätten sich durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes und die Anrechnung der Gewerbesteuer verschärft. Da steuerliche Belastungsvergleiche nunmehr entscheidend vom zukünftigen Ausschüttungsverhalten abhängen, sei zudem die konkrete Auswirkung der Ertragsbesteuerung auf die Rechtsformwahl einer Unternehmung nur schwer zu bestimmen. Jedenfalls ertragstarke Personengesellschaften seien aber eindeutig schlechter gestellt als Kapitalgesellschaften, wenn sie ihre Gewinne einbehielten.

Unter dem Gesichtspunkt der Folgeänderungen zur Körperschaftsteuerreform untersuchte *Hüttemann* auch die Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen bei Personenunternehmen. Die mehrfach geänderte einkommensteuerliche Behandlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen in § 34 EStG habe nicht zu einem steuersystematisch überzeugenden Ergebnis geführt. Angesichts des Tarifverlaufs der Einkommensteuer sei das Argument der Entlastung zusammengeballter Einkünfte nicht mehr tragbar. Die Tarifbegünstigung der Unternehmer diene der Absicherung der Altersvorsorge und könne daher nur als Sozialzwecknorm gerechtfertigt werden. Ihre gleichheitsgerechte Umsetzung hätte aber nach *Hüttemann* auch die Einbeziehung von Einkünften nach § 17 EStG erfordert.

Die Einführung der Reinvestitionsrücklage bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sei eine Anpassungsmaßnahme an § 8b Abs. 2 KStG. Sie stehe allerdings im Einklang mit dem Grundanliegen der Unternehmenssteuerreform, betriebliche Reinvestitionen steuerlich zu fördern.

Zu den Rechtsänderungen, die mit der Körperschaftsteuerreform nicht unmittelbar zusammenhängen, zählte *Hüttemann* die gesetzgeberischen Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Mitunternehmererlass, der Realteilung und der Anwendbarkeit des § 6b EStG auf Personengesellschaften. *Hüttemann* maß zunächst den vom Gesetzgeber auf Umwegen erreichten Rechtszustand hinsichtlich der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 bis Satz 6 EStG an den allgemeinen Prinzipien der Subjektsteuer und der Realisation. Gemessen an ersterem erscheine die Möglichkeit von Übertragungen zum Buchwert von der Gesellschaft auf die Gesellschafter beziehungsweise zwischen den Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter als sachlich nicht gerechtfertigter Systembruch. Der gleiche systematische Einwand sei gegen die nach § 16 Abs. 3, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG neuerdings zu Buchwerten zulässige Realteilung ohne Spitzenausgleich zu erheben. Auch einen sachlichen Grund dafür, warum nach der Neufassung des § 6b Abs. 10 EStG ein Veräußerungsgewinn bei der Gesellschaft zu einem anteiligen Steuerabzugsrecht im Einzelbetrieb des Gesellschafters führt, konnte *Hüttemann* nicht ausmachen.

Diese ernüchternde Bilanz ließ *Hüttemann* auch für die Perspektiven für die zukünftige Besteuerung der Personengesellschaften nicht auf eine vor allem an der Rechtssystematik orientierten Weiterentwicklung des Unternehmenssteuerrechts hoffen. Eine Abkehr vom Dualismus von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer hielt er wegen der unterschiedlichen zivilrechtlichen Vorgaben, insbesondere der Gesellschafterhaftung, für problematisch. Die Aufgabe des Optionsmodells bedauerte *Hüttemann* ebenso wie das Fortbestehen von steuerlichen Ungleichheiten zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften bei der Behandlung einbehaltenen Gewinns. § 35 EStG dürfe allenfalls eine Übergangslösung bis zur längst überfälligen Abschaffung oder

Reform der Gewerbesteuer bleiben. Weiter forderte *Hüttemann* eine Angleichung der Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer im Hinblick auf Pensionsrückstellungen und Sonderbetriebsvermögen. *Hüttemann* war überzeugt, dass schon in naher Zukunft weitere Fortsetzungen der Unternehmenssteuerreform hierzu Gelegenheit geben würden. Davon dürfte in der Tat auszugehen sein.

### VIII. Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen (*Sieker*)

*Sieker* ging in ihrem Vortrag wie bereits *Hüttemann* davon aus, dass die rechtsformbedingten Unterschiede der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sich nach der jüngsten Unternehmenssteuerreform verschärft hätten. Sie untersuchte die Forderung nach Rechtsformneutralität in der Besteuerung der Unternehmungen zunächst aus ökonomischer Sicht und legte dar, dass eine vollständige Unerheblichkeit der Besteuerung für das wirtschaftliche Verhalten weder erstrebenswert noch praktikabel sei, Annäherungen daran aber unter individuellen und Wettbewerbsgesichtspunkten wünschenswert seien.

Die verfassungsrechtliche Fundierung des Gebots der Rechtsformneutralität verortete *Sieker* sodann in Anknüpfung an die steuergrundrechtliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Art. 3 GG sowie in den Freiheitsrechten der Art. 12, Art. 14 GG. Im Bereich des allgemeinen Gleichheitssatzes machte sie dabei zwei Vergleichsebenen zur gleichheitsrechtlichen Beurteilung rechtsformbedingter Belastungsunterschiede des Ertragsteuerrechts aus: zum einen die Ebene des Unternehmens und des jeweiligen Unternehmensträgers, der den Gewinn erwirtschaftet, zum anderen die Ebene der Inhaber oder Teilhaber des Unternehmens hinsichtlich der ihnen wegen ihrer Beteiligung zugerechneten Gewinne.

Eine eigene Schutzwirkung von Art. 9 Abs. 1 GG für den Bereich der Ertragsteuer erkannte *Sieker* nicht, weil die Vorschrift nur die Freiheit der Entscheidung über den Beitritt zu einer Vereinigung schütze, nicht aber deren allein ertragsteuerlich relevante Betätigung. In diesem Zusammenhang wies *Sieker* darauf hin, dass nach neueren Untersuchungen zum Steuerbelastungsvergleich zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen bei langfristiger Betrachtung von einem generellen Vorteil der Kapitalgesellschaft auf der einen Seite und einer Diskriminierung des einzelnen Erwerbstätigen auf der anderen Seite nicht die Rede sein könne. Die Unternehmenssteuerreform habe daher nicht die ihr zunächst beigemessene eindeutige Anreizwirkung zugunsten der Kapitalgesellschaft.

*Sieker* untersuchte im weiteren die gängigen Konzepte rechtsformneutraler Besteuerungen auf ihre Tauglichkeit. Dabei nahm sie zunächst diejenigen Modelle in den Blick, die zu einer Beseitigung des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung führen würden.

Das Konzept der Teilhabersteuer gehe dabei von einer Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer in der Weise aus, dass der von einer Kapitalgesellschaft erzielte Gewinn den Anteilseignern ihrer Beteiligung entsprechend unmittelbar als Einkommen zugerechnet werde; der Gewinn werde bei der Kapitalgesellschaft einer auf die Einkommensteuer der Anteilseigner anrechenbaren Quellensteuer unterworfen. Nach dem Modell der Teilhabersteuer seien verdeckte Gewinnausschüttungen nicht mehr denkbar, zudem würde die doppelte Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen beseitigt. Die im grenzüberschreitenden Bereich mit der Teilhabersteuer einher gehenden Probleme, die mit denen des bisherigen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens vergleichbar seien, sprächen aber ebenso gegen das Modell wie der Umstand, dass das als juristische Person verfasste Unternehmen über eine eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfüge, die der Gesetzgeber bei der subjektiven Zuordnung der Besteuerungsgrundlagen nicht ohne Gleichheitsverstoß übergehen könne.

Den umgekehrten Weg gehe das Konzept der Betriebsteuer, indem es den in einem Unternehmen erwirtschafteten, einbehaltenen oder nicht entnommenen Gewinn ohne Rücksicht auf die Rechtsform einem proportionalen Steuersatz unterwerfe und damit Personenunternehmen in einem Teilbereich der Kapitalgesellschaft gleichstelle. Verschiedene Modelle des Betriebsteuerkonzepts unterschieden sich hinsichtlich der Reichweite des einbezogenen Unternehmensbegriffs sowie der Anrechenbarkeit der Betriebsteuer auf die Einkommensteuer. *Sieker* sah die Vorteile der Betriebsteuer in der rechtsformunabhängigen Behandlung unternehmerischer Verluste und nicht entnahmefähiger Gewinne sowie der ebenfalls rechtsformübergreifenden Möglichkeit einer Tarifspreizung zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen. Neben den mit ihm verbundenen steuertechnischen Nachteilen sei das Betriebsteuerkonzept jedoch unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mit dem derzeitigen Rechtfertigungsgrund der Einkommensteuer vereinbar, weil es die Unternehmensbesteuerung von der individuellen Besteuerung der Inhaber oder Teilhaber des Unternehmens abkoppelt und, sofern eine Tarifspreizung gegeben sei, je nach Einkunftsart und Einkommensverwendung eine unterschiedliche steuerliche Belastung entstehe.

Das von Lang vorgelegte Konzept der Inhabersteuer schließlich, das eine proportionale, auf die Einkommensteuer anrechenbare Betriebssteuer für alle nicht körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmer im Sinne des UStG mit einer progressiven Einkommensteuer auf das konsumfähige Einkommen verbinden wolle, hielt *Sieker* wegen der Schwierigkeiten des Anrechnungssystems und

der ihres Erachtens verfehlten Konsumorientierung der von Lang vorgeschlagenen Einkommensteuer nicht für vorteilhaft. Die konsumorientierte und daher nachgelagerte Besteuerung verfehle den gegenwartsorientierten Zweck der Einkommensteuer, die das aktuelle Markteinkommen zu erfassen habe. Eine stärkere Konsumorientierung der Besteuerung sei zweckmäßiger durch eine Anhebung des Umsatzsteuertarifs bei gleichzeitiger Absenkung des Einkommensteuertarifs zu erreichen.

Wenn nun die Überwindung des Dualismus der Einkünfte nicht zu gelingen scheine, gelte es, ungeachtet der Rechtsform des Unternehmensträgers die Maßgröße der Leistungsfähigkeit nach einheitlichen Regeln zu ermitteln und diese dem richtigen Steuersubjekt zur richtigen Zeit zuzurechnen. Daran anschließend sei die tarifliche Belastung gleichheitsgerecht zu bestimmen.

Bei der Bestimmung des Steuersubjekts stand *Sieker* Vorschlägen zur Neubestimmung der Grenzlinie zwischen Einkommensteuerpflicht und Körperschaftsteuerpflicht sowie der Einführung von Optionen kritisch gegenüber und befürwortete statt dessen Angleichungen im Bereich der Bemessungsgrundlage, und zwar insbesondere in den Bereichen Leistungsverpflichtungen und Unternehmerlohn, betriebliche Altersversorgung, Veräußerungsgewinne und Berücksichtigung von Verlusten. Daneben müsse eine Vereinheitlichung des Körperschaftsteuer-Thesaurierungssatzes und des Einkommensteuer-Spitzensatzes treten, um eine gleichheitsgerechte und wettbewerbsneutrale Besteuerung zu ermöglichen. Schließlich plädierte *Sieker* für eine Vermeidung der Doppelbelastung von Dividenden mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer sowie für die Abschaffung der Gewerbesteuer bei gleichzeitiger Einführung einer allgemeinen kommunalen Ertragsteuer.

Nachdem allerdings der Gesetzgeber das Anrechnungsverfahren gerade abgeschafft hat, ist auf dessen Wiedereinführung wohl noch weniger zu hoffen als auf eine baldige, steuersystematisch wie kommunalfinanzverfassungsrechtlich befriedigende Ersetzung der Gewerbesteuer.

## IX. Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen (*Jachmann*)

Mit einem Ausblick auf eine Ersetzung der Gewerbesteuer befasste sich vertieft auch der Beitrag von *Jachmann*. Zunächst untersuchte *Jachmann* am Maßstab der Verfassung den Standort der Gewerbesteuer im Verhältnis zu Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sowie die Rolle des Anrechnungsmodells nach § 35 EStG im verfassungsrechtlichen Kontext.

*Jachmann* zeigte die Bedeutung der Freiheitsrechte aus Art. 12 und Art. 14 GG für die Besteuerung von Einkommen auf, wies aber auch darauf hin, dass

die durch Art. 3 GG geforderte Besteuerungsgleichheit nicht nur innerhalb einer Steuerart sicherzustellen sei, sondern dass auch mehrere Steuern, soweit sie sich nach der sozialen Funktion des jeweiligen Steuereingriffs als gleichgerichtete Belastungen darstellten, für einen Belastungsvergleich zu addieren seien, und zwar auch für die Anwendung des sogenannten Halbteilungsgrundsatzes. Vor diesem Hintergrund erscheine die Sonderbelastung gewerblicher Ertragszielung durch die Gewerbesteuer jedenfalls ohne eine Anrechnung auf die Belastung mit Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer als gleichheitswidrig, weil sie wie diese auf erwirtschaftete Erträge zugreife, ohne dass diese Zusatzbelastung heute noch durch die überkommenen Unterschiede zwischen gewerblichen und anderen Tätigkeiten oder den Hinweis auf den Umfang der Inanspruchnahme gemeindlicher Infrastruktureinrichtungen gerechtfertigt werden könne. Hieran ändere auch die explizite Nennung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG sowie die Gewährleistung des Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG nichts.

Dieser Befund war Ausgangspunkt für *Jachmanns* Analyse der Rechtfertigung und Wirkung des Anrechnungsmodells des § 35 EStG. § 35 EStG finde in Art. 105 Abs. 2 GG eine hinreichende Kompetenzgrundlage und genüge auch den finanzverfassungsrechtlich Vorgaben des Art. 106 GG. Auch vereinzelt geäußerte Zweifel an der hinreichenden gesetzlichen Bestimmtheit der Vorschrift wies *Jachmann* zurück. Sie merkte jedoch an, dass es zumindest aus steuersystematischer Sicht verfehlt sei, eine isoliert betrachtet gleichheitswidrige Steuer erst zu erheben, um dann die Ungleichbehandlung durch eine Sondervergünstigung bei einer anderen Steuerart wieder zu kompensieren. Systemwidrigkeit bedeute jedoch nicht zwangsläufig zugleich Verfassungswidrigkeit. Eine grundsätzliche Rechtfertigung der Gewerbesteuer-Anrechnung anstatt der Abschaffung der Gewerbesteuer als verfassungswidriger staatlicher Maßnahmen könnte vielmehr im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit – jedenfalls vorübergehend – in der traditionellen Funktion der Gewerbesteuer gesehen werden, den Kommunen eine ergiebige, auf die gemeindliche Wirtschaftskraft bezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht zu sichern. *Jachmann* sah jedoch gleichheitsrechtliche Schwächen im Modell des § 35 EStG: wegen der pauschalen Form der Anrechnung, die weder steuersystematisch noch durch Lenkungszwecke gerechtfertigt sei, wegen der fehlenden Kompensation für sogenannte Anrechnungsüberhänge sowie wegen der Beschränkung der Anrechnung auf einkommensteuerpflichtige natürliche Personen, die Kapitalgesellschaften vorenthalten bleibe, und, hinsichtlich ausgeschütteter Gewinne, auch bei deren Gesellschaftern im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens die gewerbesteuerliche Vorbelastung der Gesellschaftsgewinne nicht zur Anwendung komme. Die Anrechnung nach § 35 EStG genüge daher ebenso wenig den Anforderungen einer gleichmäßigen Besteuerung von

Einkommen nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wie die geltende Gewerbesteuer im Übrigen.

*Jachmann* untersuchte sodann die Möglichkeiten einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer. Den Vorschlag einer Umgestaltung der Gewerbesteuer in eine kommunale Wertschöpfungssteuer wies sie ebenso zurück wie eine erweiterte Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftssteuern. Auch eine kommunale Unternehmenssteuer mit Hebesatzrecht wäre für *Jachmann* zwar äquivalenztheoretisch zu rechtfertigen, jedoch mit einer steuersystematisch ungerechtfertigten Ungleichbehandlung der verschiedenen Einkunftsarten verbunden.

*Jachmann* schlug daher die Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine hebesatzabhängige allgemeine kommunale Ertragsteuer vor, die als Zuschlagsteuer von den Finanzbehörden erhoben werden könne. Dabei müsse sichergestellt werden, dass die Gewinne größerer ortsansässiger Unternehmen auch am Ort besteuert würden. Hierzu könne für die Bestimmung des kommunalen Ertrags an die Belegenheit der unternehmerischen Betriebstätte angeknüpft werden, im Übrigen an das Wohnsitzprinzip. Dem Rückgang der Steuerkraft der Industriezentren könne insbesondere durch Einbeziehung der Körperschaftsteuer entgegenwirkt werden. Hierzu müsse allerdings Art. 106 Abs. 5 GG geändert werden. Neben der Beseitigung der von ihr als verfassungswidrig erkannten Gewerbesteuer versprach sich *Jachmann* von einer allgemeinen kommunalen Ertragsteuer eine Sensibilisierung der Gemeindebürger für die gemeindliche Aufgabenfinanzierung.

Ob allerdings diese Gemeindebürger, die ja nur zu einem geringen Teil der Gewerbesteuer unterliegen, über die Einführung einer solchen neuen Steuerart glücklich wären, erscheint angesichts der öffentlichen Reaktion auf die sogenannte Ökosteuern zweifelhaft.

## X. Steuerliche Behandlung der Unternehmensumwandlungen (*Rödder*)

*Rödder* schließlich versuchte, die Wertentscheidungen herauszuarbeiten und auf ihre Rechtfertigung hin zu untersuchen, die in den zentralen umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen derzeit zum Ausdruck kämen. *Rödder* folgte zunächst aus dem Postulat der Subjektidentität stiller Reserven sowie aus dem Markteinkommensprinzip, dass ein steuerneutraler Reserventransfer zwischen verschiedenen Steuersubjekten immer dann möglich sein müsse, wenn ein sogenanntes „qualifiziertes unternehmerisches Engagement“ übertragen werde und die Steuerverhaftung der stillen Reserven sichergestellt sei. Dies müsse auch im Bereich der Mitunternehmensformen gelten, wobei gegebenenfalls über die steuerliche Ergänzungsbilanz hinaus technische Mög-

lichkeiten dafür zu entwickeln seien, umwandlungsbedingt bewegte stille Reserven „mitunternehmertreu“ zugeordnet zu halten. Für § 6 Abs. 5 Satz 4 bis Satz 6, § 16 Abs. 3 Satz 3 und Satz 4 EStG bestehe dagegen keine Berechtigung. Den Vorschlag, die Realisationsproblematik in Umwandlungsfällen durch eine Fortentwicklung des Steuersubjektbegriffs hin zu einer echten Konzernbesteuerung zu beseitigen, hielt *Rödder* wegen der damit verbundenen neuen Abgrenzungsprobleme nicht für praktikabel.

*Rödder* untersuchte im Anschluss daran die einzelnen Voraussetzungen des steuerverneutralen Reserventransfers zwischen verschiedenen Steuersubjekten und benannte die nach seinem Verständnis erforderlichen Änderungen. Zunächst hielt er die in §§ 1 bis 19 UmwStG vorgesehen Anknüpfung der wesentlichen ertragsteuerlichen Sonderregelungen für Umwandlungen an inländische Umwandlungsvorgänge und inländische Rechtsträger für in der Sache nicht gerechtfertigt. Allerdings mache § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG einen Anfang in die richtige Richtung, indem er immerhin ausländische Verschmelzungen, die deutschen Verschmelzungen vergleichbar sind, dann nicht als Realisationsstatbestand für inländisches Betriebsstättenvermögen begreife, wenn die Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt sei. Sofern die inländische Steuerverhaftung der betroffenen stillen Reserven sichergestellt sei, bestehe keine Rechtfertigung für eine Schlechterstellung grenzüberschreitender Umwandlungsfälle durch Umwandlungssteuerrecht und Außensteuerrecht.

Auch den Begriff des von der Besteuerungspraxis zur Übertragung ohne Realisation von stillen Reserven zugelassenen Übertragungsobjekts hielt *Rödder* für zu eng. Mindestens der Teilbetriebsbegriff sei weiter zu fassen und von seiner Vermögensbezogenheit zu lösen. *Rödder* warf darüber hinaus die Frage auf, ob angesichts der Vielzahl der gesetzlichen Sperrfristen wie § 3 Nr. 40 Satz 3, Satz 4 EStG, § 8b Abs. 4 KStG und § 15 Abs. 3 Satz 3, Satz 4 UmwStG sogar generell die erfolgsneutrale umwandlungsbedingte Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zugelassen werden und durch weitere entsprechende Sperrfristen abgesichert werden könne.

Soweit die Möglichkeit der steuerlichen Buchwertfortführung durch die Übernehmerin von einem entsprechenden Vorgehen in der Handelsbilanz der Übernehmerin, zum Teil auch der Überträgerin, abhängig gemacht wird, plädierte *Rödder* für die Aufgabe dieser Einschränkungen zumindest für die Umwandlungsfälle, in denen eine grenzüberschreitende Buchwertverknüpfung verlangt werde. Aber auch in Inlandsfällen sei wesentlicher Effekt des Festhaltens an der Maßgeblichkeit heute eher ein Beschneiden steuerrechtlich explizit eingeräumter Wahlrechte als die Vermeidung der Schaffung von Ausschüttungssubstrat ohne steuerliche Gewinnrealisierung. Hinsichtlich der verschiedenen gesetzlichen Nach-Umwandlungs-Sperrfristen sah *Rödder* gesetzgeberischen Verbesserungsbedarf, insbesondere die Sperrfristen nach § 6

Abs. 5 Satz 5, Satz 6, § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG hielt er für nicht mit den gesetzgeberischen Wertentscheidungen des Umwandlungssteuerrechts vereinbar und schlug ihre ersatzlose Abschaffung vor. Schließlich forderte *Rödder* einen sensibleren Umgang mit Regelungen zur sogenannten Ultima-ratio-Besteuerung wie § 20 Abs. 3 UmwStG. Insbesondere müsse neben den Entstrickungsgrundsatz ein Verstrickungsgrundsatz treten, nach dem alle stillen Reserven, die bislang nicht dem deutschen Besteuerungszugriff unterlegen hätten, nun aber infolge einer Umwandlung in den deutschen Besteuerungszugriff hineinwüchsen, mit dem „Verstrickungswert“, der mit dem Entstrickungswert korrespondieren sollte, in das deutsche Besteuerungsrecht hinein gehen müssten.

Im Anschluss an die Analyse der Voraussetzungen steuerneutraler Reserven-transfers zwischen verschiedenen Steuersubjekten untersuchte *Rödder* dessen – neben der Erfolgsneutralität der Vermögensübertragung – weitere Rechtsfolgen, nämlich die Verdoppelung stiller Reserven, die Regelungen im Hinblick auf eine mögliche Verbesserung des Steuerstatus, die Irrelevanz von Übernahmeverlusten und das Schicksal von Verlustvorträgen, auf Rechtfertigung und Änderungsbedarf. Während *Rödder* die Verdoppelung der stillen Reserven nach §§ 20, 21 UmwStG als systemgerecht begrüßte, forderte er eine zeitliche Begrenzung der Steuerverhaftung einbringungsgeborener Anteile in Anlehnung an ansonsten in Umwandlungssteuerrecht vorgesehene Sperrfristen, die aber ihrerseits einer systemgerechten Harmonisierung bedürften. Systemgerecht sei dagegen die steuerliche Irrelevanz von Übernahmeverlusten, zumindest solange der Anteilsverkäufer seine Anteile steuerfrei bzw. halbeinkünftebesteuert veräußern könne. Ein Änderungsbedürfnis bestehe allerdings, wenn der Anteilsveräußerungsgewinn, beispielsweise wegen § 8b Abs. 4 KStG, voll steuerpflichtig sei; in solchen Fällen sei für die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes keine Veranlassung gegeben. Die restriktive Haltung des Gesetzgebers in bezug auf die Erhaltung von Verlustvorträgen im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängern schließlich sei nur durch haushaltspolitische Überlegungen zu erklären.

Zuletzt befasste sich *Rödder* mit der steuerfrei realisierenden Umwandlung als Variante der ertragsteuerneutralen Umwandlung. Er sah für diese Operation nach den das Umwandlungssteuerrecht betreffenden Rechtsänderungen der letzten Jahre eine erhöhte Bedeutung in Fällen, in denen Kapitalanteile von der umwandlungsbedingten Frage der Reservenrealisation betroffen seien. *Rödder* machte zunächst deutlich, dass es durchaus steuersystematisch konsequent sei, wenn § 8b Abs. 2 KStG Veräußerungsgewinne auch insoweit von der Körperschaftsteuer befreie, als der Veräußerungspreis der Anteile durch bislang nicht der Besteuerung unterworfenen stille Reserven beeinflusst worden sei. Denn diese blieben steuerverhaftet, ihre Besteuerung sei lediglich zeitlich aufgeschoben.

ben. Als reine Billigkeitsregelung bezeichnete *Rödder* hingegen § 6b Abs. 10 EStG. Konsequenterweise hätte der Gesetzgeber nach *Rödders* Auffassung allerdings auch Anteile i. S. d. § 17 EStG in gleicher Weise begünstigen müssen.

*Rödder* beschloss seinen Beitrag mit sieben Leitsätzen, die eine erste Systematisierung des Umwandlungssteuerrechts ermöglichen sollten. Der Versuch einer solchen Systematisierung wurde in der Diskussion des Beitrags begrüßt. Solange allerdings der Gesetzgeber sich einen solchen systemorientierten Ansatz nicht zu eigen macht, wird das Umwandlungssteuerrecht den Anschein einer Geheimwissenschaft allenfalls von Fall zu Fall ablegen können.

## XI. Fazit

Das Postulat rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung hat eine weitere steuerrechtswissenschaftliche Vertiefung erfahren. Allerdings bleibt der Auftrag, diese Forderung angesichts der Vielfältigkeit der gesellschaftsrechtlichen Ausprägungen der Unternehmungen sowie der inländischen und internationalen Bezüge wirtschaftlichen Handelns durch die Steuergesetzgebung in einer alle Ansprüche an die Rechtssystematik befriedigenden Weise umzusetzen. Solange das Ergebnis wirtschaftlicher Betätigung zumindest auch den hinter gesellschaftsrechtlich organisierten Unternehmen stehenden natürlichen Personen zugerechnet wird, dürfte eine die Besteuerung des Anteilseigners einschließende, aber den EG-rechtlichen Ansprüchen an die Steuergesetzgebung gerecht werdende Unternehmensbesteuerung nur um den Preis eines Verzichts auf in das Ausland abfließende Teile des Besteuerungssubstrats zu haben sein. Angesichts dessen sind wohl Bemühungen um eine Angleichung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen und Steuertarife für die von Einzelunternehmern, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne noch am ehesten innerhalb überschaubarer Zeiträume zu realisieren. Die von *Hüttemann* und *Sieker* hierzu vorgeschlagenen Weiterentwicklungen des Unternehmenssteuerrechts im Hinblick auf eine Annäherung des Ertragsteuerrechts der Mitunternehmensformen und der Kapitalgesellschaften geben hierfür wertvolle Hinweise. Insbesondere erscheint eine Angleichung der Steuertarife für thesaurierte Gewinne bei Einkommensteuer und Körperschaftsteuer wünschenswert.

Im größeren Kontext einer Vereinbarung internationaler Besteuerungsgrundsätze für grenzüberschreitend tätige Unternehmen entfalten daneben das von *Pezzler* vorgeschlagene Modell einer anrechenbaren Betriebssteuer sowie *Rödders* Skizze eines systematischen, international tauglichen Umwandlungssteuerrechts visionäre Kraft. Die Überlegungen *Wassermeyers* haben hier in vielen

Bereichen bereits wichtige Anstöße gegeben. Möglicherweise ist das Institut der Hinzurechnungsbesteuerung dereinst entbehrlich.

Die Ersetzung der Gewerbesteuer und ihrer Behandlung im Rahmen der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer durch die von *Jachmann* vorgeschlagene hebesatzabhängige allgemeine kommunale Ertragsteuer erscheint zumindest zur Stärkung und Sicherung der kommunalen Ertragskraft dringend geboten. Ihre Verwirklichung erfordert jedoch wegen der Verquickung von steuerrechtlichen und kommunalfinanzverfassungsrechtlichen Problemstellungen einen geradezu nationalen Kraftakt, der Ressort- wie Parteigrenzen überwinden müsste. Die besondere Schwierigkeit eines solchen Vorhabens sollte es erlauben, die gleichheitsrechtlich problematische Beschränkung der Belastung mit Gewerbesteuer auf den derzeitigen Kreis der Steuerpflichtigen sowie das geltende Verfahren der Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG zumindest als Übergangslösung für verfassungsrechtlich hinnehmbar zu halten.

Angesichts dessen ist das von *Jachmann* angesprochene und in der Diskussion bestärkte Erfordernis einer Steuerkonkurrenzlehre von besonderer Bedeutung, und zwar sowohl unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Gesamtbelastung wie auch, wofür der neue § 35 EStG Anlass gibt, unter dem Aspekt der Erhebung mehrere Steuern nebeneinander. *Kirchhof* verwies darauf, dass eine erste begriffliche Annäherung an ein Konzept der Steuerkonkurrenzlehre ihren Ausgangspunkt durchaus bei der strafrechtlichen Konkurrenzlehre nehmen könne. Hier dürfte sich der Steuerrechtswissenschaft ein wichtiges Arbeitsgebiet eröffnen, das dazu beitragen könnte, unabhängig von dem Bedürfnis nach systematischer Folgerichtigkeit einzelner Besteuerungsregelungen dem Bedürfnis der Unternehmen nach einer überschaubaren und planbaren Gesamtbelastung mit Ertragsteuern Rechnung zu tragen und damit einen Beitrag zur Freiheit unternehmerischen Handelns zu leisten.

# Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.<sup>1</sup>

## Satzung (Auszug)

### § 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

### § 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

---

<sup>1</sup> Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bayenthalgürtel 13, 50968 Köln.

### Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

**Vorstand:** Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsidentin des Bundesfinanzhofs Dr. *Iris Ebling*; Ministerialdirektor *Gerhard Juchum*, Berlin; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Verleger *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber* (Schriftführerin).

**Wissenschaftlicher Beirat:** Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach* (Vorsitzender); Prof. Dr. *Dieter Birk*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Präsidentin des Bundesfinanzhofs Dr. *Iris Ebling*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Peter Fischer*; Prof. Dr. *Gisela Frick*, MdB; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas*; Prof. Dr. *Monika Jachmann*; Ministerialdirektor *Gerhard Juchum*; Prof. Dr. *Paul Kirchhof*, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber*; Prof. Dr. *Jens-Peter Meincke*; *Rudolf Mellinghoff*, Richter des Bundesverfassungsgerichts; *Friedrich Merz*, MdB; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*; Präsident des Verfassungsgerichtshofs und des Finanzgerichts Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Präsident der Bundesfinanzakademie Dr. *Detlef Roland*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirigent *Viktor Sarrazin*; Prof. Dr. *Wolfgang Schön*; Prof. Dr. *Joachim Schulte-Osterlob*; Prof. Dr. *Siegbert F. Seeger*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Ministerialdirigent Prof. Dr. *Jochen Thiel*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Verleger *Karl-Peter Winters*.

#### Ehrenmitglied

*Klaus Tipke*, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

**Teilnehmer**

- Abrens*, Susanne, LL. M., Bochum  
*Anzinger*, Heribert M., München  
*Ardizzoni*, Marco, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Aßmann*, Klaus, Leitender Regierungsdirektor, Hamburg  
*Aweb*, Lothar, Richter am Finanzgericht, Kassel
- Bachem*, Wilfried, Dr., Rechtsanwalt, Bonn  
*Bareis*, Peter, Dr. rer. pol., Universitätsprofessor, Stuttgart  
*Bartels*, Oliver, Wedel  
*Bartone*, Roberto, Dr., Richter am Finanzgericht, Saarbrücken  
*Becker*, Joachim, Dr., Privatdozent, Berlin  
*Beckerath*, Hans-Jochem von, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Ratingen  
*Beckmann*, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin  
*Behse*, Joachim, Hamburg  
*Benl*, Carsten René, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Neuwied  
*Birk*, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster  
*Birkhan*, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter  
*Bister*, Otfried, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Düsseldorf  
*Bödecker*, Carsten, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf  
*Bohnhardt*, Michael, Nordhausen  
*Bourgon*, Gabriele, Verlag Recht und Wirtschaft GmbH, Heidelberg  
*Bowitz*, Hans-Hermann, Dr., Leitender Regierungsdirektor Finanzamt Ludwigshafen, Ludwigshafen  
*Brandis*, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neuss  
*Brinkmann*, Berthold, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Hamburg  
*Buchholz*, Albert, C. H. Beck Verlag, München  
*Büsching*, Heino, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg  
*Bubs*, Oliver, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kiel  
*Busch*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
- Carlsen*, Inge, Oberfinanzpräsidentin, Kiel  
*Chlosta*, Ingrid, Vorsitzende Richterin am Finanzgericht, Kiel  
*Claßen*, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld  
*Clauss*, Ingmar, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart  
*Clemens*, Martin, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf  
*Cloer*, Adrian, Assessor, Dipl.-Volkswirt, Frankfurt/Oder  
*Cordewener*, Axel, Rechtsreferendar, Bonn  
*Crezelius*, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg

- Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover  
*Desens*, Marc, Münster  
*Dietrich*, Jörg, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn  
*Dohmen*, Herbert, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach  
*Dommick*, Ralf, Düren  
*Dorenkamp*, Christian, Dipl.-Volkswirt, Berlin  
*Drüen*, Klaus-Dieter, Dr., Rechtsreferendar, Duisburg  
*Düll*, Christian, Nördlingen  
*Düll*, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Nördlingen
- Ebling*, Iris, Dr., Präsidentin des Bundesfinanzhofs, München  
*Ebling*, Klaus, Dr., Vizepräsident des Bundesfinanzhofs a. D., München  
*Eckhoff*, Rolf, Dr., Professor, Kleinmachnow  
*Ehmcke*, Torsten, Dr., Professor, Präsident des Finanzgerichts, Münster  
*Ehrhardt-Rauch*, Andrea, Dr., Oberregierungsrätin, Langen  
*Ehrke*, Tina, Mag., Graz, Österreich  
*Eisgruber*, Thomas, Ottobrunn  
*Engellandt*, Frank, Dr., Richter, Kiel
- Fischer*, Peter, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Fitzner*, Karin, Lüneburg  
*Fohler*, Barbara, Münster  
*Frick*, Gisela, Professor, MdB, Berlin  
*Frotscher*, Gerrit, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Syndikus, Deutsche Shell AG, Buchholz  
*Fündling*, Frank, Lüneburg
- Gagić*, Brankica, Dr., Belgrad, Jugoslawien  
*Gast-de Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Notarin, Rendsburg  
*Geist*, Günther, Dr., Richter am Bundesfinanzhof i. R., Gauting  
*Gerbers*, Axel, Rechtsanwalt, Bremen  
*Gertz*, Helmut, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Brunsbüttel  
*Geserich*, Stephan, Dr., Richter am Finanzgericht, Karlsruhe  
*Geuenich*, Marco, Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt, Berlin  
*Gieron*, Michael, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin  
*Glaufügel*, Bert, Leitender Regierungsdirektor, Esslingen  
*Gocke*, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn  
*Gödden*, Hermann, Regierungsdirektor, Essen

- Gosch*, Dietmar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Hamburg  
*Grabbe*, Jan, Referendar, Würzburg  
*Grimme*, Andreas C., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Offenburg  
*Gröpl*, Christoph, Dr., Regensburg  
*Groll*, Rüdiger von, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Großmann*, Gerhard, Rechtsanwalt, R. Boorberg Verlag, Stuttgart  
*Grüttner*, Andreas, Oberregierungsrat, Oberfinanzdirektion Rostock, Rostock  
*Grüttner*, Anne, Oberregierungsrätin, Oberfinanzdirektion Rostock, Rostock
- Haarmann*, Wilhelm, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main  
*Haas*, Evelyn, Dr., Richterin des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe  
*Haas*, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Bochum  
*Haas*, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Bochum  
*Häuselmann*, Holger, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Schwabach  
*Hahn*, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover  
*Hahn*, Robert, Dipl.-Kaufmann, MBA, Steuerberater, Marktschwaben  
*Haken*, Ilona, Bochum  
*Hamacher*, Rolfjosef, Rechtsanwalt, Frechen  
*Hannes*, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Bonn  
*Hardt*, Christoph, Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Haselsteiner*, Julia, Eichstätt  
*Hecht*, Bettina, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Berlin  
*Heidemann*, Otto, Dr., Professor, Dülmen  
*Heidemann*, Sabine, Dülmen  
*Heinrich*, Johannes, Dr., Graz, Österreich  
*Heintzen*, Markus, Dr., Professor, Berlin  
*Hendricks*, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Köln  
*Henkel*, Udo W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Henning*, Oliver, Hamburg  
*Hensel*, Claus A., Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt/Main  
*Herms*, Volkmar, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Herrgesell*, Regierungsdirektor, Itzehoe  
*Hey*, Johanna, Dr., Köln  
*Hiltner*, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck  
*Hintze*, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen

- Hinz*, Mathias, Kiel  
*Höpfl*, Volker, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Hofmann*, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof a. D., München  
*Hofstede*, Manfred, Rechtsanwalt, Köln  
*Hoppe*, Jürgen F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover  
*Hübner*, Bernd, Steuerberater, Rees  
*Hüttemann*, Rainer, Dr., Professor, Osnabrück
- Ivens*, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht a. D., Pinneberg
- Jachmann*, Monika, Dr., Universitätsprofessorin, Freising  
*Jahndorf*, Christian, Dr., Münster  
*Jahndorf-Biniski*, Claire, Münster  
*Jetter*, Jann, Stuttgart  
*Jordan*, Jörg-Uwe, Berlin  
*Jürgensen*, Klaus Chr., Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
- Kabrs*, Hermann, Steuerberater, Hamburg  
*Kallenbach*, Horst, Oberfinanzpräsident der Oberfinanzdirektion Hamburg, Hamburg  
*Kaminski*, Bert, Dr., Dipl.-Kaufmann, Universität Hamburg  
*Kann*, Jürgen van, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main  
*Karraß*, Fritz-Helmut, Dr., Oberfinanzpräsident der Oberfinanzdirektion Erfurt, Erfurt  
*Katterbe*, Burkhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster  
*Kehl*, Oliver, Zürich, Schweiz  
*Kempf*, Tillmann, Rechtsanwalt, Frankfurt/Main  
*Kempf*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Kerssenfischer*, Wolf, Finanzpräsident der Oberfinanzdirektion Kiel, Kiel  
*Kirchhof*, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Heidelberg  
*Kleeberg*, Rudolf, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München  
*Klein*, Manfred, Dr., Richter am Finanzgericht, Bornheim  
*Klepper*, Marian, Dr., Rechtsanwalt, Berlin  
*Kleyboldt*, Ernst-Otto, Rechtsanwalt, Herne  
*Klingberg*, Dietgard, Dr., Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Schwalbach  
*Klüting*, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund  
*Knaupp*, Friederike, Heidelberg  
*Kniewel*, Karl-Heinz, Dr., Professor, Bottrop

- Knievel*, Monika, Steuerberaterin, Bottrop  
*Koberg*, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main  
*Koch*, Hanns-Reimer, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Norderstedt  
*Kögel*, Corina, Richterin am Finanzgericht, Hamburg  
*Korfmacher*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf  
*Koth*, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf, Österreich  
*Kraft*, Birgit, Referendarin, Hamburg  
*Krauß*, Rolf Karl, Vizepräsident des Finanzgerichts, Gotha  
*Krings*, Rolf, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Köln  
*Kruse*, Bettina, Referendarin, Hamburg  
*Kück*, Andreas, Steuerberater, Hamburg  
*Künster*, Dieter, Steuerberater, Koblenz  
*Kulmsee*, Lothar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf  
*Kulmsee*, Verena, Dipl.-Finanzwirtin, Langenfeld  
*Kurzke*, Lothar, Regierungsdirektor, Hamburg
- Lambrecht*, Claus, Dr., LL. M., Vizepräsident des Finanzgerichts, Cottbus  
*Lehner*, Moris, Dr., Professor, München  
*Leiber*, Kurt, Dr., Leitender Ministerialrat a. D., Rechtsanwalt, Krefeld  
*Leisner*, Anna, Dr., München  
*Lieber*, Bettina, Dr., Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Düsseldorf  
*Liedtke*, Stefan, Dipl.-Finanzwirt, Niederkrüchten  
*Löhr*, Kerstin, Rechtsreferendarin, Berlin  
*Loose*, Matthias, Dr., Richter am Finanzgericht, Bochum  
*Ludes*, Sylvia, Richterin am Finanzgericht, Düsseldorf  
*Lüdeke*, Ralf, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Lüdicke*, Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
- Maier-Frischmuth*, Markus, Dipl.-Ökonom, Reutlingen  
*Marra*, Laura, Dr., München  
*Matyssek*, Karl-Heinz, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Elsdorf  
*Mayta*, Frank, Rechtsreferendar, München  
*Mehmert*, Friedericke, C. F. Müller-Verlag, Heidelberg  
*Meinke*, Jens Peter, Dr., Professor, Bonn  
*Mellinghoff*, Rudolf, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe  
*Meretzki*, Ayk, Hamburg  
*Mieling*, Detlef, Regierungsdirektor, Hamburg  
*Molka*, Ursula, Oberregierungsrätin, Koblenz  
*Montag*, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, e.on AG, Düsseldorf

*Müller, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart*

*Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Düren*

*Müller, Ulf, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Lübach*

*Müller-Franken, Sebastian, Dr., Passau*

*Müller-Machens, Gerhard, Ministerialrat, Berlin*

*Mund, Günter, Steuerberater, Jeevetal*

*Murmaun, Rainer, Regierungsdirektor, Weimar*

*Neef, Jennifer, Stralsund*

*Nickel, Jörg Rainer, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Köln*

*Niehus, Ulrich, Dr., Professor, Stralsund*

*Novacek, Erich, Dr., Linz, Österreich*

*Oberloskamp, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Schwerin*

*Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rockenberg*

*Pache, Sven, Dr., Regierungsrat, Erlensee*

*Palm, Ulrich, Dr., Heidelberg*

*Peetz, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin*

*Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln*

*Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München*

*Pfizenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin*

*Prokisch, Rainer, Dr., Professor, Maastricht, Niederlande*

*Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden*

*Publ, Thomas, Dr., Professor, Heidelberg*

*Pust, Hartmut, Richter am Bundesfinanzhof, Schellerten*

*Rätke, Bernd, Dipl.-Finanzwirt, Richter am Finanzgericht, Cottbus*

*Rasch, Stephan, Dr., Rechtsanwalt, Hattingen*

*Rasenack, Christian, Dr., Professor, Berlin*

*Ratschow, Eckart, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel*

*Rauch, Steffen Gregor, Dr., Regierungsrat, Langen*

*Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München*

*Reimer, Ekkehart, München*

*Reinstorf, Meike, Stralsund*

*Rensing, Lutz, Leitender Regierungsdirektor, Cottbus*

*Ribbrock, Martin, Assessor, Frankfurt/Main*

*Richner, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Zürich, Schweiz*

*Richter, Heiner, Dr., Köln*

- Richter*, Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Mainz  
*Rödder*, Thomas, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bonn  
*Roland*, Detlef, Dr., Präsident der Bundesfinanzakademie, Brühl  
*Rudek*, Annette, Bochum  
*Rudek*, Michael, Vizepräsident des Finanzgerichts, Kassel  
*Rust*, Alexander, München
- Sailer*, Norbert F., Hamburg  
*Sander-Hellwig*, Annelore, Richterin am Finanzgericht, Berlin  
*Sarrazin*, Viktor, Ministerialdirigent, Bundesministerium der Finanzen, Alfter  
*Sauer*, Christian, Leipzig  
*Sauer*, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin  
*Schätzlein*, Adolf, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Neuss  
*Schiele*, Mareen, Neustrelitz  
*Schilli-Frank*, Dagmar, Leitende Regierungsdirektorin, Essen  
*Schmidt*, Anselm, Leitender Regierungsdirektor, Karlsruhe  
*Schmidt-Kefeler*, Nora, Rechtsanwältin, Berlin  
*Schmitz*, Werner, Westdeutsche Landesbank, Düsseldorf  
*Schmoll*, Annette, Reinbek  
*Schneider*, Gerndt, Steuerberater, Geesthacht  
*Schneider*, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg  
*Schneider*, Stefan, Dr., Richter am Finanzgericht, Mannheim  
*Schnorr*, Randolph, Dr., Bonn  
*Schütz*, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim  
*Schuler*, Elmar Josef, Präsident des Finanzgerichts, Gotha  
*Schulte*, Wilfried, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Essen  
*Schulz*, Tobias, Richter am Finanzgericht, Dessau  
*Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr., Professor, Feldkirchen  
*Schulze zur Wiesche*, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen  
*Schwarz*, Bernhard, Dr., Hamburg  
*Seeger*, Siegbert F., Dr., Professor, Präsident des Finanzgerichts, Hannover  
*Seemann*, Curt H., Hamburg  
*Seer*, Roman, Dr., Professor, Wuppertal  
*Seidel*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Wien, Österreich  
*Seitz*, Wolfgang, Dr., Steuerjurist, Wien, Österreich  
*Sieber*, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Korntal-Münchingen  
*Siegel*, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Siegel*, Theodor, Dr., Universitätsprofessor, Berlin  
*Sieker*, Susanne, Dr., Universitätsprofessorin, Darmstadt  
*Sieven*, Beate, Dr., Professorin, Stralsund

- Siewert*, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Sobotta*, Leo, Oberregierungsrat, Koblenz  
*Söhn*, Hartmut, Dr., Professor, Passau  
*Sonnenborn*, Andrea, Dr., Dipl.-Kauffrau, Hannover  
*Sothen*, Ulf von, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Sowala*, Regina, Wülfrath  
*Specker*, Gerhard, Münster  
*Sporer*, Karl-Heinz, Dipl.-Kaufmann, München  
*Stadie*, Holger, Dr., Professor, Leipzig  
*Stalbold*, Reimer, Münster  
*Stalpers*, Heike, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Hattersheim  
*Stalpers*, Klaus, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hattersheim  
*Stapperfend*, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Cottbus  
*Staringer*, Claus, Dr., Steuerberater, Universitätsdozent, Wien, Österreich  
*Stoll*, Ernst, Oberregierungsrat, Hamburg  
*Stolterfoht*, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Freiburg i. Breisgau  
*Sträter*, Carl-L., Bundesrichter a. D., Bonn  
*Susallek*, Veit, Steuerberater, Kiel  
*Swerting*, Martin, Richter am Finanzgericht, Köln
- Täsch*, Sandy, Torgau  
*Take*, Michael, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Kiel  
*Tanski*, Joachim, Dr., Professor, Berlin  
*Tappe*, Henning, Münster  
*Thresen*, Thomas, Berlin  
*Thulfant*, Kai, Bochum  
*Thumfart*, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd  
*Tiedchen*, Susanne, Dr., Richterin am Finanzgericht, Feldkirchen  
*Tipke*, Klaus, Dr., Professor, Köln  
*Tonner*, Norbert, Dr., Professor, Steuerberater, Ratingen  
*Treiber*, Andreas, Plankstadt  
*Trendelenburg*, Ingo, Oberfinanzpräsident, Berlin  
*Trömer*, Manfred, Regierungsdirektor, Hannover  
*Trzaskalik*, Christoph, Dr., Professor, Mainz
- Versin*, Volker, Dipl.-Finanzwirt, Gießen  
*Vorwold*, Gerhard, Dr., Professor, Münster
- Wacker*, Roland, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Fellbach  
*Wallenborst*, Rolf, Dr., Professor, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Volkach-Escherndorf

- Wartenburger*, Lucas, München  
*Wartner*, Otto, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Wassermeyer*, Franz, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Waterkamp-Faupel*, Afra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Magdeburg  
*Weber*, Birgit, Oberregierungsrätin, Oldenburg  
*Weckerle*, Thomas, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen  
*Wedelstädt*, Alexander von, Abteilungsdirektor, Düsseldorf  
*Weiser*, Jürgen, Richter am Finanzgericht, Preetz  
*Wernsmann*, Rainer, Dr., Münster  
*Wesselbaum-Neugebauer*, Claudia, Steuerberaterin, Datteln  
*Wieland*, Joachim, Dr., LL. M., Professor, Bonn  
*Wilden*, Gerhard, Dr., Köln  
*Winters*, Karl-Peter, Verleger, Köln  
*Wittmann*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg  
*Wölke*, Jens, Bielefeld  
*Wolter*, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg  
*Wunsch*, Oliver, Hamburg
- Zärban*, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Kassel  
*Zimmermann*, Thomas, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Koblenz  
*Zwirner*, Torsten, Dipl.-Finanzwirt, Hamburg



## Sachregister

- Abzugsverbot
  - für Aufwendungen auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 3c Abs. 1 EStG 27
  - für Veräußerungsverluste nach § 8b Abs. 3 KStG 20
  - hälftiges nach § 3c Abs. 2 EStG 16, 23 f., 54 ff., 59 ff., 297
  - pauschaliertes nach § 8b Abs. 5 KStG 16, 55
- Allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung
  - als hebesatzabhängige kommunale Zuschlagsteuer 246
  - Belegenheitsprinzip 248 f.
  - Betriebsstätten 248 f.
  - Bezug zur Wirtschaftskraft der Gemeinde 249
  - eigenständige Gemeinde-Einkommensteuer 245
  - Einbeziehung der Körperschaftsteuer 250
  - Einkommensteuerbescheid als Grundlagenbescheid 247
  - Erhebung durch die Finanzämter 247 f.
  - Erhebung durch die Gemeinden 247
  - Freibeträge 246
  - gemeindliche Aufgabenstellung 243 f.
  - Hebesatzrecht 244 ff., 252
  - Kernstädte 249
  - Klammer zwischen Wirtschaft und Gemeinde 245
  - Lohnsteuerverfahren 247 f.
  - Schaffung von Arbeitsplätzen 245
  - Umlandgemeinden 249
  - Verknüpfung mit Umsatzsteueranteil 244, 247
  - Wohnsitzprinzip 248 f.
  - Zerlegung 249
  - Zuschlagsrechte 245
- Altersversorgung, betriebliche 172 f., 306
- Angleichung der Bemessungsgrundlagen 187, 306
- Angleichung der Steuersätze 10, 60, 62, 306, 311
- Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer s. Gewerbesteueranrechnung
- Anrechnungsberechtigung 11
- Anrechnungsverfahren s. Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren
- Anteilseigner 37 ff., 147, 295 ff.
  - als Kapitalanleger 38 ff., 295
  - als Unternehmer 38 ff., 295
  - rechtsformneutrale Besteuerung 48 ff., 295
  - Verhältnis zur Körperschaft 37 ff.
- Art. 106 GG
  - bundesstaatliche Norm 72
  - Zuteilungsnorm 72
- Ausschüttung 60
- Ausschüttungsbelastung s. Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung
- Ausschüttungsverhalten 129, 293, 302
- Außenhaftung 140
- Außensteuerrecht 103 ff., 121 f.
- Auszahlungsabzugsverfahren 51
- Belastungsgrund der Besteuerung 153

- Belastungsobergrenze annähernd  
häufige Teilung 200
- Belastungsunterschiede
- an die Organisationsform geknüpfte 7
  - gewerbsteuerliche 141
  - rechtsformabhängige 2, 297
- Belastungsvergleich, internationaler 31
- Belastungsvergleiche, steuerliche 129, 156 f.
- Bemessungsgrundlage
- Pensionszusagen 143
  - rechtsformspezifische Unterschiede 142 f.
  - Verbreiterung 29
  - Vereinheitlichung 171
  - Zuordnung von Wirtschaftsgütern des Gesellschafters 143
- Beschränkungsverbot 8
- Besteuerung, rechtsformabhängige 128 ff.
- Besteuerung, nachgelagerte 142, 306
- Betriebseinbringung 259
- Betriebsgrundlagen, wesentliche 261
- funktional 262
  - vermögensbezogen 262
- Betriebsteuer 50, 139, 145, 163 ff., 296 f., 305, 311
- Unternehmensbegriff 305
  - Anrechnung auf die Einkommensteuer 165, 305
  - Umfang des begünstigten Gewinns 164
  - Vorteile 164
- Betriebsveräußerung
- Einbeziehung von Einkünften nach § 17 EStG 131
  - ermäßigter Steuersatz 130 f.
  - Sozialzwecknorm 131
  - ungerechtfertigte Steuervergünstigung 131
- Brühler Kommission 28, 147
- Buchwertfortführung durch die Übernehmerin 263 f.
- Bundesverfassungsgericht
- zum Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung 220
  - zur Gewerbesteuer 204 f.
  - zur Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung 7, 153 f.
- Capital-gains-Besteuerung 18
- Check the box 65, 67, 122
- Doppelbelastung
- des ausgeschütteten Gewinns 2, 45 f., 192, 295
  - mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer 220
  - mit Gewerbesteuer 3
  - von Dividenden 176 f., 306
  - wirtschaftliche 13, 22 f., 67, 70, 293
- Duales System von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer s. Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer
- Dualismus der Einkunftsarten 18 f., 68 f., 148, 293
- Aufgabe 143
- Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer 139 f., 145, 158, 168, 176, 291, 293, 299, 303, 305
- Einbringungsvorgänge, grenzüberschreitende 259
- Eingliederung s. Organschaft
- Einheit, wirtschaftliche 55 f.
- Einkommensteuer
- als Eingriff in das Recht zur Eigentumsnutzung 198
- Einkommensteuer
- als Eingriff in die Berufsfreiheit 199 f.

- Einkommensteuerbelastung 60, 165  
Einkünfte  
– ausgeschüttete 60  
– Erzielen 39 f., 197 ff., 295  
– gesparte 58  
– konsumierte 58, 60  
– thesaurierte 60  
Einzelunternehmen 25, 296  
Einzelunternehmer 51, 139  
Entlastung des einbehaltenen Gewinns  
– durch Sondertarifierung 142, 163 ff.  
– konsumorientierte Einkommensteuer 142  
– nachgelagerte Besteuerung 142  
Entscheidungsneutralität der Besteuerung 149 ff.  
Entstrickungsgrundsatz 267 f., 279, 286 f., 310  
– Einführung eines „Verstrickungsgrundsatzes“ 268, 310  
– Steuerstundung bis zur tatsächlichen Veräußerung 267  
– Wertmaßstab 267  
Erfolgsneutralität s. Umwandlung  
Ergänzungsbilanzen 256, 263, 266, 278, 308  
– als Wertkorrekturbilanzen zur Gesamthandsbilanz 256  
Ergebnisabführungsvertrag s. Organshaft  
Ermäßigungshöchstbetrag 215  
Ertragsteuer, allgemeine kommunale 172, s. auch Allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung  
Erwerbsgrundlage 40, 43, 49, 51  
EU-Fusionsrichtlinie 260, 264  
Europäische Aktiengesellschaft 260  
Europarecht 5 f.  
Europatauglichkeit 33  
Existenzminimum 165  
Finanzautonomie, gemeindliche 201  
Flat tax 62, 122, 189, 191, 193, 297  
Folgerichtigkeit der Umsetzung der Belastungsentscheidung 153  
Formwechsel, sog. kreuzender 254  
Freiheitsgrundrechte 197 ff., 304, 306  
Freistellung von Dividendenaus-schüttungen, § 8b Abs. 1 KStG 12, 56 f., 130, 173 f., 190, 192 f., 289 f.  
Fremdvergleich 27  
Fremdvergleichsmaßstab 187  
Fusion 260  
Gemeindefinanzierung 196  
Gemeinlastqualität der Steuer 210  
Gesamthandsgemeinschaften 6  
Gesamthandsgesellschaften 5  
Gesellschaft, hybride 184  
Gesellschafterfremdfinanzierung 27  
Gesellschafterhaftung 140, 303  
Gestaltungsmißbrauch 57, 297  
Gewerbesteuer 196 ff.  
– § 32c EStG 213 f.  
– § 35 EStG n. F. 214 ff.  
– Abgrenzung gewerblicher von freiberuflicher Tätigkeit 209 f.  
– Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer 205  
– Abzug als Betriebsausgabe 213  
– Addition der Belastungswirkung mit der von ESt und KSt 207, 251  
– Alternativmodelle 233 ff.  
– Äquivalenzprinzip 210  
– Einführung von § 35 EStG n. F. 205  
– Ersatzmodell 232  
– Ertragsteuercharakter 205 ff.  
– Gleichheitswidrigkeit 203 ff.  
– Grundrechte aus Art. 12, Art. 14 GG 197 ff., 205, 251

- Halbteilungsgrundsatz 212
- Hebesatzrecht 202, 235 f., 307
- kein Raum für eine Sollertragsteuer 207 f.
- keine Bestandsgewähr durch Art. 106 GG
- Organschaft 216
- Rechtfertigung 196, 208 ff.
- Sonderabgaben 232
- Sonderbelastung für Kapitalgesellschaften 230
- Strukturwandel der Wirtschaft 205
- ursprünglich Real- und Objektsteuer 201
- Zusatzsteuer zur Körperschaftsteuer 280
- Gewerbsteuer, Ersetzung der
  - Generaläquivalenz 232
  - durch allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung 231, 235 f., 243 ff., 252, 306 f., 312
  - durch kommunale Unternehmenssteuer 231, 236 ff., 252, 307
  - durch kommunale Wertschöpfungssteuer 231, 233 f., 307
  - Übergangsfrist 284 f.
- Gewerbsteuer, Reform der 130, 138, 142, 144, 172, 177, 251, 283, 304, 306 ff.
- Gewerbsteueranrechnung
  - § 35 EStG keine Fiskalzwecknorm 127
- Gewerbsteueranrechnung 124 ff., 141 f., 146, 214 ff., 251 f., 302, 307 f.
  - Anrechnungsüberhänge 127, 215, 226 ff., 307
  - anteilige Zurechnung zum Mitunternehmer, § 35 Abs. 3 EStG 215 f.
  - Argumente gegen deckungsgleiche Anrechnung 225
  - Beschränkung auf Einkommensteuerpflichtige 229
  - Dilemma zwischen Gleichheitswidrigkeit und rechtspolitischer Zweckverfehlung 224
  - fehlende Gleichbehandlung von Dividendeneinkünften 127
  - Finanzverfassung 126, 128, 217 ff., 302
  - finanzverfassungsrechtliche Kompetenzgrundlage 217 ff.
  - hinreichende gesetzliche Bestimmtheit des § 35 Abs. 1 EStG 219
  - Kompensationsunterschiede 228
  - pauschale Entlastung 125, 172, 222 ff.
  - Rechtfertigung der Pauschalierung 224
  - steuer- und hebesatzabhängige Über- bzw. Unterkompensationen 222 ff.
  - Tarifspreizung zwischen ESt und KSt kein Rechtfertigungsgrund für § 35 EStG n. F. 221
  - verfassungsrechtliche Defizite 126 ff., 219 ff., 251, 302
  - Zwischenschritt zu einer Ersetzung der Gewerbesteuer 230
- Gewerbsteuerbelastung
  - Überkompensation 25
- Gewerbsteuerumlage 202, 211
- Gewinnausschüttung, verdeckte 157, 159
- Gewinnermittlung, sog. Objektivierung der 32
- Gewinnverlagerung 168
- Gleichbehandlung von einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen 129 f.
- Gleichheitspaare 62
- Gleichheitssatz, allgemeiner 49, 152
  - Vergleichsebenen 155, 304

- Vergleichssachverhalte 154
- Gleichwertigkeit der Einkünfte 54, 60
- Gliederungsrechnung 21
- Globalisierung 76 f.
- GmbH, personenbezogene 170
- Grundsteuer 280 f.
  
- Haftung 4, 140, 178 ff., 292, 296
- Halbeinkünfteverfahren 2, 12 ff., 23, 58, 65, 68 f., 147, 176, 294, 297
- Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs nach § 3c EStG 294
- keine Berücksichtigung gewerbesteuerlicher Vorbelastung 231, 307
- Verzerrung der Belastung je nach Grenzsteuersatz 14, 53 f., 297
- Halbsatzverfahren 12, 14, 60, 65
- Endbesteuerung 14, 62
- Halbteilungsgrundsatz 285, s. auch Gewerbesteuer
- Handelsbilanz der Übernehmerin 263, 309
- Hinzurechnungsbesteuerung 15, 103 ff., 260, 293, 300 ff.
- 7-Jahresfrist nach § 3 Nr. 41 EStG 108 f., 113, 301
- aktiv werbende Geschäftstätigkeiten 112
- Basisgesellschaften 104 f.
- Beteiligungsgrenze 113, 301
- Code of Conduct Arbeitsgruppe der EU 110
- Doppelbesteuerung fiktiver und tatsächlicher Ausschüttung 107 f.
- Dublin-Dock-Gesellschaften 106, 301
- Einkünfte aus passivem Erwerb 105 f.
- entsprechende Anwendung der DBA-Dividendenregelungen 110
- Fiktion der Ausschüttung 105 f., 300 f.
- Freizügigkeiten 111
- Hinzurechnungsbetrag 107 f., 301
- inländische Betriebsstätteneinkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft 111 f.
- Missbrauchsabwehrregelung 104 f., 110 ff.
- Oasenbericht 105
- Obergrenze der Besteuerung 112 f.
- Schedulensteuer 108 ff.
- System der Einkünftezurechnung 105, 114, 301
- Vermögensverwaltungen 112, 114, 301
  
- Inhabersteuer 29, 66, 166 ff., 252, 305
- Investitionssteuer 66
  
- Juristische Person
- Bedeutung für das Steuerrecht 3
- Haftung 4, 6
- Organe 4, 6
- Rechtsfähigkeit 4, 6
  
- Kapitalanpassungsposten 257
- Kapitalerhaltung, Grundsatz der 61
- Kapitalertragsteuer, Anrechenbarkeit 24
- Kapitalgeber 6
- Kapitalgesellschaft
- personalistische 157, 291
- ausländische 191
- Kapitalverkehrsfreiheit 33, 301
- Karlsruher Entwurf 62
- Kommanditist 181 ff.
- kommunale Unternehmenssteuer
- äquivalenztheoretische Rechtfertigung 239 ff.

- Bemessungsgrundlage 236 f.
- Beschränkung auf im Gemeindegebiet erzielten Ertrag 242
- Erhebung auf Gewinneinkünfte und solche aus Vermietung und Verpachtung 236 f., 239 f.
- Gewerbesteuerumlage 242
- Gewinn kein Indiz für Umfang der Inanspruchnahme gemeindlicher Infrastruktur 241 f.
- gleichheitsrechtliche Rechtfertigung 239 ff.
- Hebesatzrecht 239
- Verfassungsänderung nicht erforderlich 238 f.
- Kommunale Wertschöpfungssteuer s. Gewerbesteuer, Ersetzung durch Konsolidierung 87, 93
- Konsumorientierte Besteuerungssysteme 150, 166 ff., 306
- Konzern
  - divisional-spartenbezogene Organisation 76
  - Financial Investor 76
  - funktional-hierarchische Gliederung 74, 76, 82
  - Industrial oder Strategic Investor 76
  - Joint Venture 76
  - Rechnungslegung 79
  - Verlustverrechnung im 88
- Konzernbesteuerung 73 ff., 257, 297 ff., 309
  - Abstimmung mit Handels- und Gesellschaftsrecht 79, 93
  - Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts 94
  - im engeren Sinne 74
  - internationale 78
  - Reformbedarf 93 ff.
- Kopfsteuer 150
- Körperschaftsteuer, Rechtfertigung der 2 ff., 34 f.
- Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren 9 ff., 23, 46, 51 f., 65 f., 160, 167, 176, 292, 305
- Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung 11, 293
- Körperschaftsteuerniveau 60
- Körperschaftsteuersystem, klassisches 11, 292
- Leistungsfähigkeit 49 f., 167 f., 189
- Leistungsfähigkeit, objektive 191
- Leistungsfähigkeitsprinzip 38, 47, 57, 139, 152, 161, 171, 173, 195 ff., 231 ff., 255, 296
- Leistungsvergütungen 171
- Lenkungs politik 29, 32
- Lenkungsregelung 166
- Liebhaberei-Problematik 18
- Lock-In-Effekt 12
- Markteinkommensprinzip 255 f., 278
- Mitunternehmer 181 f., 256 f.
- Mitunternehmererlass 22, 178, 303, s. auch Umstrukturierungen von Personengesellschaften
- Mitunternehmerschaft s. Personengesellschaften
- Nachgelagerte Besteuerung s. Besteuerung
- Niederlassungsfreiheit 8, 92, 292, 299
- OECD-Musterabkommen 67, 160
- Opferfähigkeit der natürlichen Person 162
- Option
  - von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer et vice versa 24 f., 65, 104, 121 f., 145 f., 171, 291, 300, 302

- zu einem proportionalen Tarif für nicht entnommene Gewinne 146
- Optionsmodell 24, 65, 115 ff., 125, 140 f., 291, 296, 302 f.
- Aufdeckung stiller Reserven 140
- Entnahmeproblematik 116, 302
- inländischer Betrieb 115 f.
- Organschaft 74 ff., 117 ff., 297 ff.
- Additionsverbot 80, 84
- Antragsprinzip 100
- ausländische Organgesellschaft 89, 91 ff., 299
- ausländischer Organträger 89 ff.
- Auslandsverluste 92
- Ausschluss von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen 95
- Dezentralisierung der Unternehmensführung 82, 298
- doppelt ansässige Organträger 90 f.
- eingeschränkte Filialtheorie 85
- Einheitstheorie 85 ff., 92, 95, 298
- Ergebnisabführungsvertrag 80, 83 f., 88, 99 f., 117 ff., 298
- Ergebnisverantwortung 82, 99
- finanzielle Eingliederung 79 ff., 83 f., 97, 298
- Gemeindefunktion 85, 117 ff.
- Gewinnabführungsvertrag 88 f.
- grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung 91 f.
- im Gleichordnungskonzern 81
- Inlandsbezogenheit 89 ff., 299
- Investitionsgedanke 97 f., 299
- Mehrmütter-Organschaft 80 f., 94, 98, 119, 299 f.
- Minderheitsgesellschafter 89, 99, 299
- Mindestbeteiligungserfordernis 98, 299
- Niederlassungsfreiheit 92, 299
- organisatorische Eingliederung 27, 79, 81 f., 93, 96, 119, 298
- Österreich 95
- Profit Center Strukturen 83
- Rechtsformneutralität als Entscheidungsneutralität für den Konzernaufbau 77 f., 93, 298
- Rechtsfolgen 84 ff., 298
- Renaissance der 75
- Verlustverrechnung 88 f., 97 f., 121, 298 f.
- Willenlosigkeit der Organgesellschaft 80, 298
- wirtschaftliche Eingliederung 27, 79, 82 f., 93, 96, 119, 298
- Zersplitterung der Organschaftsvoraussetzungen 83 f.
- Zurechnungstheorie 85 ff., 92, 95, 298
- Zwangsorganschaft 84, 100, 119, 298 ff.
- Zwischengewinneliminierung 87, 100 f., 298 ff.
- Organschaftsregime 254
- Österreich 12, 62, 65 f.
- Pauschsteuer 150
- Pensionsrückstellungen 172, 177, 186, 193, 304
- Pensionsverpflichtung 172
- Pensionszusage 172, 186
- Personengesellschaften
  - atypische Stille Gesellschaft 62
  - Außengesellschaft bürgerlichen Rechts 62
  - Bestandsschutz 4
  - Innengesellschaft 62
  - kein Steuersubjekt 169
  - rechtsfähige 5, 43 ff.
  - Subjektive Zurechnung des Gewinns 169 ff.
  - typenfremde 170

- Personenunternehmen 123 ff., 139, 302 ff.  
 – Besteuerung von Veräußerungsgewinnen 124, 130 ff.  
 – steuerliche Entlastung 124  
 Planungssicherheit 36, 294  
 Private Veräußerungsgewinne  
   s. Veräußerungsgewinne, private  
 Private Vermögensverwaltung  
   s. Vermögensverwaltung, private  
 Progressionsvorbehalt 12, 23, 67  
 Publikumspersonengesellschaften 170  
 Publizität 158
- Realteilung s. Umstrukturierungen von Personengesellschaften  
 Rechtsformgerechtigkeit 47  
 Rechtsformneutralität, Prinzip der 38, 139, 295 f.  
 Rechtsformneutralität 66, 145 ff., 177, 252, 304, 311  
 Rechtsformwahl 145, 291  
 Reformziele 28, 294  
 Reinvestitionsrücklage nach §6b Abs. 10 EStG 132 ff., 277, 303  
 – kein steuersystematischer Gleichstellungsbedarf zu § 8b KStG 132  
 – steuerliche Förderung betrieblicher Reinvestitionen 132  
 Reservenrealisierung, steuerfreie  
   s. Umwandlung  
 Reserventransfer, interpersonaler 256  
 Reserventransfer, steuerneutraler 258 ff., 308 f.  
 – Rechtsfolgen 268 ff.
- Save haven 27  
 Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahren 165
- Selbsterwaltungsrecht, kommunales 202 f.  
 Sicherungssteuer 63  
 Sitzverlegung 260  
 Sonderabgaben s. Gewerbesteuer  
 Sonderbetriebsvermögen 34, 70, 184, 260 ff., 304  
 Sondersteuersatz nach § 32c EStG 25  
 Sondertarif für nicht entnommene Gewinne 25  
 Sondervergütungen 34, 70  
 Spaltung s. Umwandlung  
 Sperrfristen 108 f., 261, 264 ff., 279  
 Spreizung s. Tarifspreizung  
 Steuerbefreiung  
 – für Auslandsbeteiligungen nach § 8b Abs. 2 KStG a. F. 20  
 – für In- und Auslandsbeteiligungen nach § 8b Abs. 2 KStG 27, 56 f.  
 – für In- und Auslandsdividenden nach § 8b Abs. 1 KStG 26, 56, 59  
 – nach § 3 Nr. 40 EStG 16, 52  
 – nach § 8b Abs. 2 KStG nur für Rücklagen, nicht für stille Reserven geboten 20, 56  
 Steuerbemessungsgrundlagen, Verlagerung zwischen In- und Ausland im Konzern 78  
 Steuergerechtigkeit 46  
 Steuerkonkurrenzlehre 282 ff., 291, 312  
 – normative 284  
 – Sollertragsteuern 282  
 – Strafrecht als Vorbild 282  
 Steuerkonkurrenzregel 281  
 Steuerprivileg 57, 289  
 Steuerquelle, wirtschaftsbezogene 203  
 Steuerreform, permanente 36  
 Steuersätze, Vereinheitlichung der 175 ff., 297  
 Steuersatzgefüge 10  
 Steuersatzspreizung 138, 142

- Steuersenkungspolitik 12, 32  
Steuersparmodell 61  
Steuersubjekt, Unternehmen als 2, 169 ff.  
Steuersubjektidentität von stillen Reserven, Grundsatz der 254 f.  
– Ausnahmenormen 254  
– Durchbrechung 255  
Steuersubjekts, Definition des 254  
Steuervergünstigungen, Verzicht auf 32  
Steuerverhaftung 257 ff., 267, 269, 279, 308  
Steuervettbewerb 51, 293, 297 f.  
Stille Reserven  
– mitunternehmerentreue Zuordnung 257  
– Übertragung nach § 6b Abs. 10 EStG 24  
Subjektqualität der Personengesellschaften 5  
Systemwechsel  
– Ausschüttungspolitik 21, 34  
– bei der Körperschaftsteuer 12, 20  
– Übergangszeit 21, 34  
Tarifspreizung 2, 12 f., 60, 67, 305  
Teilentlastungssystem 2  
Teilhhabersteuer 49, 139, 145 f., 158 ff., 296, 305  
Teilsatzverfahren 54, 59, 297  
Thesaurierung 52, 60  
Thesaurierungssatz 10  
Transparente Besteuerung der Personenunternehmen 139  
Transparenzprinzip 21, 140, 189  
Trennungsprinzip 21, 38, 55 f., 66, 139, 161  
Übertragungsbilanz-Aufstockungswahlrecht 274  
Übertragungsobjekt 260  
Ultima-ratio-Besteuerung 267 f., 287, 310  
Umstrukturierungen von Personengesellschaften 124, 132 ff.  
– § 6b EStG „gesellschaftsbezogen“ 137  
– § 6b EStG „personenbezogen“ 137  
– § 6b EStG 133, 136 ff., 174, 178  
– Ergänzungsbilanz 133 f.  
– Mindestbesitzzeit 135 f., 138  
– Mitunternehmererlass 133 ff.  
– Realisationsprinzip 134, 303  
– Realteilung 133, 136 f., 303  
– Rechtsträgerwechsel 133 f.  
– Spitzenausgleich 136  
– Subjektsteuerprinzip 134, 136, 303  
– Übertragung stiller Reserven 133, 303  
– Wahlrecht zur Buchwertfortführung 134 f.  
Umverteilungsaspekte 168  
Umwandlung  
– Anteilsbezug bei Abspaltung 271  
– Anteilstausch 270 f.  
– Anteilsveräußerungsgewinn 275, 280, 288 ff.  
– ausländische Rechtsträger 258 f., 287  
– Buchwertfortführung 271, 309  
– Dividendenfreistellung 275, 289  
– einbringungsgeborene Anteile 268 f.  
– formwechselnde Fortsetzung 285  
– gegen Gesellschaftsrechte 255  
– Gegenleistung 255  
– Gesamtrechtsnachfolgevorgänge 285  
– Grundsätze als Tatbestandsersatz 286 ff.  
– Irrelevanz von Übernahmeverlusten 271 ff., 280, 288 f., 310

- Ketteneinbringungsverfahren im EU-Ausland 266
- Maßgeblichkeitsgrundsatz 264, 279, 309
- Mindestbeteiligungsquote 262
- Mitunternehmeranteil 260 ff., 308 f.
- qualifiziertes unternehmerisches Engagement 255, 260, 279, 308
- Rechtsfolgen steuerfreier Realisierung 278
- Reinvestition 277
- Spaltung 265
- Sperrfristen 264 ff., 269 f., 279, 309 f.
- step up 272, 290
- steuerfreie Reservenrealisierung 274 ff., 310
- Tatbestandsmäßigkeit 286
- Teilbetrieb 260 f., 309
- Teilwertabschreibung 273
- Transformation von Anschaffungskosten in Abschreibungssubstrat 276, 290
- Übernahmeergebnisse 271
- Verbesserung des Steuerstatus 265 ff., 310
- Verdoppelung stiller Reserven 268 ff., 279, 286 f., 310
- Verlustvorträge 273 ff.
- von Kapitalgesellschaften 258
- zu Buchwerten 258, 279
- Umwandlungsbesteuerung 254 ff.
- Grundsätze 278 ff.
- Unternehmen als Grundrechtsträger 201
- Unternehmensbegriff 58, 60, 163, 296
- Unternehmensbesteuerung
  - aus der Sicht des Anteilseigners 47
  - Dualismus der 21
  - in der Europäischen Union 3
- Unternehmensgewinne, einbehaltene 49 f.
- Unternehmenssteuer 50 ff., 58, 70, 280, 296
  - allgemeine 66
- Unternehmenssteuer
  - Einbeziehung der Vermietungstätigkeiten 280 f.
- Unternehmenssteuer
  - rechtsformneutrale 28, 117
- Unternehmensumwandlungen 254 ff.
- Unternehmerlohn 171, 186, 306
- Angemessenheit 172
- USA 62
- Veräußerungsgewinne
  - aus der Veräußerung von Erwerbsvermögen 173, 177
  - Bagatellgrenze nach § 17 EStG 18 f., 173
  - bei Betriebsveräußerung und -aufgabe 17, 303
  - bei Veräußerung und Liquidation von Beteiligungen gem. § 17 EStG 17 f.
  - bei Veräußerung von Beteiligungen i. R. priv. Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG 17
  - bei Zugehörigkeit einer Beteiligung zum Betriebsvermögen 17
  - Beschränkung auf offene Rücklagen der Beteiligungsgesellschaft 20, 174, 192
  - Beteiligungen an Kapitalgesellschaften 17, 148, 173f., 293
  - halber Steuersatz nach § 34 EStG 18, 303
  - Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 10 EStG 17, 192, 303
  - Spekulationsfrist nach § 23 EStG 18 f.