

Dissertation  
zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte (Dr. iur.)  
des Fachbereichs Rechtswissenschaften  
der Universität Osnabrück

**Verhalten zu Lasten Dritter –  
Normative Implikation fremdbestimmter  
Steuerwirkungen**

2016

vorgelegt von

Sebastian Müller  
Matr.-Nr.: 940177

## Inhaltsverzeichnis

<b>TEIL 1 EINFÜHRUNG IN DEN UNTERSUCHUNGSZUSAMMENHANG .....</b>	<b>1</b>
I. PROBLEMSTELLUNG .....	1
II. BEGRIFFSBILDUNG .....	5
1. <i>Steuer</i> .....	6
2. <i>(Steuer)Wirkung</i> .....	7
3. <i>Fremd</i> .....	8
4. <i>(Fremd)Bestimmung</i> .....	8
5. <i>Fremdbestimmte Steuerwirkung</i> .....	8
III. EINGRENZUNG DES UNTERSUCHUNGSGEGENSTANDS.....	9
<b>TEIL 2 FREMDBESTIMMTE STEUERWIRKUNGEN .....</b>	<b>10</b>
I. STRUKTURIERTER VERGLEICH .....	11
1. <i>Besteuerung aufgrund von Gesellschafter-/Anteilseignerverhalten</i> .....	12
a) Personengesellschaften.....	12
aa) Ergänzungsbilanzen .....	13
(1) Entgeltlicher Erwerb von Mitunternehmeranteilen.....	14
(2) Einbringung von Sachgesamtheiten – § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG.....	15
(3) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG.....	16
(4) Personenbezogene Steuervergünstigungen – §§ 6b, 7h EStG.....	18
bb) Sonderbilanzen.....	19
(1) Sondervergütungen – § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG.....	20
(2) Sonderbetriebsvermögen I und II – § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S.1 HS 2 EStG.....	22
(3) Sonstige Sonderbetriebseinnahmen / -ausgaben .....	23
(4) Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung – § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1a und Abs. 5 EStG .....	24
(5) Begründung der Buchführungspflicht – § 141 AO.....	26
cc) Zinsschranke.....	26
(1) Freigrenze – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. a EStG.....	28
(2) Konzernklausel – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG .....	29
(3) Escapeklausel – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG.....	29
(4) Quotaler Untergang des Zinsvortrags – § 4h Abs. 5 S. 2 EStG .....	30
dd) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen.....	31
(1) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen – § 7 GewStG .....	32
(2) Veräußerung von Mitunternehmerteilanteilen – § 16 Abs. 1 S. 2 EStG .....	33
(3) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen im Rahmen von Umstrukturierungen – § 18 Abs. 3 S. 2 UmwStG .....	33
ee) Abzugsbeschränkungen .....	34
(1) Betriebsausgabenabzug für Schuldzinsen – § 4 Abs. 4a EStG .....	34
(2) Kürzung um Gewinne aus Anteilen an (ausländischen) Kapitalgesellschaften – § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG.....	37
(3) Gewerbeverlust – § 10a GewStG.....	38

ff) Behaltefristen.....	39
(1) Aufgabe des Betriebs – § 16 Abs. 3 S. 3 EStG .....	40
(2) Veräußerung von Anteilen an Körperschaften nach Realteilung – § 16 Abs. 5 EStG.....	41
(3) Unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts – § 6 Abs. 5 S. 4 EStG .....	42
(4) Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils – § 6 Abs. 3 S. 2 EStG .....	44
gg) Thesaurierungsbegünstigung – § 34a Abs. 1 S. 3 EStG .....	45
hh) Zusammenfassung.....	46
b) Kapitalgesellschaften .....	49
aa) Verdeckte Gewinnausschüttung – § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.....	49
bb) Behaltefristen.....	54
(1) Rückwirkender Spaltungsgewinn – § 15 Abs. 2 S. 3 und 4 UmwStG .....	55
(2) Verlustverrechnung – § 8c KStG .....	58
cc) Gewerbeverlust – § 10a S. 10 GewStG.....	63
dd) Zinsschranke .....	63
(1) Konzernklausel – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG.....	64
(2) Escapeklausel – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG .....	65
(3) Gesellschafter-Fremdfinanzierung – § 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG .....	65
ee) Zusammenfassung.....	67
c) Zwischenfazit.....	68
<b>2. Besteuerung aus Gesellschaftsverhalten.....</b>	<b>69</b>
a) Personengesellschaften .....	69
aa) Behaltefristen.....	69
(1) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter – § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG .....	70
(2) Überspringen stiller Reserven – § 6 Abs. 5 S. 6 EStG .....	71
(3) Veräußerung durch Einlage – § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG.....	71
(4) Nachträglicher Einbringungsgewinn II – § 24 Abs. 5 UmwStG .....	72
(5) Verschonungsabschlag – § 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 2 ErbStG.....	73
bb) Quantitative Besteuerungskriterien .....	77
(1) Wesentlichkeitsgrenze – § 17 Abs. 1 S. 1 EStG .....	77
(2) Hinzurechnungsbesteuerung – §§ 7 – 14 AStG .....	78
(3) „Drei-Objekt-Grenze“ – § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG .....	79
cc) Antragswahlrecht – § 24 UmwStG.....	81
dd) Geschäftsveräußerung im Ganzen - § 1 Abs. 1a UStG .....	81
ee) Zusammenfassung.....	83
b) Kapitalgesellschaften.....	85
aa) Behaltefristen.....	85
(1) Verschonungsabschlag – § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG .....	86
(2) Einbringungsgewinn II – § 22 Abs. 2 UmwStG.....	88
bb) Quantitative Besteuerungskriterien .....	90
(1) Mindestlohnsummenregelungen – § 13a Abs. 1 ErbStG .....	90
(2) Wahlrecht – §§ 20, 21 UmwStG .....	91
cc) Zusammenfassung .....	94
c) Zwischenfazit.....	95
<b>3. Weitere Besteuerungen aus Drittverhalten .....</b>	<b>96</b>
a) Squeeze-out – § 327a AktG.....	96

b) Doppelbesteuerungsabkommen .....	100
c) Konkurrentenklage – §§ 40, 42 FGO.....	102
d) Zwischenfazit.....	103
4. <i>Fazit</i> .....	104
II. SYSTEMATISCHE ANALYSE .....	105
1. <i>Behaltefristen</i> .....	106
2. <i>Quantitative Besteuerungskriterien</i> .....	111
3. <i>Gewerbeverlust</i> .....	118
4. <i>Fazit</i> .....	118
III. VERFASSUNGSRECHTLICHE WERTUNG .....	119
1. <i>Verfassungsrechtliche Grundlage</i> .....	121
a) Leistungsfähigkeitsprinzip .....	121
b) Konturierung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	128
aa) Objektives und subjektives Nettoprinzip.....	128
bb) Individualsteuerprinzip.....	132
c) Zuordnungsobjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit .....	137
aa) Personengesellschaften .....	137
bb) Körperschaften .....	141
(1) Anerkennende Ansichten .....	141
(a) Art. 19 Abs. 3 GG .....	141
(b) Äquivalenzgedanke .....	142
(c) Leistungsfähigkeit als Folge der rechtlichen Verselbständigung .....	143
(2) Ablehnende, wirtschaftlich geprägte Betrachtungsweisen .....	145
(a) Opfertheorie.....	145
(b) Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum .....	146
(3) Verhältnis zwischen der juristischen Person und den dahinter stehenden natürlichen Personen .....	147
2. <i>Zurechnung der Tatbestandsverwirklichung</i> .....	148
a) „Herr der Leistungsbeziehung“.....	148
b) Drittbeteiligung i.S. einer fremdbestimmten Steuerwirkung.....	150
aa) Personengesellschaften .....	151
bb) Körperschaften .....	157
(1) Gedanke der Individualbesteuerung.....	158
(2) Gedanke der Organschaft .....	159
(3) Gedanke der Totalerfolgsperiode .....	159
(4) Gedanke der strafrechtlichen Figur der mittelbaren Täterschaft .....	161
cc) Zwischenfazit .....	162
3. <i>Fazit</i> .....	163
IV. ZUSAMMENFASSUNG.....	164
<b>TEIL 3 NEUORDNUNG DER VERLUSTNUTZUNG .....</b>	<b>166</b>
I. GESELLSCHAFTSRECHTLICHE LÖSUNGEN .....	166

II. NORMATIVE IMPLIKATION DER FREMDBESTIMMTEN STEUERWIRKUNGEN AM BEISPIEL DES § 8c KStG .....	170
1. <i>Vereinbarkeit der Verlustabzugsbeschränkung in § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz</i> .....	171
a) Gleichheitsrelevanz .....	171
b) Rechtfertigung .....	174
aa) Rechtfertigung der Verlustabzugsbeschränkung.....	174
(1) § 8c Abs. 1 KStG als Fiskalzwecknorm.....	174
(2) § 8c Abs. 1 KStG als Lenkungs- bzw. Missbrauchsvermeidungsnorm .....	177
(a) Regelungsziel .....	177
(b) Geeignetheit .....	179
(c) Erforderlichkeit .....	180
(d) Angemessenheit .....	180
bb) Rechtfertigung der Pauschale .....	182
(1) Methode der Pauschalierung.....	183
(a) Rechtfertigungsbedürftigkeit.....	184
(b) Rechtfertigungsfähigkeit .....	185
(2) Rechtfertigung der Pauschalierung des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG.....	187
(a) Regelungsziel .....	187
(b) Geeignetheit .....	188
(c) Erforderlichkeit .....	188
(d) Angemessenheit.....	189
cc) Ergebnis.....	193
2. <i>Folgerichtigkeit</i> .....	194
3. <i>Rechtsformneutralität</i> .....	195
4. <i>Verfassungskonforme Auslegung</i> .....	197
5. <i>Gestaltungsmöglichkeiten</i> .....	197
a) Verlustverrechnungsgutscheine .....	198
b) Verzinsungsmodell .....	199
c) Fazit.....	200
6. <i>Ergebnis</i> .....	205
<b>TEIL 4 SCHLUSSBETRACHTUNGEN .....</b>	<b>205</b>

## LITERATURVERZEICHNIS

**Arndt, Hans-Wolfgang**

**Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht**, in: Festschrift für Otto Mühl, hrsg. v. Jürgen Damrau, Alfons Kraft und Walther Fürst, Stuttgart u.a. 1981, S. 17  
(zitiert: Arndt, in: FS Mühl)

**ders.**

**Gleichheit im Steuerrecht**,  
NVwZ 1988, S. 787

**Asmus, Thomas**

**§ 15 UmwStG**,  
Umwandlungssteuergesetz, Kommentar,  
hrsg. v. Detlef Haritz und Stefan Menner,  
3. Auflage, München 2010  
(zitiert: Asmus, in: Haritz/Menner)

**Authenrieth, Karlheinz**

**Gewerbsteuerliche Auswirkungen von Ergänzungs- und Sonderbilanzen**,  
DStZ 1988, S. 120

**Bach, Albrecht**

**Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht**, StuW 1991, S. 116

**Bareis, Peter**

**Vom Nutzen der doppelten Buchführung für das Steuerrecht – Anmerkungen zu BFH I R 74/06 und zur Auslegung des § 34a EStG**,  
FR 2008, S. 537

- Bareis, Peter** „**Belastungswirkungen**“ **verdeckter Gewinnausschüttungen**, DStR 2009, S. 600
- ders.** **Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen außerhalb der Bilanz?**, GmbHR 2009, S. 813
- Bauer, Patrick** **Anmerkung zu BVerfG, Beschluß vom 23. 8. 2000 - 1 BvR 68/95 und 147/97**, NZG 2000, S. 1214
- Bayer, Martina** **Verlustabzug bei Personen- und Kapitalgesellschaften: Eine steuersystematische Analyse der interperiodischen Verlustverrechnung**, Diss., Frankfurt/M., 2009  
(zitiert: Bayer, Verlustabzug bei Personen- und Kapitalgesellschaften)
- Bechler, Christoph / Schröder, Karl-Wilhelm** **Gewerbsteuer bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen - § 7 S. 2 GewStG i. d. F. des UntStFG**, DB 2002, S. 2238
- Becker, Jürgen** **Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht**, Diss., Münster 1970  
(zitiert: Becker, Grundsatz der Individualbesteuerung)
- Behnke, Thorsten** **Anmerkung zu BVerfG, Beschluß vom 27. 4. 1999 - 1 BvR 1613/94**, NZG 1999, S. 931

**Behrens, Stefan**

**§ 21 UmwStG,**

Umwandlungssteuergesetz, Kommentar,  
hrsg. v. Detlef Haritz und Stefan Menner,  
3. Auflage, München 2010

(zitiert: Behrens, in: Haritz/Menner)

**Benz, Sebastian**

**Steueränderungen zum 1.1.2002 im Un-  
ternehmensbereich,**

DB 2002, Beilage zu Nr. 1, S. 1

**Bethmann, Inga / Mammen, Andreas /  
Sassen, Remmer**

**Alternativkonzepte zu § 8c KStG,**

DStR 2012, S. 1941

**Betzinger, Michael / Müller, Sebastian**

**Kommunale Verbrauch- und Auf-  
wandsteuerinnovationen,**

KStZ 2012, S. 101

**Bilitewski, Andrea**

**§ 22 UmwStG,**

Umwandlungssteuergesetz, Kommentar,  
hrsg. v. Detlef Haritz und Stefan Menner,  
3. Auflage, München 2010

(zitiert: Bilitewski, in: Haritz/Menner)

**Birk, Dieter**

**Das Leistungsfähigkeitsprinzip als  
Maßstab der Steuernormen – Ein Bei-  
trag zu den Grundfragen des  
Verhältnisses Steuerrecht und Verfas-  
sungsrecht, Köln 1983**

(zitiert: Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip)

**ders.**

**Zum Stand der Theoriediskussion in  
der Steuerrechtswissenschaft – Erwi-  
derung zu Walter Leisner,**

StuW 1983, S. 293

**Birk, Dieter**

**Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform,**

StuW 2000, S. 328

**ders. / Barth, Rainer**

**§ 4 AO**, in: Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. v. Walter Hübschmann, Ernst Hepp und Armin Spitaler, Stand: 230. Lfg. Dezember 2014 (zitiert: Birk/Barth, in: H/H/Sp)

**Blaurock, Uwe**

**Steuerrecht und Grundgesetz – ein Überblick**, JA 1980, S. 142

**Blumenberg, Jens / Lechner, Florian**

**Die Unternehmensteuerreform 2008**, Erläuterungen und Gestaltungshinweise, Köln 2007, hrsg. v. Jens Blumenberg und Sebastian Benz  
(zitiert: Blumenberg/Lechner, in: Unternehmensteuerreform)

**Bodden, Guido**

**Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern**, FR 2002, S. 559

**Bode, Walter**

**§ 15 EStG**,  
in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar, hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage, München 2014  
(zitiert: Bode, in: Blümich)

**Bohnhardt, Michael**

**§ 18 UmwStG**,  
in: Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Detlef Haritz und Stefan Menner, 3. Auflage, München 2010  
(zitiert: Bohnhardt, in: Haritz/Menner)

**Bonertz, Rainer**

**Wer ist Schuldner der Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 GewStG n. F. bei gewerbesteuerpflichtigen Mitunternehmeranteilsveräußerungen?,**

DStR 2002, S. 795

**Braband, Philipp**

**Verlustverrechnung bei ertragsteuerlicher Konzernbesteuerung – Deutschland, Österreich und USA im Vergleich,**

Diss., Frankfurt a.M. 2007

(zitiert: Braband, Verlustverrechnung bei ertragsteuerlicher Konzernbesteuerung)

**Brandis, Peter**

**§ 7g EStG,**

in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar, hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage, München 2014

(zitiert: Brandis, in: Blümich)

**Breuninger, Gottfried E. / Ernst, Markus**

**Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der**

**"neue" § 8c KStG, GmbHR 2010, S. 561**

**Briese, André**

**Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 2005, S. 597**

**ders.**

**Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, S. 1136**

**ders.**

**Aktuelles zur steuerlichen Behandlung von Pensionszusagen,**

StuB 2008, S. 857

- Briese, André** **Rechtssystematische Aspekte der verdeckten Gewinnausschüttung,**  
FR 2009, S. 991
- Brinkmann, Lars / Schmidtman, Dirk** **Gewerbsteuerliche Belastungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften,**  
DStR 2003, S. 93
- Brunsbach, Stefan / Syré, Madeleine** **Die 10 %-Grenze des § 8a Abs. 3 KStG neu als Voraussetzung für den Eigenkapitalvergleich,** IStR 2008, S. 157
- Burger, Anton** **Keine angemessene Abfindung durch Börsenkurse bei Squeeze-out,**  
NZG 2012, S. 281
- Carlé, Dieter / Demuth, Ralf** **Steuerklauseln in Verträgen,**  
KÖSDI 2008, S. 15979
- Cöster, Thilo** **§ 141 AO,**  
in: Abgabenordnung, hrsg. v. Armin Pahlke und Ulrich Koenig, 2. Auflage, München 2009  
(zitiert: Cöster, in: Pahlke/Koenig)
- Crezelius, Georg** **Steuerliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung,** Berlin 1983  
(zitiert: Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung)
- ders.** **Besteuerung aus Drittverhalten – Überlegungen zu sog. Behaltefristen,**  
FR 2002, S. 805

**Crezelius, Georg**

**Die Rückbezüglichkeit in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG**, DB 2003, S. 230

**ders.**

**Festvortrag: Steuerrecht zwischen Konsens und Konfrontation**, DStR 2013, Beihefter zu Nr. 52/53, S. 99

**Desens, Marc**

**Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht**, StuW 2011, S. 113

**Döllerer, Georg**

**Die atypische stille Gesellschaft - gelöste und ungelöste Probleme**, DStR 1985, S. 295

**Dötsch, Ewald**

**Verlustnutzung bei Körperschaften**, in: Festschrift für Harald Schaumburg, hrsg. v. Wolfgang Spindler, Klaus Tipke und Thomas Rödder, Köln 2009, S. 253 (zitiert: Dötsch, in FS Schaumburg)

**ders. / Pung, Alexandra**

**§ 15 UmwStG**, in: Umwandlungssteuerrecht: Umstrukturierung von Unternehmen, Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung, hrsg. v. Ewald Dötsch, Joachim Patt, Alexandra Pung und Rolf Möhlenbrock, 6. Auflage, Stuttgart 2007 (zitiert: Dötsch/Pung, in: D/P/P/M)

**Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra**

**Steuerentlastungsgesetz**

**1999/2000/2002: Änderungen des KStG,**

DB 1999, S. 867 – 874

**Dötsch, Ewald / van Lishaut, Ingo /  
Wochinger, Peter**

**Der neue Umwandlungssteuererlaß,**

DB 1998, Beilage zu Nr. 7, S. 32

**Dreier, Horst**

**Art. 19 GG,**

in: Grundgesetz, Kommentar, Band I –  
Präambel, Artikel 1-19, hrsg. v. Horst  
Dreier, 3. Auflage, Tübingen 2013 (zitiert:  
Dreier, in: Dreier)

**Dreissig, Hildegard**

**Ergänzungsbilanzen – steuerliche  
Zweifelsfragen und wirtschaftliche  
Auswirkungen,**

StbJb 1990/91, hrsg. v. Ursula Niemann,  
S. 221

**Drüen, Klaus-Dieter**

**Die Bruttobesteuerung von Einkommen  
als verfassungsrechtliches Vabanque-  
spiel, StuW 2008, S. 3**

**ders.**

**Billigkeitslösung und Einverständnis-  
erklärung der Beteiligten im UmwSt-E,**  
DStR 2012, Beihefter zu Nr. 2, S. 22

**ders.**

**§ 10a GewStG,**

in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar,  
hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage,  
München 2014

(zitiert: Drüen, in: Blümich)

**Ebling, Klaus**

**§ 17 EStG,**

in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar,  
hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage,  
München 2014

(zitiert: Ebling, in: Blümich)

**Eckardt, Walter**

**Das Steuerrecht und die Einheit der  
Rechtsordnung,**

JbStb 1961/62, hrsg. v. Armin Spitaler,  
S. 77

**Eckhoff, Rolf**

**Rechtsanwendungsgleichheit im Steu-  
errecht, Köln 1999**

(zitiert: Eckhoff, Rechtsanwendungs-  
gleichheit)

**Eckl, Petra**

**Generalthema I: Die Definition der Be-  
triebsstätte, IStR 2009, S. 510**

**Ehmcke, Torsten**

**§ 6 EStG,**

in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar,  
hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage,  
München 2014

(zitiert: Ehmcke, in: Blümich)

**Eidenmüller, Horst**

**Kapitalgesellschaftsrecht im Spiegel  
der ökonomischen Theorie,**

JZ 2001, S. 1041

**Eilers, Stephan / Bühring, Franziska**

**Sanierungssteuerrecht - Selbst ein Sa-  
nierungsfall?, StuW 2009, S. 246**

**Elschen, Rainer**

**Entscheidungsneutralität, Allokations-effizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1991, S. 99**

**Elschner, Christina**

**Körperschaftsteuersätze im internationalen Vergleich: Hinkt Deutschland bald wieder hinterher?, SR 2008, S. 153**

**Engers, Torsten**

**§ 278 Anhang Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage,**  
in: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. II, Bilanzrecht, §§ 238 – 242e HGB, hrsg. v. Joachim Hennrichs, Detlef Kleindiek und Christoph Watrin 1. Auflage, München 2013  
(zitiert: Engers, in: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht)

**Englisch, Joachim**

**Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung bei Ertragsteuern, DStZ 1997, S. 778**

**ders.**

**Dividendenbesteuerung: Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens,**  
Diss., Köln 2005  
(zitiert: Englisch, Dividendenbesteuerung)

**ders.**

**Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht,**  
StuW 2008, S. 43

**Englisch**, Joachim

**Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips**, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, S. 92

**Finkbeiner**, Rolf

**Verfassungsrechtliche Aspekte des Beschlusses des Großen Senats des BFH zum gewerbesteuerlichen Verlustabzug bei Personen-gesellschaften nach § 10a GewStG**, DB 1993, S. 2201

**Fischer**, Peter

**Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs**, in: Festschrift für Heinrich Beisse, hrsg. v. Wolfgang Dieter Budde, Adolf Moxter und Klaus Offerhaus, Düsseldorf 1997, S. 189 (zitiert: Fischer, in: FS Beisse)

**Flume**, Werner

**Die Betriebsertragsteuer als Möglichkeit der Steuerreform**, DB 1971, S. 692

**ders.**

**Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. 1, Die Personengesellschaft**, Berlin 1977 (zitiert: Flume, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts)

**ders.**

**Besteuerung und Wirtschaftsordnung**, StbJb 1973/74, hrsg. v. O.H. Zacharias, Gerd Rose und Ursula Niemann, S. 53

**Förster, Guido**

**Exkurs § 4h EStG,**

**§ 8a KStG,**

in: Körperschaftsteuergesetz, Kommentar,  
hrsg. v. Dietmar Gosch, 2. Auflage, Mün-  
chen 2009

(zitiert: Förster, in Gosch)

**ders.**

**Vertrauensschutz bei der Veräußerung  
von Anteilen i.S. des § 17 EStG,**

DB 2011, S. 259

**Frankus, Kristina**

**Die Verlustverrechnung von**

**Körperschaften nach § 8 Abs. 4 KStG**

**und § 8c KStG im Rechtsvergleich mit**

**US-amerikanischen Steuerrecht,**

Diss., Frankfurt/M., 2010

(zitiert: Frankus, Verlustverrechnung)

**Frenz, Walter**

**Unternehmensteuerkonzeptionen im**

**Lichte des Eigentumsgrundrechts und**

**des Leistungsfähigkeitsprinzips,**

StuW 1997, S. 116

**Friauf, Karl Heinrich**

**Verfassungsrechtliche Grenzen der**

**Wirtschaftslen- kung und Sozialgestal-**

**tung durch Steuergesetze, Tübingen**

1966 (zitiert: Friauf, Wirtschaftslenkung)

**ders.**

**Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit von**

**Aufsichtsratsvergütungen im**

**Körperschaftsteuerrecht,**

StuW 1973, S. 97

**Friauf, Karl Heinrich**

**Unser Steuerstaat als Rechtsstaat,**  
in: StbJb 1977/78, hrsg. v. Franz Hörstmann, Ursula Niemann und Gerd Rose, S. 39

**ders.**

**Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag,**  
in: DStJG 12, Steuerrecht und Verfassungsrecht, hrsg. v. Karl Heinrich Friauf, Köln 1989, S. 3

**ders.**

**Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen,** in: DStJG 21, Steuervereinfachung, hrsg. v. Peter Fischer, Köln 1998, S. 85

**Friedemann, Pia**

**Der Schuldzinsenabzug bei Personengesellschaften, insbesondere nach Maßgabe von § 4 Abs. 4a EStG,** Frankfurt a.M. 2005  
(zitiert: Friedemann, Schuldzinsenabzug)

**Frotscher, Gerrit**

**Verdeckte Gewinnausschüttung,** in: DStJG 20, Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter – Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts, hrsg. v. Siegfried Widmann, Köln 1997, S. 205

**Füger, Rolf / Rieger, Norbert**

**Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer,**  
DStR 2002, S. 933

**Fumi, Horst-Dieter**

**Anm. zu FG Berlin v. 4. 6. 2002,**  
EFG 2002, S. 1466

**Gassner, Wolfgang / Lang, Michael**

**Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht,**  
Verhandlungen des vierzehnten österreichischen Juristentages, Band III/1, Wien 2000  
(zitiert: Gassner/Lang, Leistungsfähigkeitsprinzip)

**Gebel, Dieter**

**Betriebsvermögensnachfolge, Erbfall und vorweggenommene Erbfolge, Einkommensteuer und Erbschaftsteuer,**  
2. Auflage, München 2002  
(zitiert: Gebel, Betriebsvermögensnachfolge)

**Gille, Michael**

**Missbrauchstypisierungen im neuen Umwandlungssteuerrecht: Verstoß gegen die Fusionsrichtlinie?,**  
IStR 2007, 194

**Glenk, Heinrich**

**§ 23 EStG,**  
in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar, hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage, München 2014  
(zitiert: Glenk, in: Blümich)

**Goebel, Sören / Ungemach, Markus / Reifarth, Frauke**

**Zweifelsfragen zu den Sperrfristen des § 6 Abs. 5 Satz 4 und 6 EStG,**  
DStZ 2011, S. 561

**Görl, Maximilian**

**Art. 5 OECD-MA,**

in: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, hrsg. v. Klaus Vogel und Moris Lehner, 5. Auflage, München 2008

(zitiert: Görl, in: Vogel/Lehner)

**Gosch, Dietmar**

**Zum Verlust der wirtschaftlichen Identität i.S.d. § 8 Abs. 4 KStG,**

BFH/PR 2009, S. 148

**ders.**

**„Zoff im BFH“: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung,**

DStR 2010, S. 1173

**ders.**

**§ 9 GewStG,**

in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar, hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage, München 2014

(zitiert: Gosch, in: Blümich)

**ders. / Roser, Frank**

**§ 8 KStG,**

in: Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Dietmar Gosch, 2. Auflage, München 2009

(zitiert: Gosch/Roser, in: Gosch)

**Götz, Tobias**

**Der vereinfachte aktienrechtliche Squeeze-out zur Finanzmarktstabilisierung, NZG 2010, S. 412**

**Graw, Christian**

**Ausgewählte Einzelfragen im Bereich der Veräußerungersatztatbestände des § 22 UmwStG (i. d. F. des SEStEG),**  
Ubg 2009, S. 691

**Grunewald, Barbara**

**Die neue Squeeze-out-Regelung,**  
ZIP 2002, S. 18

**Gubelt, Manfred**

**Art. 3 GG,**  
in: Grundgesetz-Kommentar, Band I  
(Präambel bis Art. 19), hrsg. v. Ingo von  
Münch und Philip Kunig, 6. Auflage,  
München 2012  
(zitiert: Gubelt, in: vMünch/Kunig)

**Günkel, Manfred / Levedag, Christian**

**Die Gewerbesteuer bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften,**  
FR 2004, S. 261

**Habersack, Mathias**

**Der Finanzplatz Deutschland und die Rechte der Aktionäre,**  
ZIP 2001, S. 1230

**Hagemann, Jens / Jakob, Burkhard / Ropohl, Florian**

**SEStEG: Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes,**  
NWB 2007, Sonderheft Nr. 1, S. 33

**Haller, Heinz**

**Die Steuern: Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben,**  
3. Auflage, Tübingen 1981  
(zitiert: Haller, Steuern)

**Hanau, Hans**

**Der Bestandsschutz der Mitgliedschaft  
anlässlich der Einführung des „Squeeze  
Out“ im Aktienrecht - Zur Verfas-  
sungsmäßigkeit des Zwangsaus-  
schlusses, NZG 2002, S. 1040**

**Hegemann, Jürgen / Querbach, Thors-  
ten**

**Nicht abzugsfähige, betrieblich veran-  
lasste Schuldzinsen - § 4 Abs. 4a EStG  
i. d. F. des Steuerbereinigungsgesetzes  
1999, DStR 2000, S. 408**

**Heintges, Sebastian / Kamphaus,  
Christine / Loitz, Rüdiger**

**Jahresabschluss nach IFRS und Zins-  
schränke, DB 2007, S. 1262**

**Henrichs, Joachim**

**Dualismus der Unternehmensbesteue-  
rung aus gesellschaftsrechtlicher und  
steuersystematischer Sicht,  
StuW 2002, S. 201**

**ders.**

**Besteuerung von Personengesellschaf-  
ten - Transparenz- oder Trennungs-  
prinzip, FR 2010, S. 721**

**Hermann, Hans Joachim**

**Die Personengesellschaft als Rechts-  
subjekt im Zivil- und Steuerrecht,  
DStZ 1998, S. 87**

**Herzig, Norbert / Förster, Guido**

**Problembereiche bei der Auf- und Ab-  
spaltung von Kapitalgesellschaften  
nach neuem Umwandlungssteuerrecht,  
DB 1995, S. 345**

- Herzig, Norbert / Förster, Guido / Förster, Ursula** **Gewerbsteuerlicher Verlustvortrag bei Wechseln im Gesellschafterbestand und Umstrukturierung von Personengesellschaften**, DStR 1996, S. 1025
- Herzig, Norbert / Momen, Leila** **Die Spaltung von Kapitalgesellschaften im neuen Umwandlungssteuergesetz**, DB 1994, S. 2210
- Heß, Ines** **Die Realteilung einer Personengesellschaft - Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 28. 2. 2006**, DStR 2006, S. 777
- dies. / Schnitger, Arne** **Reform des Umwandlungssteuerrechts: Auswirkungen des SEStEG auf Reorganisationen und internationale Entstrickungen**, hrsg. v. Andreas Benecke, Stuttgart 2007  
(zitiert: Heß/Schnitger, in: Reform des Umwandlungssteuerrechts)
- Hesse, Konrad** **Der Gleichheitssatz in der neueren deutschen Verfassungsentwicklung**, AöR, 109. Band (1984), S. 174
- Heuermann, Bernd** **§ 8a KStG**, in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar, hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage, München 2014  
(zitiert: Heuermann, in: Blümich)

**Heun, Werner**

**Art. 3 GG,**

in: Grundgesetz, Kommentar, Band I  
(Präambel, Artikel 1-19), hrsg. v. Horst  
Dreier, 3. Auflage, Tübingen 2013  
(zitiert: Heun, in: Dreier)

**Hey, Johanna**

**Harmonisierung der Unternehmensbe-  
steuerung in Europa, Diss., Köln 1996**

(zitiert: Hey, Harmonisierung)

**dies.**

**Besteuerung von Unternehmensge-  
winnen und Rechtsformneutralität,** in:  
DStJG 24, Besteuerung von Einkommen,  
hrsg. v. Iris Ebling, Köln 2001, S. 155

**dies.**

**Das Individualsteuerprinzip in Ein-  
kommen-, Körperschaft- und Gewerbe-  
steuer,** in: Gedächtnisschrift für Christoph  
Trzaskalik, hrsg. v. Klaus Tipke, Köln  
2005, S. 219

(zitiert: Hey, in: GS Trzaskalik)

**dies.**

**Verletzung fundamentaler Besteue-  
rungsprinzipien durch die Gegenfinan-  
zierungsmaßnahmen des Unterneh-  
mensteuerreformgesetzes 2008,**  
BB 2007, S. 1303

**dies.**

**Körperschaft- und Gewerbesteuer und  
objektives Nettoprinzip,**  
DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, S. 109

**Hey, Johanna**

**Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass,**  
5. Deutscher Finanzgerichtstag,  
BB 2009, S. 1044

**dies.**

**Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip,** in: Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, hrsg. v. Wolfgang Schön und Christine Osterloh-Konrad, Berlin, Heidelberg 2010  
(zitiert: Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad)

**dies.**

**§ 11 Körperschaftsteuer,**  
**§ 18 Unternehmenssteuerrecht,**  
in: Steuerrecht, hrsg. v. Klaus Tipke und Joachim Lang, 21. Auflage, Köln 2013  
(zitiert: Hey, in: Tipke/Lang)

**Hoffmann, Wolf-Dieter**

**Anm. zu BFH, Urt. v. 21.8.2007, Az.: I R 74/06,** GmbHR 2008, S. 47

**Hoppe, Christian**

**§ 5, Personengesellschaften: Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Partnerschaftsgesellschaft,** in: Handels- und Gesellschaftsrecht, Praxishandbuch, hrsg. v. Ingo Saenger, Lutz Aderhold, Karlheinz Lenkaitis, Gerhard Speckmann, 2. Auflage, Baden-Baden 2011  
(zitiert: Hoppe, in: Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann, Handels- und Gesellschaftsrecht)

**Hopt, Klaus J.**

**§ 119 HGB,**

in: Handelsgesetzbuch : mit GmbH & Co.,  
Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht,  
Transportrecht (ohne Seerecht),  
36. Auflage, München 2014  
(zitiert: Hopt, in: Baumbach/Hopt)

**Hörger, Helmut**

**Spaltung von Kapitalgesellschaften,**  
FR 1994, S. 765

**ders.**

**Umwandlung von Körperschaften,**  
DStR 1998, Beihefter zu Nr. 17, S. 30

**Huber, Peter Michael**

**Art. 19 GG,**

in: Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 1:  
Präambel, Artikel 1 bis 19, hrsg. v. Her-  
mann von Mangoldt, Friedrich Klein und  
Christian Strack, 6. Auflage, Mün-  
chen 2010  
(zitiert: Huber, in: vM/K/S)

**Huster, Stefan**

**Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des  
allgemeinen Gleichheitssatzes,**

Diss., Berlin 1993

(zitiert: Huster, Rechte und Ziele)

**ders.**

**Gleichheit und Verfassungsmäßigkeit –  
Der allgemeine Gleichheitssatz als Ein-  
griffsrecht, JZ 1994, S. 541**

**Hüttemann, Rainer**

**Verfassungsrechtliche Grenzen der steuerlichen Begünstigung von Unternehmen**, in: DStJG 23, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, hrsg. v. Jürgen Pelka, Köln 2000, S. 127 – 153

**Jachmann, Monika**

**Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Einkommensteuerrechts**,  
StuW 1998, S. 193

**dies.**

**Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem**,  
in: DStJG 23, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, hrsg. v. Jürgen Pelka, Köln 2000, S. 9

**Jakob, Wolfgang / Hörmann, Norbert**

**Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung**, FR 1990, S. 33

**Jarass, Hans Dieter**

**Vorb. vor Art. 1 GG,**  
**Art. 3 GG,**  
**Art. 20 GG,**  
**Ar. 109 GG,**  
in: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland – Kommentar, hrsg. v. Hans Dieter Jarass und Bodo Pieroth, 12. Auflage, München 2012  
(zitiert: Jarass, in: Jarass/Pieroth)

**Jarzyk-Dehne, Friederike**

**Pauschalierungen im Steuerrecht,**

Diss., Berlin 2003

(zitiert: Jarzyk-Dehne, Pauschalierung)

**Jasper, Ute**

**§ 24, Die Anteilsveräußerung,**

in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 3, 4. Auflage, München 2012

(zitiert: Jasper, in: Münch Handb. GesR, Band 3)

**Jochum, Heike**

**Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des Lizenzversagungsgrundes § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 PostG,**

Diss., Berlin 2001

(zitiert: Jochum, Lizenzversagungsgrund)

**dies.**

**Verwaltungsverfahrenrecht und Verwaltungsprozeßrecht.**

Die normative Konnexität von Verwaltungsverfahren- und Verwaltungsprozeßrecht und die Steuerungsleistung des materiellen Verwaltungsrechts, Tübingen 2004, zugl. Saarbrücken, Habil. 2004

(zitiert: Jochum, Verwaltungsverfahrenrecht und Verwaltungsprozeßrecht)

**dies.**

**Neustrukturierung der Sonderabgabendogmatik,** StuW 2006, S. 134

**Jochum, Heike**

**Gemeinnützigkeit in Europa: National oder europäisch gedacht?**, in: Festschrift für Hans-Werner Rengeling, hrsg. v. Jörn Ipsen und Bernhard Stürer, Köln 2008, S. 545  
(zitiert: Jochum, in: FS Rengeling)

**dies.**

**Systemfragen zu Mantelkauf und Sanierungsklausel**, FR 2011, S. 497

**dies.**

**Grundfragen des Steuerrechts, Eine verfassungsrechtliche und methodische Einführung für Lehre und Praxis**, Tübingen 2012  
(zitiert: Jochum, Grundfragen)

**Jülicher, Marc**

**Verstoß gegen die Behaltensvorschriften des § 13 Absatz 2a ErbStG aF**, ZErb 2003, S. 84

**ders.**

**§ 13a ErbStG**,  
in: Erbschaftsteuergesetz, hrsg. von Max Troll, Dieter Gebel und Marc Jülicher, Stand: 46. Lfg. September 2013, München  
(zitiert: Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher)

**Kaminski, Bert / Strunk, Günther**

**Ansässigkeit und Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Abkommensrecht**, IStR 2007, S. 189

**Kirchhof, Paul**

**Besteuerungsgewalt und Grundgesetz,**  
Frankfurt a.M. 1973

**ders.**

**Steuergleichheit,** StuW 1984, S. 297

**ders.**

**Der verfassungsrechtliche Auftrag zur  
Besteuerung nach der finanziellen  
Leistungsfähigkeit,** StuW 1985, S. 319

**ders.**

**Empfiehl es sich, das Einkommen-  
steuerrecht zur Beseitigung von Un-  
gleichbehandlungen und zur Vereinfachung  
neu zu ordnen?,** Gutachten F  
zum 57. Deutschen Juristentag, München  
1988  
(zitiert: Kirchhof, Juristentag-Gutachten,  
1988)

**ders.**

**Der verfassungsrechtliche Auftrag zur  
Steuervereinfachung,** in: Festschrift für  
Dietrich Meyding, hrsg. v. Wilhelm Bühler,  
Paul Kirchhof und Franz Klein, Heidel-  
berg 1994, S. 3  
(zitiert: Kirchhof, in: FS Meyding)

**ders.**

**Die Widerspruchsfreiheit im Steuer-  
recht als Verfassungspflicht,**  
StuW 2000, S. 316

**ders.**

**Der Karlsruher Entwurf und seine Fort-  
entwicklung zu einer vereinheitlichten  
Ertragsteuer,** StuW 2002, S. 3

**Kirchhof, Paul**

**Subjektive Merkmale für die Erzielung von Einkünften,**

DStR 2007, Beihefter zu Nr. 39, S. 11

**ders.**

**§ 118 - Die Steuern**

**§ 119 - Nichtsteuerliche Abgaben,**

in: Handbuch des Staatsrechts, Band V – Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, hrsg. v. Josef Isensee und Paul Kirchhof, 3. Auflage, Heidelberg 2007

(zitiert: Kirchhof, in: HStR)

**Kirchhof, Ferdinand**

**Der Weg zur verfassungsgerechten Besteuerung – Bestand, Fortschritt, Zukunft,** StuW 2002, S. 185

**Kläne, Sebastian**

**Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften – Erscheinungsformen und Implikationen aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre,** Diss., Baden-Baden 2010  
(zitiert: Kläne, Fremdbestimmte Steuerwirkungen)

**Klingberg, Dietgard**

**§ 15 UmwStG,**

**§ 18 UmwStG,**

in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, 121. Auflage, München 2014

(zitiert: Klingberg, in: Blümich)

**Knobbe-Keuk, Brigitte**

**Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften und § 10a GewStG,**

StuW 1978, S. 267

**Knobbe-Keuk, Brigitte**

**Die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung und die Gewerbesteuerbelastung bei Personengesellschaften,**  
StuW 1985, S. 382

**dies.**

**Bilanz- und Unternehmensteuerrecht,**  
9. Auflage, Köln 1993

**Koblenzer, Thomas**

**Der allgemeine Gleichheitssatz im Steuerrecht (Art. 3 Abs. 1 GG),**  
SteuerStud 1999, S. 390

**Koenig, Ulrich**

**§ 43 AO,**  
in: Abgabenordnung, hrsg. v. Armin Pahlke und Ulrich Koenig, 2. Auflage, München 2009  
(zitiert: Koenig, in: Pahlke/Koenig)

**Köhler, Stefan**

**Einführung einer Zinsschranke,**  
in: Die Unternehmensteuerreform 2008: Änderungen, Zweifelsfragen, Gestaltungsmöglichkeiten, hrsg. v. Ernst & Young / BDI, Bonn 2007, S. 106

**ders.**

**Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform,**  
DStR 2007, S. 597

**Könemann, Ragnar W.**

**Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht:** unter besonderer Berücksichtigung der Übertragung von Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, Diss., Frankfurt a.M. 2001

(zitiert: Könemann, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht)

**Korn, Klaus**

**Beratungsbrennpunkt Unternehmenssteuerreform 2008:** Rechtsänderungen, Handlungsbedarf, Gestaltungshinweise, hrsg. v. Klaus Korn und Martin Strahl, Köln 2007

**Korn, Klaus / Fuhrmann, Claas**

**„Steuerfalle“ Behalte- Besteuerungs- und Nachversteuerungsfristen,** KÖSDI 2001, S. 12845

**Körner, Andreas**

**Reduktionsbedürftige Tatbestände der Nachversteuerungsregelung des § 22 UmwStG,** DStR 2010, S. 897

**Kraft, Cornelia**

**Entwicklungstendenzen in der Besteuerungskonzeption für Personengesellschaften,** DStR 1995, S. 921

**Kraft, Gerhard**

**Gewerbsteuerliches Gestaltungspotenzial und Gewerbesteuerfallen bei Umwandlungen im Kontext von Inbound-Investments,** IStR 2012, S. 528

**Kratz, Norbert / Siebert, Jens**

**Steuerinduzierte Unternehmenswertsteigerung durch Abspaltung am Beispiel der GmbH, DStR 2008, S. 417**

**Krebs, Hans-Joachim**

**Zur Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach der Spaltung, BB 1997, S. 1817**

**Krohn, Dirk / Greulich, Matthias**

**Ausgewählte Einzelprobleme des neuen Umwandlungssteuerrechts aus der Praxis, DStR 2008, S. 646**

**Kronthaler, Ludwig**

**Feuerbestattung - die Spitze des Eisbergs - Wird die Besteuerung öffentlicher Einrichtungen künftig von deren Konkurrenten getrieben?, DStR 2007, S. 227**

**Kruse, Heinrich Wilhelm**

**Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, in: DStJG 5, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, hrsg. v. Klaus Tipke, Köln 1982, S. 71**

**ders.**

**Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1990, S. 322**

**Kruse**, Heinrich Wilhelm

**Auslegung am Gesetz vorbei – Über den heutigen Umgang mit dem Einkommensteuergesetz**, in: Festschrift für Wolfgang Ritter, hrsg. v. Max Dietrich Kley, Eckart Sünner und Arnold Willemssen, Köln 1997, S. 413  
(zitiert: Kruse, in: FS Ritter)

**Kube**, Hanno

**Die intertemporale Verlustverrechnung - Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsraum**, DStR 2011, S. 1781

**Künkele**, Peter / **Zwirner**, Christian

**Latente Steuern bei Personengesellschaften – Praxisbeispiele und Anwendungshinweise bei Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen**, DStR 2011, S. 2309

**Kußmaul**, Heinz / **Ruiner**, Christoph / **Schappe**, Christian

**Problemfelder bei der Anwendung der Zinsschranke auf Personengesellschaften**, DStR 2008, S. 904

**Kutt**, Florian / **Jehke**, Christian

**Steuerliche Fallen bei Folgeumstrukturierungen innerhalb der 7-jährigen Sperrfrist gem. § 22 UmwStG**, BB 2010, S. 474

**Lampert, Steffen**

**Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit: Qualifikations- und Zurechnungskonflikte bei der Besteuerung von Personengesellschaften**, Diss., Baden-Baden 2010  
(zitiert: Lampert, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit)

**Lang, Joachim**

**Reform der Unternehmensbesteuerung**, StuW 1989, S. 3

**ders.**

**Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit**, StuW 1990, S. 107

**ders.**

**Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht**, in: Festschrift für Ludwig Schmidt, hrsg. v. Arndt Raupach, München 1993, S. 291  
(zitiert: Lang, in: FS Schmidt)

**Lang, Joachim**

**Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung**, in: Festschrift für Dietrich Meyding, hrsg. v. Wilhelm Bühler, Paul Kirchhof und Franz Klein, Heidelberg 1994, S. 33  
(zitiert: Lang, in: FS Meyding)

**ders.**

**Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen**, in: DStJG 24, Besteuerung von Einkommen, hrsg. v. Iris Ebling, Köln 2001, S. 49

**Lang**, Joachim

**Konkretisierung und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips**, in: Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, hrsg. v. Walter Dreseck und Roman Seer, Köln 2001, S. 313  
(zitiert: Lang, in: FS Kruse)

**ders.**

**§§ 1 – 5 Grundlagen der Steuerrechtsordnung**,  
in: Steuerrecht, hrsg. v. Klaus Tipke und Joachim Lang, 21. Auflage, Köln 2013  
(zitiert: Lang, in: Tipke/Lang)

**Larenz**, Karl

**Methodenlehre der Rechtswissenschaft**, 6. Auflage, Berlin u.a. 1991  
(zitiert: Larenz, Methodenlehre)

**Lehleiter**, Gunther / **Hoppe**, Christian

**Anlegerhaftung bei Objektfinanzierungen in geschlossenen Immobilienfonds**, WM 2005, S. 2213

**Lehner**, Moris

**Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips - Zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale**, DStR 2009, S. 185

**Leisner**, Walter

**Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellierung**, StuW 1983, S. 97

**Lenz, Martin / Ribbrock, Martin**

**Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel - kritische Analyse des § 8 c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmenssteuerreform 2008**, BB 2007, S. 587

**Levedag, Christian**

**§ 57, Gewinnermittlung und – verteilung**, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 2, Kommanditgesellschaft, GmbH & Co. KG, Publikums-KG, Stille Gesellschaft, 3. Auflage, München 2009  
(zitiert: Levedag, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts)

**ders.**

**Anpassungsbedarf von Gesellschaftsverträgen bei Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmenssteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle**, GmbHR 2009, S. 14

**Ley, Ursula**

**Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG in der Fassung des SEStEG**, FR 2007, S. 109

**Lippmann, Stefan**

**Steuerliche Dritteinflüsse als ökonomisches und praktisches Problem**, Diss., Berlin 2010  
(zitiert: Lippmann, Steuerliche Dritteinflüsse)

**List, Heinrich**

**Personengesellschaften im Wandel zivil- und steuerrechtlicher Beurteilung**, BB 2004, 1473

**Littmann**, Konrad

**Ein Valet dem Leistungs-  
fähigkeitsprinzip**, in: Festschrift für Fritz  
Neumark, hrsg. v. Heinz Haller, Lore  
Kullmer, Carl S. Shoup und Herbert Timm,  
Tübingen 1970, S. 132  
(zitiert: Littmann, in: FS Neumark)

**Martens**, Joachim

**Grundrecht auf Steuergerechtigkeit?**,  
KritV 1987, S. 39

**Marx**, Elisabeth

**Steuerliche Ergänzungsbilanzen**,  
StuW 1994, S. 191

**Marx**, Franz Jürgen / **Bohlen**, Volker /  
**Weber**, Matthias

**Steuerwirkungen und Divergenzeffekte  
infolge verdeckter Gewinnaus-  
schüttungen**, DB 1996, S. 2397

**Marx**, Franz Jürgen / **Löffler**, Chris-  
toph / **Kläne**, Sebastian

**Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei  
Personen- und Kapitalgesellschaften –  
Erscheinungsformen und Möglichkei-  
ten der Berücksichtigung aus Sicht der  
Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre**,  
StuW 2010, S. 65

**Meincke**, Jens Peter

**Erbschaftsteuergesetz**, Kommentar,  
hrsg. von Jens Peter Meincke,  
16. Auflage, München 2012  
(zitiert: Meincke, in: Meincke)

**Middendorf**, Oliver / **Stegemann**, Diet-  
er

**Die Zinsschranke nach der geplanten  
Unternehmensteuerreform 2008 - Funk-  
tionsweise und erste Gestaltungsüber-  
legungen**, INF 2007, S. 305

**Möhlenbrock, Rolf**

**Das Sanktionssystem für Umwandlungen nach dem 6. bis 8. Teil des UmwStG – aktuelle Rechtsfragen aus dem Bereich des § 22 UmwStG**, in: Festschrift für Norbert Herzig, Unternehmensbesteuerung, hrsg. v. hrsg. von Wolfgang Kessler, Guido Förster und Christoph Watrin, München 2010, S. 775  
(zitiert: Möhlenbrock, in: FS Herzig)

**Moldenauer, Dirk**

**Die Besteuerung von Kapitalmaßnahmen nach § 20 Abs. 4a EStG**, Diss., Os-nabrück 2014  
(zitiert: Moldenauer, Kapitalmaßnahmen)

**Mössner, Manfred**

**Gerechtigkeit und Moral im Steuerrecht**, DStZ 1990, S. 132

**Mugdan, Benno**

**Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich**, Bd. I: Einführungsgesetz und allgemeiner Theil, Berlin 1899

**Müller-Franken, Sebastian**

**Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste**, StuW 2004, S. 109

**Müller, Sebastian**

**Vereinbarkeit der Mindestbesteuerung in §§ 8b Abs. 3 Satz 1, 8b Abs. 5 Satz 1 KStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz**, FR 2011, S. 309

**Müller**, Sebastian / **Kepper**, Philipp

**Der praktische Fall: Versammlungsfreiheit ohne Grenzen?,**

VR 2012, S. 202

**Niehus**, Ulrich

**Fortführung von Ergänzungsbilanzen,**

StuW 2002, S. 116

**Pahlke**, Armin

**§ 3 AO,**

in: Abgabenordnung, hrsg. v. Armin Pahlke und Ulrich Koenig, 2. Auflage, München 2009

(zitiert: Pahlke, in: Pahlke/Koenig)

**Paus**, Bernhard

**Der rückwirkende Ansatz des gemeinen Werts im Rahmen der Realteilung,**

FR 2002, S. 866

**Pelka**, Jürgen

**Rechtsformneutralität im Steuerrecht – Verfassungsmäßigkeit der Steuersatz-**

**senkung für Kapitalgesellschaften,**

StuW 2000, S. 389

**Pezzer**, Heinz Jürgen

**Rechtfertigung der Körperschaftsteuer**

**und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer,** in: Fest-

schrift für Klaus Tipke, hrsg. v. Joachim Lang, Köln 1995, S. 419

(zitiert: Pezzer, in: FS Tipke)

**ders.**

**Kritik des Halbeinkünfteverfahrens,**

StuW 2000, S. 144

**Pferdmenges**, Günter

**Die steuerrechtliche Totalperiode als Charakteristikum der Einkünfteerzielungsabsicht**, StuW 1990, S. 240

**Pinkernell**, Reimar

**Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften**, Berlin 2001

(zitiert: Pinkernell, Einkünftezurechnung)

**Popitz**, Johannes

**Einkommensteuer**, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. III, 4. Auflage, Jena 1926

**Pott**, Christiane / **Wittkowski**, Ansa

**Fortführung steuerliche Verlustvorträge trotz § 8c KStG in Höhe übergehender stiller Reserven - Aufdeckung steuerlicher Vorteile auf Grundlage empirischer Evidenz**, StuW 2009, S. 139

**Prinz**, Ulrich / **Thiel**, Uwe

**Ergänzungsbilanzen**, FR 1992, S. 193

**Prokisch**, Rainer

**Art. 15 OECD-MA**, in: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, hrsg. v. Klaus Vogel und Moris Lehner, 5. Auflage, München 2008  
(zitiert: Prokisch, in: Vogel/Lehner)

**Pyszka**, Tillmann / **Brauer**, Michael

**Konzernsteuerrecht**, hrsg. v. Wolfgang Kessler, 2. Auflage, München 2008

**Rabald, Bernd**

**Fremdbestimmte Steuerwirkungen und Personengesellschaftsverträge**, Ein Beitrag zur Steuerplanung und Konfliktprophylaxe bei der Abfassung von Gesellschaftsverträgen und von Verträgen mit steuerlichem Gesellschaftsbezug in Offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, Diss., Wiesbaden 1987  
(zitiert: Rabald, Fremdbestimmte Steuerwirkungen)

**Ratschow, Eckart**

**§ 43 AO**,  
in: Abgabenordnung, hrsg. v. Franz Klein, 11. Auflage, München 2012  
(zitiert: Ratschow, in: Klein)

**Reiß, Wolfram**

**Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen nach dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996**, BB 1995, S. 1320

**ders.**

**Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttung und ihre Rückabwicklung**, StuW 1996, S. 337

**ders.**

**Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz**, StuW 2000, S. 410

**ders.**

**Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn**, StuW 2003, S. 21

**Rengers, Jutta**

**§ 8 KStG,**

in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar,  
hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage,  
München 2014

(zitiert: Rengers, in: Blümich)

**Rödder, Thomas**

**Besteuerung von Mitunternehmer-  
schaften - Ausgewählte Problemfälle  
zur Überführung/Übertragung von  
Wirtschaftsgütern**, in: StbJb 1999/2000,  
hrsg. v. Ursula Niemann, S. 94

**ders.**

**Steuerliche Behandlung der Unterneh-  
mensumwandlung**, in: DStJG 25, Per-  
spektiven der Unternehmensbesteuerung,  
hrsg. v. Siegbert F. Seeger, Köln 2002,  
S. 253

**ders.**

**Unternehmensteuerreformgesetz 2008,**  
DStR 2007, Beihefter zu Nr. 40, S. 1

**ders.**

**Einführung in das Umwandlungssteu-  
errecht**, in: Umwandlungssteuergesetz,  
Kommentar, hrsg. v. Thomas Rödder, An-  
dreas Herlinghaus und Ingo van Lishaut,  
2. Auflage, Köln 2013  
(zitiert: Rödder, in: Rödder/Herling-  
haus/vLishaut)

**ders. / Schumacher, Andreas**

**Der Regierungsentwurf eines Gesetzes  
zur Fortentwicklung des Unterneh-  
menssteuerrechts (Teil II),**  
DStR 2001, S. 1685

**Rödder, Thomas / Stangl, Ingo**

**Zur geplanten Zinsschranke,**  
DB 2007, S. 481

**Rodewald, Jörg / Pohl, Matthias**

**Unternehmensteuerreform 2008: Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge,**  
DStR 2008, S. 724

**Rogall, Matthias / Stangl, Ingo**

**Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Teilmitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen - Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 3. 3. 2005,**  
DStR 2005, S. 1073

**Römermann, Volker**

**§ 48 GmbHG,**  
in: Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, hrsg. v. Lutz Michalski, 2. Auflage, München 2010  
(zitiert: Römermann, in Michalski)

**Rose, Manfred**

**Grundgerüst einer theoretischen betriebswirtschaftlichen Steuerplanung,**  
in: Festschrift für Erich Gutenberg, hrsg. v. Helmut Koch, Wiesbaden 1982, S. 224  
(zitiert: Rose, in: FS Gutenberg)

**Rose, Manfred**

**Eine konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems für mehr Entscheidungsneutralität, Fairneß und Transparenz**, in: Festschrift für Dietrich Meyding, hrsg. v. Wilhelm Bühler, Paul Kirchhof und Franz Klein, Heidelberg 1994, S. 233  
(zitiert: Rose, in: FS Meyding)

**Roser, Frank**

**Gewerbesteuerausgleich zwischen den Gesellschaftern**, EStB 2003, S. 157

**Roth, Hans-Peter**

**Teleologische Reduktion des § 8c KStG bei mittelbaren Anteilsübertragungen?**, DB 2012, S. 1770

**Rotsch, Thomas**

**„Einheitstäterschaft“ statt Tatherrschaft: zur Abkehr von einem differenzierenden Beteiligungs-formensystem in einer normativ-funktionalen Straftatlehre**, Habil., Tübingen 2009  
(zitiert: Rotsch, Einheitstäterschaft statt Tatherrschaft)

**Ruppe, Hans Georg**

**Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften**, in: DStJG 1, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, hrsg. v. Klaus Tipke, Köln 1979, S. 7

**Ruppe, Hans Georg**

**Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung**, in: DStJG 21, Steuervereinfachung, hrsg. v. Peter Fischer, Köln 1998, S. 29

**Sachs, Michael**

**Art. 20 GG**, in: Grundgesetz, Kommentar, hrsg. v. Michael Sachs, 7. Auflage, München 2014  
(zitiert: Sachs, in: Sachs)

**Schaaf, Axel / Engler, Ludger**

**Die Steuerklausel im Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft**, EStB 2009, S. 173

**Schaden, Michael / Käshammer, Daniel**

**Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke**, BB 2007, S. 2317

**Schallmoser, Ulrich**

**§ 16 EStG**, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, 121. Auflage, München 2014  
(zitiert: Schallmoser, in: Blümich)

**Scharfenberg, Jens**

**Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG**, DB 2012, S. 193

**Schaumburg, Harald / Rödder, Thomas**

**Unternehmensteuerreform 2008**, München 2007

**Scheifele, Matthias**

**Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer: Vertragliche Gestaltungsmöglichkeiten**, DStR 2006, S. 253

**Schildknecht, Urs / Riehl, Christian**

**Untergang von Verlust- und Zinsvorträgen beim Gesellschafterwechsel in der Kapitalgesellschaft – Ausgestaltung und Quantifizierung des Ausgleichsanspruchs, DStR 2009, S. 117**

**Schipporeit, Erhard**

**Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmenssteuer – Grundzüge eines Reformvorschlags, StuW 1980, S. 190**

**Schlößer, Ralf**

**§ 24 UmwStG,**  
Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Detlef Haritz und Stefan Menner, 3. Auflage, München 2010  
(zitiert: Schlößer, in: Haritz/Menner)

**Schlotter, Carsten**

**Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Diss., Köln 2005**  
(zitiert: Schlotter, Teilwertabschreibungen)

**Schmidt, Karsten**

**§ 125 HGB,**  
in: Münchener Kommentar zum HGB, hrsg. v. , 3. Auflage, München 2009  
(zitiert: Schmidt, in: MüKo zum HGB)

**Schmidt, Kurt**

**Zur Reform der Unternehmensbesteuerung,**  
FinArch Bd. 22, 1962/63, S. 35

**ders.**

**Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Reflexionen über ein altes Thema, JbFSt 1995/96, S. 31**

**Schmitt**, Joachim

**§ 15 UmwStG,**

**§ 22 UmwStG,**

in: UmwG, UmwStG, hrsg. v. Joachim Schmitt, Robert Hörtnagl und Rolf-Christian Stratz, 6. Auflage, München 2013

(zitiert: Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz)

**Schmitz**, Stefan

**§ 8c KStG: Rückkehr zum Mantelkauf?,**

DStZ 2011, S. 324

**Schneider**, Dieter

**Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung,**

StuW 1975, S. 97

**ders.**

**Was verlangt eine marktwirtschaftliche Steuerreform: Einschränkung des Verlust-Mantelkaufs oder Ausweitung des Verlustausgleichs durch handelbare Verlustverrechnungsgutscheine,**

BB 1988, S. 1222

**ders.**

**Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre,** München 2002

(zitiert: Schneider, Steuerlast und Steuerwirkung)

**ders.**

**Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips,**

DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, S. 87

**Schoch, Friedrich**

**Der Gleichheitssatz**, DVBl. 1988, S. 363

**Schön, Wolfgang**

**Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen**, DStR 1993, S. 185

**ders.**

**Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz**,  
StuW 1995, S. 366

**ders.**

**Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft**,  
StuW 1996, S. 275

**ders.**

**Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Unternehmensbesteuerung**, StbJb 1998/99, hrsg. v. Norbert Herzig, Manfred Günkel und Ursula Niemann, S. 57

**ders.**

**Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung**,  
StuW 2002, S. 23

**Schöneborn, Thomas**

**Gewerbeverluste gem. § 10a GewStG bei Personengesellschaften, Auswirkungen des § 8c KStG bei „darüberhängenden“ Kapitalgesellschaften**,  
NWB 2011, S. 366

**Schönfeld, Jens**

**Entstrickung über die Grenze aus Sicht des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG anhand von Fallbeispielen - Zugleich Besprechung der jüngsten BFH-Rechtsprechung zur Aufgabe der „Theorie der finalen Entnahme“ sowie zur „finalen Betriebsaufgabe“**, IStR 2010, S. 133

**Schredelseker, Klaus**

**Kritik der Körperschaftsteuerreform**, FinArch Bd. 31, 1972/73, S. 27

**ders.**

**Wider eine individualistisch verkürzte Theorie der Unternehmensbesteuerung**, StuW 1975, S. 324

**Schreiber, Ulrich**

**Besteuerung der Unternehmen: eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung**,  
3. Auflage, Wiesbaden 2012  
(zitiert: Schreiber, Besteuerung der Unternehmen)

**Schröck, Jörg**

**Steuersystem und Formwechsel: eine Systemanalyse des ertragsteuerneutralen Wechsels zwischen Kapital- und Personenhandelsgesellschaftsformen auf der Grundlage des Übertragungsmodells nach §§ 14, 25 UmwStG**,  
Diss., Berlin 1998  
(zitiert: Schröck, Steuersystem und Formwechsel)

- Schubert, Mathias / Pavlovits, Tina**      **Welche Bedeutung hat ein Ansässigkeitswechsel bei der Ermittlung der 183-Tage-Frist nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA?, IStR 2009, S. 415**
- Schulze-Osterloh, Joachim**      **Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung,**  
in: DStJG 23, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, hrsg. v. Jürgen Pelka, Köln 2000, S. 67
- Schwarz, Jörg**      **Die umwandlungssteuerrechtliche Behandlung einer allein zum Zwecke der anschließenden Veräußerung vollzogenen Abspaltung,**  
GmbHHR 2006, S. 1144
- Schwedhelm, Rolf / Finke, Jan**      **Die Zinsschranke in der Beratungspraxis,** GmbHHR 09, S. 288
- Schwedhelm, Rolf / Streck, Michael / Mack, Alexandra**      **Die Spaltung der GmbH nach neuem Umwandlungsrecht,**  
GmbHHR 1995, S. 100
- Seer, Roman**      **Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen,** in: DStJG 23, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, hrsg. v. Jürgen Pelka, Köln 2000, S. 87 – 126

**Seer, Roman**

**§ 13 Bewertungsgesetzabhängige Steuerarten,**

**§ 21 Durchführung der Besteuerung,**

in: Steuerrecht, hrsg. v. Klaus Tipke und Joachim Lang, 19. Auflage, Köln 2008 (zitiert: Seer, in: Tipke/Lang)

**Shaxson, Nicholas**

**Schatzinseln – Wie Steueroasen die Demokratie untergraben,** Zürich 2011

(zitiert: Shaxon, Steueroasen)

**Siegel, Theodor**

**Eine „halbe Fiktionstheorie“ als Wurzel der Fehlbehandlung verdeckter Gewinnausschüttungen,**

BB 2010, S. 3122

**Sieker, Susanne**

**Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen,**

in: DStJG 25, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, hrsg. v. Siegbert F. Seeger, Köln 2002, S. 45

**Siekmann, Helmut**

**Art. 109 GG,**

in: Grundgesetz, Kommentar, hrsg. v. Michael Sachs, 4. Auflage, München 2007 (zitiert: Siekmann, in: Sachs)

**Sinewe, Patrick / Frase, Henning**

**Die Praxis der steuerrechtlichen Konkurrentenklage,** BB 2011, S. 1567

**Söffing, Andreas**

**Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei Personengesellschaften,**

SteuerStud 1993, S. 231

- Söffing, Andreas**  
**Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStZ 1993, S. 587**
- ders.**  
**Auswirkungen des Beschlusses des BVerfG zur Absenkung der Beteiligungsgrenze i. S. d. § 17 EStG auf die Nachfolgeplanung, BB 2011, S. 917**
- Söffing, Günter**  
**Gedanken zum Fehlbetragsbeschuß des Großen Senats, Anmerkungen zu dem BFH-Beschluß vom 3.5.1993 GrS 2/93, DB 1994, S. 747**
- Söffing, Matthias / Thonemann, Susanne**  
**Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, ErbStB 2009, S. 325**
- Spindler, Wolfgang**  
**Vertrauensschutz im Steuerrecht, Stbg 2010, S. 529**
- Stahl, Rudolf**  
**Kauf und Verkauf von Unternehmen und Beteiligungen - Steuerrelevante Hinweise für die Vertragsgestaltung und Kartellrecht, KÖSDI 1990, S. 7991**
- Strahl, Martin**  
**Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung durch Typisierung?, BB 1997, S. 341**

**Stangl, Ingo**

**Ausgewählte Einzelfragen im Bereich der Veräußerungsersatztatbestände des § 22 UmwStG (i.d.F. des SEStEG) - ergänzende Anmerkungen aus Sicht der Beratungspraxis**, Ubg 2009, S. 698

**Starck, Christian**

**Art. 3 GG**,  
in: Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 1: Präambel, Artikel 1 bis 19, hrsg. v. Hermann von Mangoldt, Friedrich Klein und Christian Starck, 6. Auflage, München 2010  
(zitiert: Starck, in: vM/K/S)

**Stober, Rolf**

**Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension**, NVwZ 1982, S. 473

**Stolterfoht, Joachim N.**

**Die „Privatsphäre“ der Körperschaftsteuersubjekte – unternehmens-bezogene oder unternehmens-trägerbezogene Sicht?**,  
in: Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse hrsg. v. Walter Dreseck und Roman Seer, Köln 2001, S. 485  
(zitiert: Stolterfoht, in: FS Kruse)

**Strahl, Martin**

**Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung durch Typisierung?**,  
BB 1997, S. 341

**Stumpf, Christoph A.**

**Grundrechtsschutz im Aktienrecht**,  
NJW 2003, S. 9

Thiel, Jochen

**Die Spaltung (Teilverschmelzung) im Umwandlungsgesetz und im Umwandlungssteuergesetz – neue Möglichkeiten zur erfolgsneutralen Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften (Teil I),** DStR 1995, S. 237

ders.

**Einheitliche Unternehmensteuer,** StJb 2002/03, hrsg. v. Norbert Herzig, Manfred Günkel und Ursula Niemann, S. 27

Tipke, Klaus

**Übertragung von Einkaufsquellen,** StuW 1977, S. 293

ders.

**Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen,** NJW 1980, S. 1079

Tipke, Klaus

**Rechtfertigung des Themas, Ziel der Tagung,** in: DStJG 5, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, hrsg. v. Klaus Tipke, Köln 1982, S. 1

ders.

**Die Steuerrechtsordnung, Band I – Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen,** 2. Auflage, Köln 2000  
(zitiert: Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I)

**Tipke, Klaus**

**Die Steuerrechtsordnung, Band II – Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem**, 2. Auflage, Köln 2003  
(zitiert: Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II)

**Treich, Corinna**

**Zum Entstehen einer Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre**,  
StuW 2006, S. 255

**Uelner, Adalbert**

**Ergänzungs- und Sonderbilanzen**,  
in: DStJG 14, Probleme des Steuerbilanzrechts, hrsg. v. Werner Doralt, Köln 1991,  
S. 139

**Valentin, Achim**

**Personenübergreifende Betrachtungsweise bei Bestimmung der Totalerfolgsperiode zur Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht?**,  
DStR 2001, S. 505

**van Lishaut, Ingo / Schumacher, Andreas / Heinemann, Peter**

**Besonderheiten der Zinsschranke bei Personengesellschaften**,  
DStR 2008, S. 2341

**Vogel, Klaus**

**Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung**, DStZ 1975, S. 409

**ders.**

**Das ungeschriebene Finanzrecht des Grundgesetzes**,  
in: Gedächtnisschrift für Wolfgang Martens, hrsg. v. Peter Selmer und Ingo von Münch, Berlin u.a. 1987, S. 265  
(zitiert: Vogel, in: GS Martens)

**Vogt, Gabriele**

**§ 7 AStG,**

in: EStG, KStG, GewStG, Kommentar,  
hrsg. v. Walter Blümich, 121. Auflage,  
München 2014

(zitiert: Vogt, in: Blümich)

**von Groll, Rüdiger**

**Zur mittelbaren Tatbestands-  
verwirklichung im Steuerrecht,**

StuW 1995, S. 326

**von Münch, Ingo**

**Vob. Art. 1 – 19 GG,**

in: Grundgesetz-Kommentar, Band 1  
(Präambel bis Art. 19), hrsg. v. Ingo von  
Münch und Philip Kunig, 6. Auflage,  
München 2012

(zitiert: vMünch, in: vMünch/Kunig)

**Wachter, Thomas**

**Steuerliche Sperrfristen bei vorwegge-  
nommener Erbfolge (Teil 1),**

ErbStB 2003, S. 20

**Wachter, Thomas**

**Anm. zu FG Berlin, Urt. v. 4.6.2002, 5 K  
5042/00, ZEV 2003, S. 39**

**Waclawik, Erich**

**Ausgeschlossen und dennoch veräu-  
ßert? - Die einkommen-steuerlichen  
Folgen der „Steuerfalle Squeeze-out“  
bei Privatanlegern, DStR 2003, S. 447**

**Wagner, Franz W.**

**Neutralität und Gleichmäßigkeit als  
ökonomische und rechtliche Kriterien  
steuerlicher Normkritik,**

StuW 1992, S. 2

**Wagner, Thomas / Fischer, Hardy**

**Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften,**

BB 2007, S. 1811

**Waldhoff, Christian**

**§ 116 Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes,**

in: Handbuch des Staatsrechts, Band V – Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, hrsg. v. Josef Isensee und Paul Kirchhof, 3. Auflage, Heidelberg 2007, S. 813

(zitiert: Waldhoff, in: HStR)

**Walz, Wolfgang Rainer**

**Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung: Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik,**

Heidelberg 1980

(zitiert: Walz, Steuergerechtigkeit)

**Wassermeyer, Franz**

**Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH,** in: Festschrift für Arndt Raupach, hrsg. v. Paul Kirchhof, Köln 2006, S. 565

(zitiert: Wassermeyer, in: FS Raupach)

**ders.**

**Der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz,** DB 2010, S. 1959

**Watrin, Christoph**

**Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung: Heilmittel oder Sündenfall? - Anmerkungen zur geplanten Betriebssteuer,**

DStZ 1999, S. 238

**Weber-Grellet, Heinrich**

**Wo beginnt die Grenze zur "Liebhabe-  
rei"? (Teil I), DStR 1992, S. 561**

**ders.**

**Die Bedeutung der Rechtsnatur des  
Steuerrechts für dessen Anwendung  
und Auslegung, StuW 1993, S. 97**

**ders.**

**Anm. zu BFH, Beschluß vom 3.7.1995 -  
GrS 1/93, DStR 1995, S. 1339**

**ders.**

**Vermögensteuer, Plafondierung, Ver-  
einfachung, BB 1996, S. 1415**

**ders.**

**Liebhabeerei im Ertragsteuerrecht,  
DStR 1998, S. 873**

**ders.**

**Steuern im modernen Verfassungs-  
staat : Funktionen, Prinzipien und  
Strukturen des Steuerstaats und des  
Steuerrechts, Köln 2001  
(zitiert: Weber-Grellet, Verfassungsstaat)**

**ders.**

**Lenkungssteuern im Rechtssystem,  
NJW 2001, S. 3657**

**ders.**

**Rechtsprechung des BFH zum Bilanz-  
steuerrecht im Jahr 2004,  
BB 2005, S. 36**

**ders.**

**Das Steuerrecht in der Finanzkrise,  
ZRP 2009, S. 101**



**Wendt, Rudolf**

**Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?,**

DÖV 1988, S. 710

**ders.**

**Der Gleichheitssatz, NVwZ 1988, S. 778**

**ders.**

**Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht,**

StuW 1992, S. 66

**ders.**

**Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz als Verfassungsproblem,** in: Festschrift für

Karl Heinrich Friauf, hrsg. v. Rudolf Wendt, Wolfram Höfling, Ulrich Karpen und Martin Oldiges, Heidelberg 1996, S. 859

(zitiert: Wendt, in: FS Friauf)

**Weng, Björn**

**Verstoß gegen die Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG – Gesellschaftsvertraglicher Schutz von Minderheitsgesellschaftern bzw. Gesellschaftern ohne Geschäftsführungsbefugnisse, BB 2009, S. 1780**

**Wenzel, Henning**

**Sonderbetriebsvermögen,**

NWB 2009, S. 1070

**Wernsmann, Rainer**

**Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip,**

DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, S. 101

**Wiese, Götz T.**

**Der Untergang des Verlust- und Zinsvortrages bei Körperschaften - Zu § 8c KStG i. d. F. des Regierungsentwurfs eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, DStR 2007, S. 741**

**Wochinger, Peter / Dötsch, Ewald**

**Das neue Umwandlungssteuergesetz und seine Folgeänderungen bzw. Auswirkungen bei der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, DB 1994, Beilage zu Nr. 51/52, S. 23**

**Wöhe, Günter**

**Grundprobleme der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuerreform, ZfbF 1971, S. 502**

**Zinser, Alexander**

**Das neue Gesetz zur Regelung von öffentlichen Angeboten zum Erwerb von Wertpapieren und von Unternehmensübernahmen vom 1. Januar 2002, WM 2002, S. 15**

**ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

a.A.	andere Ansicht
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AE ErbSt	Anwendungserlass Erbschaftsteuergesetz
AG	Aktiengesellschaft
allg.	Allgemein
Alt.	Alternative
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs
BK	Bonner Kommentar
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bsp.	Beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidung

bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe, dieselben
Diss.	Dissertation
D/J/P/W	Dötsch / Jost / Pung / Witt
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Sammlung der Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
EstB	Der Ertrag-Steuer-Berater
EStG	Einkommensteuergesetz
f., ff.	Folgende
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv
FMStBG	Finanzmarktstabilisierungsbeschleunigungsgesetz
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
Fßn.	Fußnote
GBO	Grundbuchordnung
gem.	Gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater
Gr.	Gruppe

GS	Gedächtnisschrift
Habil.	Habilitation
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Hermann / Heuer / Raupach
H/H/Sp	Hübschmann / Hepp / Spitaler
h.M.	herrschende Meinung
HStR	Handbuch des Steuerrechts
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	Herausgegeben
HS.	Halbsatz
IAS	International Accounting Standards
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne der/des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
insb.	Insbesondere
IStR	Internationales Steuerrecht
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JA	Juristische Arbeitsblätter
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristenzeitung
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht

n.v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OECD-MA	Organisation for Economic Co-operation and Development - Musterabkommen
Rdnr.	Randnummer
Rdnrn.	Randnummern
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
S.	Seite
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuer- rechtlicher Vorschriften
sog.	Sogenannte
st. Rspr.	Ständige Rechtsprechung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
Stbg	Die Steuerberatung
SteuerStud	Steuer und Studium
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International
Tz.	Textziffer/n
u.a.	unter anderem, unter anderen
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
v.	Von, vom
vgl.	Vergleiche
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WM	Wertpapier Mitteilungen
z.B.	zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

ZIP                      Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

ZRP                      Zeitschrift für Rechtspolitik

Hinsichtlich der sonstigen Abkürzungen wird verwiesen auf: *Kirchner, Hildebert, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache*, 8. Auflage, Berlin 2015

## Teil 1 Einführung in den Untersuchungszusammenhang

### I. Problemstellung

*„Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“*  
(§ 38 AO)

„Die Fehler, die zur Finanzkrise geführt haben, sind auch Fehler, die im Steuerrecht begangen werden.“<sup>1</sup> Der Gesetzgeber hat mit der Unternehmenssteuerreform 2008<sup>2</sup> auch die steuerliche Behandlung von Verlusten im Zusammenhang mit Anteilseignerwechseln neu geregelt. In der Finanz- und Wirtschaftskrise habe auch und gerade die Regelung des § 8c KStG<sup>3</sup> „Kollateralschäden“<sup>4</sup> angerichtet. Sie gilt in ihrer Wirkungsweise als sanierungsfeindlich und krisenverschärfend.<sup>5</sup> Dabei liefert sie zudem ein Paradebeispiel des Phänomens der sogenannten „fremdbestimmten Steuerwirkung“. Gegenstand der Untersuchung ist, die normativen Implikationen des den fremdbestimmten Steuerwirkungen immanenten sogenannten „Verhaltens zu Lasten Dritter im Steuerrecht“ zu ergründen.

Wegen der Unternehmensteuerreform 2008, deren wichtigste Reformziele die Stärkung des Standortes Deutschland, die Sicherung des deutschen Steuersubstrats<sup>6</sup> und die Herstellung weitgehender Belastungsneutralität

---

<sup>1</sup> *Weber-Grellet*, ZRP 2009, 101 (101). Die vorliegende Arbeit ergründet nicht die Finanzkrise.

<sup>2</sup> Unternehmenssteuerreformgesetz vom 14.8.2007, BStBl. I 2007, 1912.

<sup>3</sup> Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung und Bekanntmachung vom 15.01.2002 (BGBl. I 2002, S. 4144), zuletzt geändert durch Gesetz vom 1.11.2011 (BGBl. I S. 2131).

<sup>4</sup> Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.9.2008, BR-Drs. 545/08, S. 49.

<sup>5</sup> Siehe z.B. *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, 561 (561 ff.); *Eilers/Bühning*, StuW 2009, 246 (247 ff.).

<sup>6</sup> Steuern dienen der Gemeinwohlfinanzierung. Die Steuerflucht wird allgemein als ein besonderes Problem der Hochsteuerländer angesehen (vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 2, Rdnr. 38). Nach der im Jahr 2008 erfolgten Unternehmensteuerreform ist es jedoch zumindest zweifelhaft, Deutschland als Hochsteuerland zu qualifizieren. Mit § 23 Abs. 1 KStG wurde der Tarifsteuersatz zum 1.1.2008 von 25% auf 15% gesenkt. Zuzüglich der Belastung mit dem Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% der Körperschaftsteuer, ergibt sich eine Gesamtbelastung von 15,825% des zu versteuernden Einkommens. Im Vergleich zur Gesamtsteuerbelastung bis zum 31.12.2007 von 26,375% stellt dies eine deutliche Reduzierung dar. Unter Berücksichtigung des Gewerbesteuerersatzes, der aus der Steuermesszahl und dem gemeindlichen Hebesatz

der unterschiedlichen Rechtsformen sind<sup>7</sup>, besteht Anlass, das Zusammenspiel von Gesellschafts- und Steuerrecht bei Personen- und Kapitalgesellschaften vor dem Hintergrund der fremdbestimmten Steuerwirkungen näher zu betrachten.<sup>8</sup> Die vorliegende Untersuchung stellt sich dieser Aufgabe.

Grundsätzlich wird nach dem Prinzip der Individualbesteuerung jedes Wirtschaftssubjekt und jede von diesem ausgehende Betätigung steuerrechtlich für sich gewürdigt.<sup>9</sup> Die individuelle Steuerlast einzelner Gesellschafter von Personen- und Kapitalgesellschaften kann indes von Handlungen einzelner Gesellschafter mit Steuerwirkungen auf Ebene der Gesellschaft sowie von Handlungen auf Gesellschaftsebene beeinflusst werden. Auch Handlungen von Akteuren, die unabhängig und ohne Einflussmöglichkeiten eines Steuerpflichtigen agieren, können – in darzustellenden Fällen – Einfluss auf die Steuerlast des Steuerpflichtigen haben. Trotz fehlender Einflussmöglichkeit auf diese steuerlich relevanten Entscheidungen muss er sich dieses Verhalten zurechnen lassen. Insbesondere trifft dies Gesellschafter von Personen- und Kapitalgesellschaften. Fallen dabei Verursachungs- und Auswirkungsebene auseinander, könnte dies im Konflikt mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, namentlich mit dessen bereichsspezifischer Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips, stehen. Ziel der Untersuchung ist es, die zumindest in Zweifel zu ziehende Legitimation des Drittverhaltens für eine Besteuerung anhand systematischer Grundstrukturen sachverhalts- und rechtsnormübergreifend herauszuarbeiten (Teil 2 I. und II.).

---

errechnet wird, ergibt sich bei einem durchschnittlich angenommenen Hebesatz von 391% (Statistisches Bundesamt, Fachserie 14, Reihe 10.1, Finanzen und Steuern, Realsteuervergleich 2006 vom 22.8.2007, S. 44) ein kombinierter Ertragsteuersatz von etwa 30%. Im europäischen Vergleich hat sich die Stellung Deutschlands wegen der in den ebenfalls zu den Hochsteuerländern zählenden Staaten Spanien, Frankreich, Italien und Großbritannien erfolgten Unternehmenssteuerreformen nicht verbessert (*Elschner*, SR 2008, 153 (153)). Lediglich Malta (35 %) und Belgien (34 %) weisen im Jahr 2008 einen höheren Ertragsteuersatz auf. Deutschland kann daher trotz der deutlichen Senkung weiterhin der Gruppe der Hochsteuerländern zugeordnet werden.

<sup>7</sup> Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung ex lege für ertragsstarke Personengesellschaften, vgl. Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 2.

<sup>8</sup> Ausdrücklich fremdbestimmte Steuerwirkungen als Grund für diese nähere Befassung nennend: *Levedag*, GmbHR 2009, 13 (13).

<sup>9</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 1, Rdnr. 1.

Darauf aufbauend soll das verfassungsrechtliche Gerüst der fremdbestimmten Steuerwirkungen auf seine Existenz und Konsistenz hin überprüft werden (Teil 2 III.). Die Diskussion in der Wissenschaft hat das Problemfeld fremdbestimmter Steuerwirkungen bislang kaum beachtet. Aus ökonomischer Sicht dominiert die Abhandlung sachverhalts- und normbezogener Detailfragen fremdbestimmter Steuerwirkungen anhand ausgewählter Problemfälle. Steuer- und verfassungsrechtliche Überlegungen werden dabei allenfalls punktuell angeführt. Die anwendungsorientierte Monographie *Rabalds* aus 1987 kapriziert sich auf die Analyse interpersoneller Konflikte und Individualentscheidungsprobleme bei Personenhandelsgesellschaften als mögliche Folgen fremdbestimmter Steuerwirkungen. Es werden darin mit den Vorschlägen der Entscheidungskompetenzveränderung sowie der Ausgleichsleistungen erste Ansätze zur steuerplanerischen Berücksichtigung fremdbestimmter Steuerwirkungen entwickelt.<sup>10</sup> In zwei kurzen Beiträgen konzentriert sich *Söffing* auf Einzelfälle fremdbestimmter Steuerwirkungen bei (doppelstöckigen) Personengesellschaften, namentlich den Sondervergütungen, dem Sonderbetriebsvermögen, den Sonderbetriebsausgaben sowie den Ergänzungsbilanzen.<sup>11</sup> Er plädiert dabei für eine Lösung außerhalb des Steuerrechts.<sup>12</sup> Ebenfalls aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre widmen sich jüngst zwei Beiträge dem gesellschaftsvertraglichen Regelungsbedarf infolge fremdbestimmter Steuerwirkungen.<sup>13</sup> Sie konstatieren den zivilrechtlichen und steuergestaltenden Möglichkeiten aber ausdrücklich nicht die Fähigkeit, das steuerrechtliche Problem grundsätzlich zu lösen.<sup>14</sup> Soweit ersichtlich in Bezug auf steuerrechtliche Grundprinzipien einzig, stellt *Crezelius* unter Würdigung des Subjektprinzips Anwendungsfälle zu den Besonderheiten sogenannter Behaltefristen vor und gelangt zu dem Ergebnis, dass hier eine Besteuerung ohne Tatbestandsverwirklichung stattfindet.<sup>15</sup> Die wissenschaftliche Auseinandersetzung wird damit bislang vor-

---

<sup>10</sup> *Rabald*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 1987.

<sup>11</sup> *Söffing*, SteuerStud 1993, 231; *ders.*, DStZ 1993, 587.

<sup>12</sup> *Söffing*, SteuerStud 1993, 231 (233).

<sup>13</sup> *Levedag*, GmbHR 2009, 13; *Marx/Löffler/Kläne*, StuW 2010, 65 unter Bezugnahme auf *Kläne*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010.

<sup>14</sup> *Marx/Löffler/Kläne*, StuW 2010, 65 (80).

<sup>15</sup> *Crezelius*, FR 2002, 805 (811); zuletzt: *ders.*, DStR 2013, Beihefter zu Nr. 52/53, 99 (105 f.).

nehmlich aus ökonomischer Perspektive angestoßen. Grundsätzliche steuer- und verfassungsrechtliche Ausführungen fehlen folglich weitestgehend. Insbesondere fehlt es an einer umfassenden Abhandlung des gesamten Themenfelds fremdbestimmter Steuerwirkungen unter „bereichsspezifischer“ Anwendung allgemeiner verfassungsrechtlicher Vorgaben und Berücksichtigung des aktuellen gesetzlichen Normmaterials. Damit vermag die Beurteilung der fremdbestimmten Steuerwirkungen von Seiten der Wissenschaft nicht zu überzeugen. Die Arbeit soll insofern einen sicheren Maßstab für die Beurteilung und Handhabung des Phänomens fremdbestimmter Steuerwirkungen liefern.

Auf der Grundlage dieser Ergebnisse werden die fremdbestimmten Steuerwirkungen in normativer Hinsicht im weiteren Verlauf beispielhaft überarbeitet (Teil 3). Über die in der Literatur aufgezeigte ökonomisch verhaltensorientierte Perspektive hinausgehend bedürfen die normativen Implikationen des „Verhaltens zu Lasten Dritter im Steuerrecht“ einer (steuer)rechtlichen Grundlegung. Der Besteuerungszugriff knüpft nach sämtlichen Steuergesetzen ausnahmslos an durch wirtschaftliche Vorgänge bestimmte Größen an. Diese Vorgänge werden durch zivilrechtliche Verträge gestaltet, wobei die Gesetzesänderungen im Steuerrecht besonders beachtet werden.<sup>16</sup> In der Literatur werden wegen der erheblichen praktischen Relevanz der fremdbestimmten Steuerwirkungen daher vielfach Steuerklauseln im Zusammenhang mit Behalte- und Sperrfristen angeraten.<sup>17</sup> Bislang sehen Steuerklauseln in Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften vor dem Hintergrund möglicher fremdbestimmter Steuerwirkungen für bestimmte Sachverhalte regelmäßig Informations-, Zustimmungs- und/oder Ausgleichspflichten der Gesellschafter vor. Zielsetzung von Ausgleichsverpflichtungen ist dabei regelmäßig die Kompensation der steuerlichen Folgen.<sup>18</sup> Die vorliegende Arbeit soll indes aufzeigen, dass die vorzugswürdige Möglichkeit der Neutralisierung fremdbestimmter Steuerwirkungen die Änderung der Steuergesetze ist.

---

<sup>16</sup> Vgl. *Schildknecht/Riehl*, DStR 2009, 117 (117), die im Rahmen von Unternehmenskaufverträgen auf ausgeprägte steuerliche Risiken in der Sphäre des Veräußerers hinweisen, welche mittels aufwendigen Tax Due Diligence Prüfungen zumindest minimiert werden sollen. Vgl. auch *Carlé/Demuth*, KÖSDI 2008, 15979 (15979).

<sup>17</sup> Z.B. *Carlé/Demuth*, KÖSDI 2008, 15979; *Levedag*, GmbHR 2009, 13 (22 f.); *Schildknecht/Riehl*, DStR 2009, 117.

<sup>18</sup> Im Überblick: *Levedag*, GmbHR 2009, 13.

Am Ende lautet vor diesem skizzierten Hintergrund die zentrale Frage der vorliegenden Arbeit: Kann ein Drittverhalten eine Besteuerung verfassungsrechtlich legitimieren; ist eine fremdbestimmte Steuerwirkung also mit den Grundstrukturen des Steuerrechts vereinbar?<sup>19</sup>

## II. Begriffsbildung

An erster Stelle steht die Begriffsbildung: Versucht man sich dem bislang allenfalls cursorisch behandelten Problemfeld fremdbestimmter Steuerwirkungen zu nähern, bereitet bereits die Konkretisierung des Begriffs der „fremdbestimmten Steuerwirkung“ Schwierigkeiten. Der Begriff verfügt bisweilen über unscharfe Konturen.

Die jüngst aufgekommene Diskussion über die soziale Verantwortung von Unternehmen im Rahmen der Enthüllungen um das OffshoreLeaks-Projekt lassen zunächst an durch Steueroasen bedingten Geldabfluss aus Entwicklungsländern – eine fremdbestimmte Steuerwirkung im weiten Sinne – denken.<sup>20</sup> Gegenstand dieser Arbeit wird hingegen ein enger gefasster Begriff sein, der nicht die globalen Zusammenhänge von Bilanzierungs- und Steuervorschriften mit Armut und Ungleichheit in den Entwicklungsländern aufzeigen wird.<sup>21</sup>

Über den Begriff der „fremdbestimmten Steuerwirkung“ bzw. dessen Maßstäbe herrscht kein Konsens. Aus ökonomischer Sicht werden anhand ausgewählter Problemfälle sachverhalts- und normbezogene Detailfragen fremdbestimmter Steuerwirkungen besprochen. Steuer- und verfassungsrechtliche Überlegungen werden allenfalls punktuell angestellt.<sup>22</sup> Der Be-

---

<sup>19</sup> Im Rahmen der Arbeit stehen weder die Steuerwirkungsanalyse noch steuerplanerische Überlegungen im Vordergrund.

<sup>20</sup> So ist beispielsweise der seit Jahren schlimmste Konflikt auf dem Kontinent Afrika, der im Zusammenhang mit der über Steueroasen abgewickelten Plünderung von Bodenschätzen stehende Bürgerkrieg in der Demokratischen Republik Kongo, nicht ohne die Rolle von Offshore zu erklären.

<sup>21</sup> Dazu: *Shaxson*, Schatzinseln, 2011.

<sup>22</sup> Die anwendungsorientierte Monographie *Rabalds* aus 1987 („Fremdbestimmte Steuerwirkungen und Personengesellschaftsverträge“, Ein Beitrag zur Steuerplanung und Konfliktprophylaxe bei der Abfassung von Gesellschaftsverträgen und von Verträgen mit steuerlichem Gesellschaftsbezug in Offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, 1987) kapriziert sich auf die Analyse interpersoneller Konflikte und Individualentscheidungsprobleme bei Personenhandelsgesellschaften als mögliche Folgen fremdbestimmter Steuerwirkungen und entwickelt mit den Vorschlägen der Entscheidungskompetenzveränderung sowie der Ausgleichsleistungen erste Ansätze zur steuerplanerischen Berücksichtigung fremdbestimmter Steuerwirkungen.

griff der fremdbestimmten Steuerwirkung steht weder fest noch kann auf eine ausgeprägte Tradition zurückgegriffen werden. Ein strukturierter Vergleich der Erscheinungsformen fremdbestimmter Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften soll dabei als Grundlage ihrer systematischen Analyse dienen. Bevor der strukturierte Vergleich vorgenommen wird, bedarf es aber der Herausbildung eines Definitionsansatzes. Überblicksartig werden dazu zunächst die terminologischen Grundlagen, die für sämtliche Teile der Untersuchung Geltung beanspruchen, dargestellt.

## 1. Steuer

Als Steuer sind entsprechend der einfachgesetzlichen Definition des § 3 Abs. 1 AO solche Geldleistungen zu verstehen, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die besondere Leistungspflicht knüpft.<sup>23</sup> Steuern sind abzugrenzen von Gebühren und Beiträgen, die durch ein Element der Abgeltung der (potentiellen) Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen geprägt sind<sup>24</sup>, sowie von Sonderabgaben, die der Finanzierung besonderer Aufgaben dienen und dem Abgabeverpflichteten aufgrund einer spezifischen Finanzierungsverantwortung auferlegt werden.<sup>25</sup>

---

Soweit ersichtlich in Bezug auf steuerrechtliche Grundprinzipien einzig, stellt *Prof. Crezelius (Crezelius, „Besteuerung aus Drittverhalten – Überlegungen zu sog. Behaltfristen“*, FR 2002, 805) unter Würdigung des Subjektprinzips Anwendungsfälle zu den Besonderheiten sogenannter Behaltfristen vor und gelangt zu dem Ergebnis, dass hier eine Besteuerung ohne Tatbestandsverwirklichung stattfindet.

<sup>23</sup> Der Gesetzgeber darf dabei mittels der Erhebung von Steuern grundsätzlich auch ordnend und lenkend in das Wirtschaftsleben eingreifen. § 3 Abs. 1 S. 1 HS 2 AO bestimmt, dass die Einnahmeerzielung nur Nebenzweck einer Steuer sein kann. Die verfassungsmäßige Grenze des Steuerbegriffs ist erst dann überschritten, wenn der Fiskalzweck vollständig überlagert wird. Vgl. BVerfG vom 16.6.1954 - 1 PBvV 2/52, BVerfGE 3, 407 (436); vom 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; vom 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

<sup>24</sup> *P. Kirchhof*, HStR, V, 3. Aufl. 2005, § 119, Rz. 26 ff., 62 ff.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 3, Rdnrn. 20 ff.

<sup>25</sup> *Jochum*, *StuW* 2006, 134; *Kirchhof*, HStR, V, 3. Aufl. 2005, § 119, Rdnrn. 69 ff.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 3, Rdnrn. 24 ff.

## 2. (Steuer)Wirkung

Weiter gilt es, den zentralen Begriff der (Steuer)Wirkung – vor allem wegen dem der Steuerrechtswissenschaften ähnlichen Ansatz der Eruiierung der aus Rechtsverhältnissen resultierenden Steuerbelastungen – auch unter Heranziehung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre<sup>26</sup> zu definieren. Die Steuerrechtswissenschaft befasst sich im weitesten Sinne mit der rechtlichen Ordnung der Besteuerung.<sup>27</sup> Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre hingegen durchdringt nach h.M. das mikroökonomische Wirtschaften und untersucht den Einfluss der Besteuerung auf das ökonomische Entscheidungsverhalten von Personen.<sup>28</sup> Der Begriff der „Steuerwirkung“ wird von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre aus zwei Perspektiven betrachtet. Die Konsequenzen hervorhebend fragt eine nach den Entscheidungsauswirkungen nach verwirklichtem Sachverhalt, wobei die Steuerwirkungslehre dabei als Lehre von den steuerlichen Wirkungen aufgrund der Existenz von Betriebswirtschaften verstanden wird.<sup>29</sup> Die zweite stellt auf die Entscheidungseinwirkungen, also die betriebswirtschaftlichen Wirkungen aufgrund der Existenz von Steuern, ab.<sup>30</sup> Die Arbeit legt einen umfassenden Steuerwirkungsbegriff zugrunde, wobei sich an der unternehmerischen Disposition orientiert werden soll.

Eine Steuerwirkung liegt demnach vor, wenn die Steuerzahlung eine wirtschaftliche Entscheidung beeinflusst und sich der Träger der Steuerlast dieser nicht entziehen kann.<sup>31</sup>

---

<sup>26</sup> Zum Entstehen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre *Treichs*, *StuW* 2006, 255.

<sup>27</sup> Unter Nennung der Aufgabengebiete Steuerverfassungsrecht, steuerrechtswissenschaftliche Systemlehre, Normenlehre, Rechtsberatung und Rechtsgestaltung, Rechtsvergleichung und Steuerrechtsgeschichte *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 1, Rdnrn. 34 ff.

<sup>28</sup> Mit „Steuern“ befasst sich daneben auch die makroökonomisch orientierte Finanzwissenschaftliche Steuerlehre. *Lang*, in *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 1 Rdnr. 46; *Schreiber*, *Besteuerung der Unternehmen*, 3. Aufl. 2012, S. 1.

<sup>29</sup> *Rose*, in: *FS Gutenberg*, S. 224 f.

<sup>30</sup> *Schneider*, *Steuerlast und Steuerwirkung*, 2002, S. 19 ff.

<sup>31</sup> *Schreiber*, *Besteuerung der Unternehmen*, 3. Aufl. 2012, S. 1.

### 3. Fremd

Fremd meint in diesem Zusammenhang primär nicht die eigene Person betreffend. Aber auch die Bedeutung des Unbekannten bzw. nicht vertraut Seins ist von aufzuzeigender Relevanz.<sup>32</sup>

### 4. (Fremd)Bestimmung

Eine erste Orientierung zur Definition des Begriffs der Fremdbestimmung dient der als dessen Gegenteil verstandene Begriff der Selbstbestimmung. Dieser hat folgende drei Bedeutungen: 1. Autonome Bestimmung der eigenen Handlungen; 2. Herrschaft über die eigenen Begierden; 3. Freiheit (eines Volkes), seine Regierungsform und Verfassung selbst wählen und bestimmen zu können.<sup>33</sup> Der Begriff der Fremdbestimmung setzt sich aus den beiden Komponenten „fremd“ und „Bestimmung“ zusammen. Eine Bestimmung ist eine Anordnung, Vorschrift, Verfügung oder Regelung.<sup>34</sup> In Kombination mit dem Merkmal der Fremdheit meint Fremdbestimmung das unaufgeforderte Bestimmtsein durch andere, beinhaltet also ein Abhängigkeitsverhältnis im Sinne einer Aufdrängung.<sup>35</sup> Dieser Begriff der Fremdbestimmung impliziert ein – im Gegensatz zu der eingangs dargestellten Selbstbestimmung – durch äußere Einflüsse gelenktes, insbesondere nicht unabhängiges Verhalten.

Fremdbestimmung bedeutet, dass die beschriebene Steuerwirkung abhängig von dem Verhalten eines anderen (Wirtschafts)Subjekts ist.<sup>36</sup>

### 5. Fremdbestimmte Steuerwirkung

Von „fremdbestimmter Steuerwirkung“<sup>37</sup> wird allgemein – zumeist ohne nähere Differenzierung – gesprochen, wenn Steuerwirkungen nicht durch

---

<sup>32</sup> Vgl. Duden „Fremd“.

<sup>33</sup> Vgl. Duden „Selbstbestimmung“.

<sup>34</sup> Duden „Bestimmung“.

<sup>35</sup> Vgl. Duden „Fremdbestimmung“.

<sup>36</sup> Rabalt, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 1987, S. 2.

das Verhalten des Steuerlastträgers, sondern von einem anderen (Wirtschafts)Subjekt ausgelöst worden sind.<sup>38</sup> Derartiges Drittverhalten kann auch von dem Einfluss der drei staatlichen Gewalten ausgehen<sup>39</sup>, wobei sich vorliegend vornehmlich auf das Verhalten nichtstaatlicher Wirtschaftssubjekte konzentriert wird.

Der Begriff der fremdbestimmten Steuerwirkungen ist dadurch gekennzeichnet, dass er Wirkungen nicht etwa für den Handelnden, sondern für einen Dritten zeitigt. Die Besonderheit dieser Steuerwirkung liegt darin, dass eine Handlung einem anderen zugerechnet wird, ohne dass sich die Begünstigung des einen mit der Beeinträchtigung des anderen wechselseitig bedingt.<sup>40</sup> Der tatsächlich wirtschaftlich belastete Steuerträger weicht dabei von der Person ab, die die Entstehung der Steuer ausgelöst hat. Unter einer fremdbestimmten Steuerwirkung im Sinne dieser Arbeit ist im Ergebnis daher folgendes zu verstehen:

Fremdbestimmte Steuerwirkungen liegen bei einem Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene vor.

### III. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands

Am Ende des ersten Teils der Untersuchung bleibt, den Untersuchungsgegenstand einzugrenzen. Der Einfluss Dritter steht, neben dem respektierlichen Konfliktpotential unter den Gesellschaftern, zumindest in dem Verdacht, systemwidrig zu sein.<sup>41</sup> Namentlich das Verfassungsrecht ist dazu aufgerufen, sich dem Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkungen zu stellen und rechtliche Klarheit zu schaffen. Es muss die Problematik eingehend analysieren, bewerten und zu einer eindeutigen Beurteilung gelangen. Ein ausdrückliches Steuerverfassungsrecht ist dem

---

<sup>37</sup> Auch „Vermögensverschiebungseffekt“: *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 765; *Authenrieth*, DStZ 1988, 120 oder „Drittbesteuerung“: *Levedag*, GmbHR 2009, 13.

<sup>38</sup> *Söffing*, SteuerStud 1993, 231 (231); *Schildknecht/Riehl*, DStR 2009, 117 (117).

<sup>39</sup> Siehe zu diesen sog. fremdbestimmten Steuerwirkungen i.w.S. *Rabalt*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 1987, S. 8.

<sup>40</sup> Im Gegensatz dazu, vgl. Verwaltungsakte mit Drittwirkung, bei denen eine derartige Wechselseitigkeit besteht und Betroffene daher ein positives, die andere Person ein negatives Interesse an Entstehung, Fortbestand und Beseitigung des Verwaltungsakts hat. Dazu BVerfG, vom 14.5.1985 - 1 BvR 233, 341/81, BVerfGE 69, 315 (370).

<sup>41</sup> So auch *Crezelius*, FR 2002, 805 (811); *Paus*, FR 2002, 866 (874).

Grundgesetz unbekannt. Der Steuergesetzgeber ist aber gemäß Art. 1 Abs. 3 GG an den allgemeinen Gleichheitssatz gebunden. Diesem kommt als nahezu einzigem Kontrollmaßstab des „ungeschriebenen Finanzrechts des Grundgesetzes“<sup>42</sup> im Steuerrecht eine herausragende Bedeutung zu.<sup>43</sup> Unter Zugrundelegung der allgemeinen verfassungsrechtlichen Vorgaben des Gleichheitssatzes ist ein Maßstab zu ermitteln, der sachgerecht, also der zu regelnden Materie angemessen ist.<sup>44</sup>

Indirekte Steuern sollen nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit sein.<sup>45</sup> Bei den indirekten Steuern sind Steuerschuldner und Steuerträger per se grundsätzlich nicht identisch. Charakteristische Eigenschaft indirekter Steuern ist eine – wenn auch im Vergleich zu direkten Steuern im Ergebnis weniger genaue – tatbestandliche Überwälzung. Erfasst wird die individuelle (Konsum)Leistungsfähigkeit des einzelnen Verbrauchers (Steuerträgers) durch den Unternehmer (Steuerschuldner). Den direkten Steuern liegt grundsätzlich die Identität von Steuerschuldner und Steuerträger zugrunde. Derjenige, den die Belastung treffen soll, ist auch zum Steuerschuldner zu bestimmen. Ob die darin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit bei den Regelungen mit fremdbestimmten Steuerwirkungen hinreichende Berücksichtigung findet, gilt es rechtlich zu würdigen.

## Teil 2 Fremdbestimmte Steuerwirkungen

Zahlreiche Vorschriften des Steuerrechts sollen zu einem Besteuerungstatbestand führen, obwohl der die Besteuerung begründende Sachverhalt von einem anderen Steuersubjekt ausgelöst wird. Ausgehend von der gefundenen Definition sollen einleitend Formen der aufgedrängten Steuerlasten, also fremdbestimmte Steuerwirkungen zunächst herausgearbeitet werden. Ein strukturierter Vergleich der Erscheinungsformen fremdbestimmter Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften soll dabei als Grundlage ihrer systematischen Analyse dienen.

---

<sup>42</sup> Vogel, in: GS Martens, S. 265.

<sup>43</sup> BVerfG vom 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (70); Arndt, NVwZ 1988, 787 (789); Heun, in: Dreier, 3. Aufl. 2013, Art. 3 GG, Rdnr. 74; Koblenzer, SteuerStud 1999, 390 (390). Daneben besteht die in Art. 106 GG verankerte Schranke der Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern.

<sup>44</sup> Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 216 ff.

<sup>45</sup> Mit Ausnahme der „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG.

In einem nächsten Schritt werden im Rahmen dieser Gemeinsamkeiten herausgefiltert. Insbesondere anhand des im Einzelnen herauszuarbeitenden übergreifenden Merkmals der Behalte- und Sperrfristen soll unter Berücksichtigung der grundlegenden Besteuerungskonzepte und des verfassungsrechtlich verankerten Individualsteuerprinzips zu einer beispielhaften normativen Implikation fremdbestimmter Steuerwirkungen hingeführt werden.

### **I. Strukturierter Vergleich**

Um sich der aus rechtlicher Sicht neuralgischen Formen der fremdbestimmten Steuerwirkungen insbesondere im Bereich der Kapitalgesellschaften zu nähern, sind diese in einem nächsten Schritt zunächst im Einzelfall zu identifizieren. Gleichzeitig wird der operative Versuch unternommen, diese zu strukturieren und so den zentralen Ausgangspunkt dieser Untersuchung zu schaffen. Um die Entstehung des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkungen zu verstehen, scheint es notwendig, die prägenden Ansatzpunkte der Fremdbestimmung herauszuarbeiten. Anhand der eingangs gefundenen Definition ist es daher angezeigt, die damit festgelegten Komponenten einer jeden fremdbestimmten Steuerwirkung mittels einer Bestandsaufnahme jeweils in den einzelnen Normen in den Blick zu nehmen. Die Zielsetzung dieses Teils ist nicht verfassungsrechtlich angelegt. Nachfolgend soll demnach zuvörderst der Status-Quo der wesentlichen fremdbestimmten Steuerwirkungen aufgezeigt werden, bevor eine systematische und verfassungsrechtliche Bewertung erfolgt.

Die jeweiligen Steuergesetze bestimmen nach dem deklatorisch zu verstehenden § 43 Abs. 1 S. 1 AO, wer Steuerschuldner oder Gläubiger einer Steuervergütung ist. Steuerschuldner ist, wer eine Steuer (§ 3 AO, Geldleistung) schuldet, weil er selbst oder durch Dritte den Tatbestand verwirklicht hat, an den das Gesetz die Entstehung der Steuerschuld knüpft. Grundsätzlich eröffnet ist damit explizit die Möglichkeit der Tatbestandserfüllung durch Dritte. Inwieweit diese zentrale Aussage auch auf fremdbestimmte Steuerwirkungen zutrifft, ist Gegenstand des systematischen Vergleichs.

Dem deutschen Ertragsteuerrecht liegt das Konzept der dualen Unternehmensbesteuerung zu Grunde, wobei zwischen dem im Körperschaftsteuergesetz geltenden Trennungsprinzip und dem im Einkommensteuergesetz geltenden Transparenzprinzip unterschieden wird.<sup>46</sup> Um die rechtsformübergreifenden Gemeinsamkeiten herauszuarbeiten, wird wegen der grundsätzlichen Unterschiede bei der Untersuchung der einfachrechtlichen Regelungen daher zunächst zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften differenziert. Die Betrachtung der fremdbestimmten Steuerwirkungen bei Personengesellschaften konzentriert sich dabei auf die Referenzgebiete der gewerbsteuerlichen und einkommensteuerlichen Wirkungen, die bei Kapitalgesellschaften ebenfalls auf die gewerbsteuerlichen sowie die körperschaftsteuerlichen Wirkungen. Will man die Entstehung des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkungen verstehen, scheint es erforderlich, die Ansammlung der zu behandelnden rechtlichen Normen, die die Gefahr der fremdbestimmten Steuerwirkung beinhalten, zunächst anhand der Frage nach der Wirkungsrichtung zu unterteilen. Dies geschieht als erste Systematisierung in zwei Subkategorien, namentlich in solche mit gesellschaftler-/anteileignerinduzierten und solche mit gesellschaftsinduzierten Wirkungen.

## **1. Besteuerung aufgrund von Gesellschafter-/Anteileignerverhalten**

### **a) Personengesellschaften**

Die Personengesellschaft<sup>47</sup> ist als Gesamthandsgemeinschaft nicht rechtsfähig. Entscheidendes Merkmal der Personengesellschaft ist die Dominanz der Persönlichkeit der einzelnen Gesellschafter, welche auch persönlich haften. Steuerrechtlich zählen zu dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft die Wirtschaftsgüter, die dem Gesamthandsvermögen (§ 718 BGB) zuzurechnen sind. Daneben sind Wirtschaftsgüter zu beachten, die die gewerbliche Betätigung eines Mitunternehmers im Rahmen der Personengesellschaft betreffen.

---

<sup>46</sup> Hey, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 18, Rdnr. 1.

<sup>47</sup> Dazu rechnen GbR, OHG, KG, Partnerschaft.

Mit Blick auf die weitere Systematisierung ist zu beachten, dass Gegenstand der Gewerbesteuer gem. § 2 Abs. 1 GewStG der stehende Gewerbebetrieb ist. Die gewerbeertragsteuerliche Bemessungsgrundlage, der Gewerbeertrag i.S.d. § 10 GewStG, kann bei einer Personengesellschaft nicht nur vom eigenen steuerlich relevanten Verhalten, sondern auch von dem Verhalten einzelner Mitunternehmer der Höhe nach beeinflusst werden.<sup>48</sup> Zur Ermittlung dieser Ausgangsgröße verweist § 7 GewStG auf den nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes ermittelten Gewinn aus dem Gewerbebetrieb. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich unter Berücksichtigung der Hinzu-rechnungen und Kürzungen aus dem Gewerbeertrag i.S.d. § 10 GewStG (§ 7 mit § 11 GewStG). Damit ist nicht nur der Gewinn der Gesellschaft als solcher Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrags, sondern vielmehr die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, einschließlich der Sonder- und Ergänzungsbilanzen<sup>49</sup> der Mitunternehmer.

#### aa) Ergänzungsbilanzen

Als Subjekt der Gewinnermittlung<sup>50</sup> ist die Personengesellschaft nicht nur verpflichtet, eine Handelsbilanz, sondern auch eine Steuerbilanz zu erstellen, welche aber nicht zwingend übereinstimmen müssen. Vor allem Ergänzungsbilanzen ist in diesem Zusammenhang große Aufmerksamkeit zu widmen. Betreffen die Abweichungen einzelne Gesellschafter, sind entsprechende Wertunterschiede in den jeweiligen Ergänzungsbilanzen auszuweisen.<sup>51</sup> Ergänzungsbilanzen stellen folglich die steuerlichen Gewinn- und Vermögensverhältnisse der einzelnen Gesellschafter dar. Sie sind als Richterrecht entstanden, das aber inzwischen normativ z.B. in § 6 Abs. 5 S. 4 EStG oder § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG von dem Gesetzgeber

---

<sup>48</sup> Die Gewerbesteuer wird nach § 1 GewStG von den Gemeinden als Gemeindesteuer erhoben. Der Gewerbeertrag geht in den Gewerbesteuermessbetrag (§ 14 GewStG) ein, anhand dessen unter Heranziehung des jeweils geltenden gemeindlichen Hebesatzes (§ 16 GewStG) die Gewerbesteuer ermittelt wird.

<sup>49</sup> Verstanden als Zusatzrechnungen zur Steuerbilanz der Personengesellschaft als solcher. I.d.S. auch *Uelner*, DStJG 14, (1991), 139 (140).

<sup>50</sup> BFH vom 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691.

<sup>51</sup> BFH vom 29.10.1991 - VIII R 148/85, BStBl. II 1992, S. 647. Zu den fremdbestimmten Steuerwirkungen von Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften *Söffing*, SteuerStud 1993, 231 (233). Vgl. zu Ergänzungsbilanzen allgemein *Uelner*, DStJG 14, (1991), 139 (139 f., 148 ff.); *Marx*, StuW 1994, 191.

impliziert wurde. Die Wertansätze der Handelsbilanz, korrigiert um die Ergänzungsbilanzen, ergeben den steuerlichen Wertansatz für ein Wirtschaftsgut.

Ergänzungsbilanzen enthalten Korrekturen zu den Wertansätzen der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in der Steuerbilanz der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), die nicht alle Mitunternehmer gleichermaßen betreffen. Auffällig ist, dass diese, durch die Ergänzungsbilanzen bedingten Korrekturen, als Wertansätze der steuerlichen Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft in die Bilanz hineinwirken und so als externe Effekte nicht beeinflussbar, also fremdbestimmt im Sinne der vorliegenden Arbeit, sind.<sup>52</sup> Ergänzungsbilanzen werden insbesondere in den nachfolgend beschriebenen Fällen relevant.<sup>53</sup>

### **(1) Entgeltlicher Erwerb von Mitunternehmeranteilen**

Die Regelungen zum entgeltlichen Erwerb von Mitunternehmeranteilen zeichnen sich durch eine Abbildung in Ergänzungsbilanzen aus. Erwirbt ein Dritter (Gesellschafterwechsel) oder ein bisheriger Gesellschafter einen Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft zu einem Preis, der über oder unter dem steuerlichen Buchwert (Buchwert des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters) liegt, ist dies durch eine positive bzw. negative Ergänzungsbilanz abzubilden.<sup>54</sup>

Erfolgt der Erwerb eines Mitunternehmeranteils über dem Buchwert des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters, ist eine positive Ergänzungsbilanz zu erstellen. Der das Kapitalkonto übersteigende Betrag stellt zusätzliche Anschaffungskosten des eintretenden Gesellschafters für die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens dar, was durch die positive Ergänzungsbilanz korrigiert wird. Die bedingte anteilige Aufdeckung der stillen Reserven wird in der Handelsbilanz der Personengesellschaft indes nicht abgebildet. In dieser werden die handelsrechtlichen Buchwerte vielmehr unverändert fortgeführt.

---

<sup>52</sup> Im Ergebnis auch *Söffing*, SteuerStud 1993, 231 (233).

<sup>53</sup> Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 18, Rdnr. 62; *Künkele/Zwirner*, DStR 2011, 2309.

<sup>54</sup> *Künkele/Zwirner*, DStR 2011, 2309 (2309 f.).

Wird ein Mitunternehmeranteil unter dem Buchwert des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters veräußert, werden die Wertansätze der Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz herabgesetzt. Dies erfolgt durch die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz. Eine entsprechende Abbildung in der Handelsbilanz erfolgt wiederum nicht. Die in den Ergänzungsbilanzen aufgedeckten stillen Lasten werden in den Folgejahren ratierlich aufgelöst, was insgesamt zu einer Erhöhung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage führt.

In einer ersten Annäherung an eine fremdbestimmte Steuerwirkung kann hinsichtlich des entgeltlichen Erwerbs von Mitunternehmeranteilen in der alleinigen Bestimmung des Kaufpreises auf Seiten des Erwerbers und des veräußernden Gesellschafters die Ursache der Fremdbestimmung identifiziert werden. Die entsprechende Ergänzungsbilanz wirkt sich auf den Gewerbeertrag der gesamten Mitunternehmerschaft aus.

Schuldner der Gewerbesteuer ist nach § 5 Abs. 1 S. 1 GewStG der Unternehmer. Als Unternehmer gilt der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. „Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft.“, § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG. Mit dieser Bestimmung wird die gewerblich tätige Personengesellschaft im Hinblick auf ihre Steuerschuldnerschaft verselbständigt und als „partiell steuerrechtsfähig“ bestimmt.<sup>55</sup> Es erfolgt damit ein für die weiteren Mitunternehmer fremdbestimmter Einfluss auf den Gewerbeertrag.

## **(2) Einbringung von Sachgesamtheiten – § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG**

Weiterhin ist § 24 UmwStG, der die Einbringungen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in Personengesellschaften gegen Gewährung von Gesellschafterrechten erfasst, genauer zu betrachten. Die Regelung des § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG zielt auf die Einbringung von Sachgesamtheiten ab und ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen eine steuerneutrale Umstrukturierung. Grundsätzlich hat die übernehmende Personengesellschaft das übernommene Betriebsvermögen nach § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG in der Steuerbilanz mit dem gemeinen Wert anzuset-

---

<sup>55</sup> BGH vom 29.1.2001 - II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341.

zen. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG räumt der Personengesellschaft aber ein Wahlrecht ein. Danach kann sie – unter bestimmten Voraussetzungen – auf Antrag die Buchwerte des übergehenden Vermögens fortführen oder einen Zwischenwert ansetzen. Dieser Wertansatz in der Steuerbilanz der Personengesellschaft (einschließlich der Ergänzungsbilanzen) ist wegen dessen Maßgeblichkeit nach § 24 Abs. 3 UmwStG zwingend auch für die Ermittlung des Veräußerungspreises für den Einbringenden relevant. Bei Vorliegen der Voraussetzungen steht dieses Bewertungswahlrecht ausschließlich der übernehmenden Personengesellschaft zu. Durch die Ausübung dieses Wahlrechts kann die Personengesellschaft bestimmen, ob Ergänzungsbilanzen aufzustellen sind und sich somit den durch Ergänzungsbilanzen hervorgerufenen, fremdbestimmten Steuerwirkungen entziehen. Ist der Ansatz zum gemeinen Wert indes ausgeschlossen, können Einbringungsvorgänge zu Buch- oder Zwischenwerten gewerbsteuerliche Drittwirkungen, namentlich die fehlende verursachungsgerechte Verteilung der eingebrachten stillen Reserven, hervorrufen.

### **(3) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG**

§ 6 Abs. 5 EStG regelt allein die Bewertung von Entnahmen einzelner Wirtschaftsgüter in den dort näher bezeichneten Überführungen bei mehreren Betrieben sowie den Übertragungen bei Mitunternehmerschaften.<sup>56</sup> Als *lex specialis* zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG regelt § 6 Abs. 5 EStG die Bewertung von Entnahmen, indem er die Aufdeckung der stillen Reserven und damit eine steuerliche Gewinnrealisierung verbietet. Nach § 6 Abs. 5 EStG ist bei der Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen, der Wert anzusetzen, der sich nach den Gewinnermittlungen ergibt. Damit kommt er der Forderung nach Erleichterung von Umstrukturierungsvorgängen nach<sup>57</sup> und soll zuvörderst die Besteuerung der stillen Reserven sicherstellen.

---

<sup>56</sup> Zur steuersystematischen Einordnung des § 6 Abs. 5 EStG siehe *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361. Zu § 6 Abs. 5 EStG zuletzt: BMF vom 8.12.2011, IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I S. 1279. Kritisch dazu *Scharfenberg*, DB 2012, 193.

<sup>57</sup> *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361 (1361).

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG regelt Übertragungen, bei denen das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft insgesamt berührt wird. Eine Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG liegt dann vor, wenn die durch die Übertragung eingetretene Veränderung des Vermögens der Personengesellschaft dem Eigenkapitalkonto des Gesellschafters gutgeschrieben bzw. belastet wird, das für die gesellschaftsrechtliche Position des übertragenden Gesellschafters maßgeblich ist.<sup>58</sup> Ob diese Übertragungsvorgänge als Entnahme qualifizieren, ist bedingt durch den Begriff des Betriebs, den es im Steuerrecht auszulegen gilt. Vor dem Hintergrund der „Einheit der Gesellschaft“ ist der Betrieb im Rahmen des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG, der allgemeinen Definition der Entnahme<sup>59</sup>, im weiten Sinne als Betrieb der Personengesellschaft selbst zu verstehen. So verstanden setzt er sich zusammen aus den einzelnen Sonderbetrieben der Gesellschafter und dem betrieblichen Bereich der Gesamthand. Eine Entnahme kommt dann nur in Betracht, soweit die Mitunternehmerschaft wechselt, die betriebliche Sphäre also verlassen wird. Nach einer engeren Interpretation des Betriebsbegriffs vor dem Hintergrund der „Vielheit der Gesellschafter“ setzt sich der Betrieb des jeweiligen Mitunternehmers hingegen aus dessen Sonderbetriebsvermögen und seinem quotenmäßigen Anteil am Gesamthandsvermögen zusammen.<sup>60</sup> Eine Entnahme aus dem so verstandenen Betrieb liegt demnach nur vor, soweit diese enge betriebliche Sphäre verlassen wird. Eine Entnahme ist dabei lediglich partiell in Höhe der quotenmäßigen Beteiligung der weiteren Mitunternehmer möglich. Dementsprechend wäre es konsequent, die stillen Reserven entsprechend der Quote nur insoweit beim übertragenden Mitunternehmer fortzuführen, als das Wirtschaftsgut dem jeweiligen Mitunternehmer bereits vor der Übertragung zuzurechnen war.<sup>61</sup> § 6 Abs. 5 S. 3 EStG gewährt entgegen der zu fordernden anteiligen Beibehaltung der stillen Reserven jedoch deren vollständige Beibehaltung.

---

<sup>58</sup> *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361 (1362).

<sup>59</sup> Danach sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnimmt.

<sup>60</sup> *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361 (1361).

<sup>61</sup> Vgl. dazu ausführlich *Rödter*, in: StbJb 1999/2000, 94 f.

Steuerlich ist die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aber als tauschähnlicher Vorgang und damit als eine Veräußerung zu bewerten. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG schreibt dafür grundsätzlich die Fortführung der Buchwerte vor, wenn die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Handelsrechtlich besteht bei tauschähnlichen Vorgängen entsprechend den Tauschgrundsätzen ein Wahlrecht zwischen einer Fortführung der Buchwerte oder dem Ansatz des Zeitwerts. In der Steuerbilanz erfolgt die Abbildung der Fortführung der Buchwerte oftmals unter Zuhilfenahme von Ergänzungsbilanzen.<sup>62</sup> Mit der Kodifizierung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG durch das StEntlG 1999 wurde das Wahlrecht, die Wirtschaftsgüter zum Buchwert, Teilwert oder einem Zwischenwert anzusetzen, beseitigt. Die daraus resultierende zwingende Buchwertverknüpfung führt zu einer interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven.<sup>63</sup> Bei jedem anderen Wertansatz als der Bewertung der Entnahme zum Teilwert werden die stillen Reserven – als Differenz von Buch- und Teilwert – nicht in vollem Umfang bei dem Steuersubjekt versteuert. Die aufgezeigte fremdbestimmte Steuerwirkung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG gerät somit in Konflikt mit dem Individualsteuerprinzip.<sup>64</sup>

#### **(4) Personenbezogene Steuervergünstigungen – §§ 6b, 7h EStG**

Ergänzungsbilanzen sind zudem erforderlich, um die Gesellschaftsbilanz um die personenbezogenen Steuervergünstigungen der Gesellschafter zu modifizieren.<sup>65</sup> Solche personenbezogenen Steuervergünstigungen stellen § 6b EStG für die Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter und § 7h EStG für erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen dar.

---

<sup>62</sup> *Künkele/Zwirner*, DStR 2011, 2309 (2312).

<sup>63</sup> Zur Vermeidung der gezielten Nutzung der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven sieht § 6 Abs. 5 S. 4 EStG eine Sperrfrist von drei Jahren vor.

<sup>64</sup> Dahingegen wird die verursachungsgerechte Abbildung wegen der Anknüpfung des Gewerbeertrags an den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft im Rahmen der Gewerbesteuer gewährleistet.

<sup>65</sup> BFH vom 25.4.1985 - IV R 83/38, BStBl. II 1986, S. 350; vom 11.3.1992 - XI R 57/89, BStBl. II 1992, S. 798; *Niehus*, StuW 2002, 116 (118).

§ 6b EStG bietet Unternehmern die Möglichkeit, die bei einer Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven auf die neu erworbenen oder hergestellten Wirtschaftsgüter zu übertragen und ermöglicht somit die steuerneutrale Umstrukturierung eines Unternehmens. Diese personenbezogene steuerliche Vergünstigung in Form einer Rücklage für Reinvestitionen wird dabei in einer Ergänzungsbilanz dargestellt. § 7h EStG berechtigt bei einer Personengesellschaft, die von der Vorschrift erfasste Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt hat, nur den Gesellschafter, nicht die Gesellschaft, die erhöhten Absetzungen in Anspruch zu nehmen.<sup>66</sup> Berechtigt, die Steuervergünstigung in Anspruch zu nehmen, ist gem. § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG der „Steuerpflichtige“ und damit eine natürliche Person. § 7h EStG bezieht die erhöhten Absetzungen bei einer Personengesellschaft daher ausdrücklich auf deren Gesellschafter.<sup>67</sup> Grundwertung im Einkommensteuerrecht ist, dass bei den Personengesellschaften die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft als solche die Träger des Unternehmens und des Gesellschaftsvermögens sind.<sup>68</sup> Die personenbezogenen Steuervergünstigungen des § 6b EStG sowie des § 7h EStG werden lediglich bei den profitierenden Gesellschaftern in Anspruch genommen und anhand einer negativen Ergänzungsbilanz dargestellt. Ergänzungsbilanzen wirken sich aber per se auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft und damit auf die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage der Personengesellschaft insgesamt aus. Die daraus resultierende Fremdbestimmung liegt in dem fehlenden Einfluss der Gesellschafter auf die etwaige Inanspruchnahme der Vergünstigungen durch andere Gesellschafter.

#### **bb) Sonderbilanzen**

Eine weitere Kategorie, in der es zu fremdbestimmten Steuerwirkungen kommen kann, sind Sonderbilanzen. Bei dem Vorliegen bestimmter Sachverhalte im Bereich der Mitunternehmerschaft verlangt das Steuerrecht die

---

<sup>66</sup> BFH vom 17.7.2001 - IX R 50/98, BStBl. II 2001, S. 760.

<sup>67</sup> Vgl. BFH vom 17.7.2001 - IX R 50/98, BStBl. II 2001, S. 760.

<sup>68</sup> BFH vom 3.5.1993 - GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616.

Aufstellung von sog. Sonderbilanzen.<sup>69</sup> Wie auch der Begriff der Ergänzungsbilanzen, ist der Begriff der Sonderbilanz nicht gesetzlich definiert. In den steuerlichen Sonderbilanzen werden den Gesellschaftern der Personengesellschaft zuzuordnende Wirtschaftsgüter und Schulden erfasst. Sonderbilanzen erfassen dabei alle Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter der Gesellschaft entgeltlich<sup>70</sup> oder unentgeltlich zur betrieblichen Nutzung überlässt.<sup>71</sup> Diese werden nicht in der Handelsbilanz der Personengesellschaft abgebildet und unterliegen nicht der Verfügungsmacht der Personengesellschaft.<sup>72</sup> Zur Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns der Personengesellschaft wird neben dem Gewinn der Gesellschaft auch das derart erfasste Sonderbetriebsvermögen in den ertragsteuerlichen Betriebsvermögensvergleich einbezogen.<sup>73</sup> Sonderbilanzergebnisse beeinflussen daher auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung den Gesamtgewinn einer Mitunternehmerschaft und damit – wie Ergänzungsbilanzen – auch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer. Zudem beeinflussen Sonderbilanzen steuerlich relevante Größen, wodurch einkommensteuerliche Fremdbestimmungen herbeigeführt werden.

Werden die Sonderbilanzergebnisse einseitig, also von den Gesellschaftern, hervorgerufen, erfüllen sie das für fremdbestimmte Steuerwirkungen charakteristische Merkmal des Auseinanderfallens von Verursachungs- und Auswirkungsebene. Fremdbestimmte Steuerwirkungen können durch Sonderbilanzen insbesondere in den im Folgenden dargestellten Fällen hervorgerufen werden.

### **(1) Sondervergütungen – § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG**

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb neben den Gewinnanteilen auch „die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst

---

<sup>69</sup> *Uelner*, DStJG 14 (1991), 139 (139 f.).

<sup>70</sup> Gegen eine Sondervergütung.

<sup>71</sup> *Hey*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 18, Rdnr. 67.

<sup>72</sup> Im Gegensatz zu Ergänzungsbilanzen stellen die Wertansätze in den Sonderbilanzen somit keine Korrekturen zu den in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Wirtschaftsgütern und Schulden dar.

<sup>73</sup> Sonderbilanzen stellen die Grundlage der zweiten Gewinnermittlungsstufe dar. Vgl. BFH vom 14.8.1975 - IV R 30/71, BStBl. 1976 II, S. 88.

der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen an die Gesellschaft oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft bezogen hat.“<sup>74</sup> Diese sind in der Sonderbilanz des jeweiligen Mitunternehmers zu erfassen.

Aus dem Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG, das Ergebnis der Besteuerung unabhängig davon zu machen, ob die Leistungen des Gesellschafters durch einen Vorabgewinn oder durch eine besondere Vergütung abgegolten werden, ergibt sich das Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung.<sup>75</sup> Nach diesem sind die beim Vermögensvergleich für das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft in Abzug gebrachten Sondervergütungen dem Ergebnis des Vermögensvergleichs für das Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen.

Die Personengesellschaft besteht als Gesamthandsgesellschaft in den Personen der Gesellschafter. Nach diesem sogenannten Prinzip der Selbstorganschaft<sup>76</sup> liegt die Geschäftsführung – als Ausfluss der Mitgliedschaft – originär in den Händen der Gesellschafter.<sup>77</sup> Die Geschäftsführung, namentlich die organschaftliche Vertretungsmacht, wird dem Gesellschafter daher nicht besonders verliehen, sondern ergibt sich vielmehr unmittelbar aus seiner Gesellschafterstellung selbst und wird regelmäßig vergütet. Einer Mitunternehmerschaft wohnen solche Sondervergütungen daher inne. Diese werden durch die Anknüpfung der Gewerbesteuer an den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft aber nicht nachvollzogen. Zwar mindern die Sondervergütungen auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung den Gesamthandsgewinn, mindern indes aber wegen der korrespondierenden Bilanzierung zwischen der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft und der Sonderbilanzierung bei dem Mitunternehmer nicht den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. An diesen knüpft jedoch die Gewerbesteuer an, sodass eine fremdbestimmte Steuerwirkung entsteht.

---

<sup>74</sup> In dem Folgenden als „Sondervergütungen“ zusammengefasst.

<sup>75</sup> BFH vom 9.12.2009 - IV B 129/08 (NV).

<sup>76</sup> *Hoppe*, in: Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann, Handels- und Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2011, § 5, Rdnr. 142; *Schmidt*, in: MüKo zum HGB, 3. Aufl. 2011, § 125, Rdnr. 6.

<sup>77</sup> BGH vom 22.1.1962 - II ZR 11/61, BGHZ 36, 292 (293 ff.); vom 16.11.1981 - II ZR 213/80, NJW 1982, 877 (878); *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 1977, § 10 I. Die Übertragung von Geschäftsführungsaufgaben ist indes nicht ausgeschlossen. Vgl. *Lehleiter/Hoppe*, WM 2005, 2213 (2214).

**(2) Sonderbetriebsvermögen I und II – § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S.1 HS 2 EStG**

Der steuerliche Betriebsvermögensbegriff geht über die in der Handelsbilanz ausgewiesenen Wirtschaftsgüter (§ 246 Abs. 1 HGB) hinaus. Als Sonderbetriebsvermögen sind in der Sonderbilanz die Wirtschaftsgüter anzusetzen, die der Vermögenssphäre des Gesellschafters zuzurechnen sind, dem Betrieb aber zur Nutzung überlassen werden. Zu dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft zählen daher grundsätzlich neben allen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern auch die Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen und der Personengesellschaft unmittelbar dienen oder geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder die "unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung" des Unternehmens an der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen (Sonderbetriebsvermögen II).<sup>78</sup> Dieses Sonderbetriebsvermögen ist in den Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter zu erfassen.<sup>79</sup> Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I liegt vor, wenn es den Unternehmenszielen und betrieblichen Zwecken unmittelbar dient und dort auch eingesetzt wird. So können auch Verbindlichkeiten als notwendiges Sonderbetriebsvermögen I qualifizieren.<sup>80</sup> Kommt es z.B. durch die Veräußerung oder Entnahme eines zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgutes zur Aufdeckung stiller Reserven im Sonderbetriebsvermögen I, wirkt sich dieser Vorgang auf den für die Gewerbesteuer relevanten Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft aus. Die daraus resultierende erhöhte Gewerbesteuer trifft sämtliche Gesellschafter. Der so erzielte Veräußerungsgewinn steht indes allein dem veräußernden Gesellschafter zu. Dadurch werden in diesem Rahmen fremdbestimmte Vermögensverschiebungen zu Lasten der gesamten Mitunternehmerschaft hervorgerufen. Umgekehrt können sich aber auch positive fremdbestimmte Steuerwirkungen durch eine Verlustrealisierung zeigen. Ein Verlust im Sonderbetriebs-

---

<sup>78</sup> Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH vom 12.11.1985 - VIII R 286/81, BStBl II 1986, S. 55; vom 30.3.1993 - VIII R 8/91, BStBl II 1993, S. 864; vom 13.10.1998 - VIII R 46/95, BStBl II 1999, S. 357. Die bilanzielle Anwendung von Sonderbetriebsvermögen ist anerkannt. Zur umstrittenen Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens vgl. *Schön*, DStR 1993, 185.

<sup>79</sup> BFH vom 14.11.1985 - IV R 63/83, BStBl II 1986, S. 58.

<sup>80</sup> BFH vom 21.2.1991 - IV R 35/89, BStBl II 1991, S. 238.

vermögen eines Gesellschafters reduziert den Gesamtgewinn und mindert damit die Gewerbesteuer. An dieser Begünstigung partizipieren sodann alle Gesellschafter.

Auch im Rahmen des gewillkürten Sonderbetriebsvermögens I kommt es zu fremdbestimmten Steuerwirkungen. Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I sind Gegenstände, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind, die objektiv aber dazu geeignet sind, direkt oder indirekt dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen und die subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Personengesellschaft zu fördern.<sup>81</sup> Die Rechtszuständigkeit für ein Wirtschaftsgut dieses Sonderbetriebsvermögens weicht von derjenigen des Gesellschaftsvermögens ab.<sup>82</sup> Die Bildung gewillkürten Sonderbetriebsvermögens bedarf eines Willküraktes auf Seiten des Mitunternehmers und gerade nicht der Mitunternehmerschaft.<sup>83</sup> Diese ist bezüglich des gewillkürten Sonderbetriebsvermögens (I und II<sup>84</sup>) wegen des subjektiv geprägten Willküraktes fremdbestimmten Steuerwirkungen ausgesetzt.

### **(3) Sonstige Sonderbetriebseinnahmen / -ausgaben**

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind über Sondervergütungen hinausgehende, durch die Mitunternehmerschaft veranlasste Vorgänge.<sup>85</sup> Zum Sonderbetriebsvermögen zählen auch passive Wirtschaftsgüter (insbesondere Schulden). Solche Sonderbetriebsausgaben sind persönliche Aufwendungen eines Mitunternehmers, die allein durch den Betrieb der Personengesellschaft entstehen oder durch das Sonderbetriebsvermögen veranlasst sind.<sup>86</sup> Diese auf Gesellschafterebene anfallenden Aufwendun-

---

<sup>81</sup> Vgl. *Wenzel*, NWB 2009, 1070 (1075 f.).

<sup>82</sup> BFH vom 21.4.2008 - IV B 105/07 (NV).

<sup>83</sup> BFH vom 21.4.2008 - IV B 105/07 (NV).

<sup>84</sup> Sowohl notwendiges als auch gewillkürtes Betriebsvermögen sind im Sonderbetriebsvermögen I und II denkbar. Vgl. *Bode*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 15 EStG, Rdnr. 461b.

<sup>85</sup> *Levedag*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 2, 3. Aufl. 2009, § 57, Rdnr. 164.

<sup>86</sup> Vgl. *Pyszka/Brauer*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, Rdnr. 533.

gen<sup>87</sup> belasten zivilrechtlich den einzelnen Mitunternehmer und nicht die Gesamthand. Einkommensteuerlich sind Zinsen für ein Darlehen, das ein Gesellschafter z. B. für die Finanzierung der positiven Wirtschaftsgüter aufnimmt, Sonderbetriebsausgaben und in die Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG einzubeziehen.<sup>88</sup> Derart entstandene Sonderbetriebsausgaben sind daher bei der steuerlichen Gewinnermittlung auf Ebene der Personengesellschaft zu berücksichtigen<sup>89</sup> und mindern nach § 7 GewStG den Gewerbeertrag.<sup>90</sup> Diese Partizipationsmöglichkeit an etwaigen Entlastungseffekten ist fremdbestimmt. Gleiches gilt für Sonderbetriebseinnahmen. Auch diese gehen in das steuerliche Gesamtergebnis der Gesellschaft ein und führen zu einer Erhöhung der Gewerbesteuer, was ebenfalls zu fremdbestimmten Steuerwirkungen führt.<sup>91</sup>

#### **(4) Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung – § 7g Abs. 1 Satz 2**

##### **Nr. 1a und Abs. 5 EStG**

Nach § 7g Abs. 1 EStG können Steuerpflichtige zur Verbesserung der Liquidität und Eigenkapitalausstattung kleinerer und mittlerer Betriebe<sup>92</sup> für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd als „Investitionsabzugsbetrag“ abziehen. Voraussetzung hierfür ist unter anderem, dass die näher bestimmten betrieblichen Größenmerkmale nicht überschritten werden. § 7g EStG begünstigt „den Steuerpflichtigen“, das heißt eine natürliche oder juristische Person. Nach § 7g Abs. 7 EStG tritt bei Personen-

---

<sup>87</sup> Insbesondere Schuldzinsen für Darlehen, Aufwendungen im Zusammenhang mit Sondervergütungen, Leasingaufwendungen; vgl. *Pyszka/Brauer*, in: *Konzernsteuerrecht*, 2. Aufl. 2008, Rdnr. 533.

<sup>88</sup> BFH vom 30.6.1966 - VI 273/65, BStBl. III 1966, 582.

<sup>89</sup> Vgl. *Pyszka/Brauer*, in: *Konzernsteuerrecht*, 2. Aufl. 2008, Rdnr. 533.

<sup>90</sup> BFH vom 9.4.1981 - IV R 178/80, BStBl. II 1992, S. 919.

<sup>91</sup> So ausdrücklich *Levedag*, in: *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, Bd. 2, 3. Aufl. 2009, § 57, Rdnr. 165.

<sup>92</sup> So der ausdrückliche Subventionszweck, BT-Drs. 16/4841, 51.

gesellschaften an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft, wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft handelt.<sup>93</sup>

Investitionsabzugsbeträge können aber nur berücksichtigt werden, wenn der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres des beabsichtigten Abzuges das in § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG genannte Größenmerkmal – ein Betriebsvermögen von 235.000 Euro – nicht überschreitet. Bei der Prüfung dieses Größenmerkmals sind das Gesamthandsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen unter Berücksichtigung der Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen zu summieren.<sup>94</sup> Zwar dient der Abzugsbetrag des § 7g Abs. 1 EStG lediglich der „Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial“ in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung/Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts, wobei es zu einem „außerbilanziellen Abzug“ im Rahmen der Einkünfteermittlung kommt,<sup>95</sup> sodass die Steuerwirkung nur von temporärer Natur ist. Wegen der Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen bei der dem Größenmerkmal des § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG zu Grunde liegenden Berechnung kann der einzelne Mitunternehmer entscheidenden Einfluss auf diese im Gesetz ausdrücklich genannte Höchstgrenze nehmen, indem er positives oder negatives Sonderbetriebsvermögen bildet.

Gleiches gilt für den Einfluss der Gesellschafter auf die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG. Danach können bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, unabhängig von der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags, unter bestimmten Voraussetzungen neben weiteren Abschreibungen Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Zwar kommt es entgegen des Investitionsabzugsbetrags auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung/Herstellung vorangeht, an. Die Größenmerkmale für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen entsprechen aber denen für die Bildung des Investitionsabzugsbetrages,<sup>96</sup> sodass auch hier der einzelne

---

<sup>93</sup> BMF vom 8.5.2009, IV C 6-S 2139-b/07/10002, BStBl I 2009, 633, Tz. 2. Reine „Klarstellung“, BT-Drs. 16/4841, 54.

<sup>94</sup> BMF vom 8.5.2009, IV C 6-S 2139-b/07/10002, BStBl. I 2009, 633, Tz. 2; *Wendt*, FR 2008, 598.

<sup>95</sup> Vgl. BFH vom 17.1.2012 - VIII R 48/10, Rdnr. 15; *Brandis*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 7g EStG, Rdnr. 35.

<sup>96</sup> *Brandis*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 7g EStG, Rdnr. 87.

Gesellschafter die Sonderabschreibung verhindern bzw. herbeiführen kann.

### **(5) Begründung der Buchführungspflicht – § 141 AO**

Eine Personenhandelsgesellschaft ist nach § 238 Abs. 1 HGB nur für ihr Gesamthandsvermögen buchführungspflichtig. Dazu gehört zwar das im Eigentum der Gesellschafter stehende Sonderbetriebsvermögen nicht. Die diesbezügliche Buchführungspflicht kann aber aus § 141 AO folgen.<sup>97</sup> § 141 AO normiert eine originäre steuerrechtliche Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen, wenn sich die Pflicht zur Buchführung nicht schon aus § 140 AO ergibt. Nach § 141 Abs. 1 AO sind Unternehmer und Unternehmen verpflichtet, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, wenn sie bestimmte Grenzen (Umsatz, Vermögen, Gewinn) überschritten haben. Das Verhalten einzelner Gesellschafter spiegelt sich in deren Sonderbilanzen wieder, kann so den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft erhöhen und damit zu einer Buchführungspflicht führen. Die Begründung der Buchführungspflicht führt nicht zu einer Änderung des Totalgewinns, führt aber zumindest zu einer – fremdbestimmten – Verschiebung der Ergebnisse.

### **cc) Zinsschranke**

Darüber hinaus sind fremdbestimmte Steuerwirkungen hinsichtlich der Zinsschranke anzuführen. Die i.R.d. Unternehmensteuerreform 2008<sup>98</sup> eingeführte sogenannte Zinsschranke veränderte die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Unternehmensfinanzierung in ihren Grundfesten und regelt die generell nur noch beschränkt mögliche Abzugsfähigkeit von

---

<sup>97</sup> BFH vom 23.10.1990 - VIII R 142/85, BStBl. II 1991, S. 401; vom 11.3.1992 - XI R 38/89, BStBl. II 1992, S. 797; a.A. *Cöster*, in: Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl. 2009, § 141, Rdnr. 5. Ob, entgegen dem BFH, sich die Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen im Wege der Lückenausfüllung aus § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ableitet oder eben mit § 141 Abs. 1 AO begründet wird, kann dahinstehen, da für die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens jedenfalls spricht, dass die steuerrechtliche Buchführungsverpflichtung der Ermittlung des richtigen Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) dient.

<sup>98</sup> Unternehmenssteuerreformgesetz vom 14.8.2007, BStBl. I 2007, 1912.

Zinsaufwendungen.<sup>99</sup> Die Zinsschranke ist unter anderem in § 4h EStG – einer Vorschrift, die auf alle Unternehmen bzw. „Betriebe“ anwendbar ist – verortet.<sup>100</sup> Eine Definition des Begriffs „Betrieb“ unterbleibt im Einkommensteuergesetz. Nach dem für ertragsteuerliche Zwecke angewandten „modifizierten engen Betriebsbegriff“<sup>101</sup> des BFH, der entsprechend seiner Zweckbestimmung eine Trennung in einen betrieblichen und einen privaten Bereich vornimmt, dabei aber zugleich auf die Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven abstellt,<sup>102</sup> kann als Betrieb im Allgemeinen die auf Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtete organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit aufgefasst werden.<sup>103</sup> Der ertragsteuerliche Betriebsbegriff erfasst daher einzelne inländische steuerliche Einheiten, gleich welcher Rechtsform. Zudem verdeutlicht die Verortung der Regelung im EStG, dass die Zinsschranke rechtsformübergreifend auch im Personengesellschaftskonzern und auf Kapitalgesellschaften nachgeschaltete Personengesellschaften anwendbar ist.<sup>104</sup> Entgegen der grundsätzlich personalen Prägung der Einkommensteuer knüpft die Zinsschranke an einen sachlichen Punkt an. Die Ermittlung der (nicht) abzugsfähigen Zinsaufwendungen erfolgt nicht für den Steuerpflichtigen selbst, sondern knüpft an dessen im Inland steuerpflichtigen „Betrieb“ an. Zum Betrieb einer mitunternehmerischen Personengesellschaft gehört neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG,<sup>105</sup> was durch die Einflussmöglichkeit der einzelnen Mitunternehmer auf das Be-

---

<sup>99</sup> Rödder, Beihefter zu DStR 2007, Nr. 40, 1 (6). Sinn und Zweck des neuen Konzepts ist die Bekämpfung jedweder Finanzierungsgestaltung zum Nachteil des deutschen Fiskus.

<sup>100</sup> Die Regelungen zur Zinsschranke sind an vielen unterschiedlichen Stellen verortet. Grundsätze und Bilanzierungsregelungen in § 4h EStG; Sonderbestimmungen für Kapitalgesellschaften in § 8a KStG; Sonderbestimmungen für Organkreise in § 15 Nr. 3 KStG; Sonderbestimmungen für den Wegfall des Zinsvortrags in § 4 Abs. 2, § 20 Abs. 9, § 24 Abs. 6 UmwStG, § 8a Abs. 1 i.V.m. § 8c KStG. Zudem ist die Abgeltungssteuer in bestimmten Fällen ausgeschlossen, § 32d Abs. 2 EStG. Im Rahmen der Gewerbesteuer ist § 7 GewStG zu beachten.

<sup>101</sup> *Kußmaul/Ruiner/Schappe*, DStR 2008, 904 (904).

<sup>102</sup> Vgl. BFH vom 7.10.1974 - GrS 1/73, BStBl II 1975, S. 168.

<sup>103</sup> BFH vom 13.10.1988 - IV R 136/85, BStBl II 1989, S. 7. Diese Definition ergibt sich aus der gesetzlichen Definition des Begriffs „Gewerbebetrieb“ in § 15 Abs. 2 EStG.

<sup>104</sup> Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 11, Rdnr. 50; *Kußmaul/Ruiner/Schappe*, DStR 2008, 904; *Wagner/Fischer*, BB 2007, 1811.

<sup>105</sup> BMF vom 4.7.2008, IV C 7 – S 2742 – a/07/10001, Tz. 6.

zugsobjekt „Betrieb“ Einfallstor „gravierender“ fremdbestimmter Steuerwirkungen sein kann.<sup>106</sup>

Nach der Zinsschranken-Grundregel des § 4h Abs. 1 S. 1 EStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrags abziehbar; darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 S. 1 EStG, § 6 Abs. 2a S. 2 EStG und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. Nicht abgezogene Zinsaufwendungen sind vorzutragen und mindern den Gewinn der Vortragsjahre. Von dieser Grundregel bestehen aufzuzeigende Ausnahmen, auf deren Anwendungskriterien der einzelne Mitunternehmer entscheidenden – die Fremdbestimmung begründenden – alleinigen Einfluss nehmen kann.

#### **(1) Freigrenze – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. a EStG**

Die Zinsschranke des § 4h Abs. 1 S. 1 EStG ist nach § 4 h Abs. 2 S. 1 lit. a EStG<sup>107</sup> nicht anzuwenden, wenn der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt, weniger als 3 Mio. Euro beträgt. Durch diese Freigrenze<sup>108</sup> soll sichergestellt werden, dass „kleinere und mittlere Betriebe nicht von der Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen betroffen sind.“<sup>109</sup>

Der Betrieb der Mitunternehmerschaft umfasst auch die Ebene der Mitunternehmer. Einseitig durch einzelne Mitunternehmer verursachte Zinsaufwendungen, wie z.B. die Sonderbetriebsausgaben eines Mitunternehmers aus der Refinanzierung des Erwerbs des Anteils an der Personengesellschaft, beeinflussen den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft<sup>110</sup> und damit die für die Anwendung der Zinsschranke erheblichen Zinsaufwendungen. Zinsaufwendungen im Sinne der Zinsschranke sind Vergütungen

---

<sup>106</sup> Ohne aber „gravierend“ näher zu konkretisieren: *Rödder*, Beihefter zu DStR 2007, Nr. 40, 1 (Fßn. 40).

<sup>107</sup> § 4h Abs. 2 EStG ist auf solche Körperschaften anwendbar, die über ein Grund- oder Stammkapital verfügen, also nur Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA, SE).

<sup>108</sup> Nach dem „Alles-oder-nichts-Prinzip“ greift bei einem Zinssaldo bis zu 3 Mio. Euro die Zinsschranke nicht ein; ab einem Zinssaldo von 3 Mio. Euro ist auf den gesamten Zinsaufwand die Zinsschranke anzuwenden. Dies führt an der Schwelle zu einem deutlichen Anstieg der Steuerbelastung.

<sup>109</sup> BT-Drs. 16/4841, S. 48. Kritisch *Middendorf/Stegemann*, INF 2007, 305 (307).

<sup>110</sup> BMF vom 4.7.2008, IV C 7 – S 2742 – a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 51; *van Lishaut/Schumacher/Heinemann*, DStR 2008, 2341 (2342).

für Fremdkapital (§ 4h Abs. 3 S. 2 EStG). Ein Überschreiten der Freigrenze durch Zinserträge aus Verträgen mit Dritten im Sonderbetriebsvermögensbereich einzelner Gesellschafter führt damit zu fremdbestimmten Steuerwirkungen.

### **(2) Konzernklausel – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG**

Die Abzugsbeschränkung des § 4h Abs. 1 S. 1 EStG findet auf die Zinsaufwendungen im betreffenden Gewinnermittlungszeitraum und den Abzug eines eventuell vorhandenen Zinsvortrags nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG keine Anwendung, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört. Folglich können in diesem Fall grundsätzlich sämtliche Zinsaufwendungen abgezogen werden.

Dieser sogenannten Konzernklausel liegt ein eigenständiger, sogenannter „erweiterter Konzernbegriff“ zu Grunde.<sup>111</sup> Als konzernzugehörig gelten nach § 4h Abs. 3 S. 5 EStG solche Betriebe, für die ein Konsolidierungswahlrecht besteht. Darüber hinaus sind in Anlehnung an die Formulierung des IAS 27 auch solche Betriebe konzernzugehörig, deren Geschäfts- und Finanzpolitik durch einen anderen Betrieb einheitlich bestimmt werden kann (§ 4h Abs. 3 S. 6 EStG). Als Konzern gilt damit schon die beherrschende Beteiligung einer natürlichen Person an zwei Betrieben.<sup>112</sup> Durch den Hinzuerwerb von Gesellschaftsanteilen eines einzelnen Gesellschafters kann ein solcher weiterer Betrieb das Merkmal des Konzerns i.S.d. Konzernklausel erfüllen und damit einseitig die Ausnahme von der Zinsbeschränkung nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG verhindern.<sup>113</sup>

### **(3) Escapeklausel – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG**

Die Abzugsbeschränkung des § 4h Abs. 1 S. 1 EStG findet nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG auch auf konzernzugehörige Betriebe keine Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vo-

---

<sup>111</sup> BT-Drs. 16/4841, 50; BMF vom 4.7.2008, IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 59; Köhler, in: Die Unternehmensteuerreform 2008, S. 106 (S. 118); Blumenberg/Lechner, in: Unternehmensteuerreform, S. 134.

<sup>112</sup> BMF vom 4.7.2008, IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718.

<sup>113</sup> Schaaf/Engler, EStB 2009, 173 (175).

rangegangenen Abschlussstichtags größer ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns oder diese um nicht mehr als einen Prozentpunkt unterschreitet. Bei dieser sogenannten Escapeklausel ist der Konzernbegriff und die Konzernzugehörigkeit neben der Ausnahmeregelung des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG auch für den Eigenkapitalvergleich i.R.d. Berechnung der Konzerneigenkapitalquote konzernzugehöriger Betriebe nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG heranzuziehen. Nach § 4h Abs. 2 S. 1 EStG ist die Konzerneigenkapitalquote für den Betrieb auf der Grundlage des Jahresabschlusses zu ermitteln. Für den Konzern geschieht dies auf der Grundlage des Konzernabschlusses, der den Betrieb umfasst. Die Konzerneigenkapitalquote bezeichnet damit das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme im Abschluss für den Konzern zum vorangegangenen Abschlussstichtag.<sup>114</sup>

I.R.d. Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs ist das Eigenkapital des Jahresabschlusses unter anderem nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c S. 7 EStG um Sonderbetriebsvermögen zu erhöhen, sofern der Betrieb einer Mitunternehmerschaft betroffen und das Sonderbetriebsvermögen im Konzernabschluss enthalten ist. Entscheidend ist, dass dabei wiederum die Sonderbetriebsvermögen zu berücksichtigen sind. Bei positivem Sonderbetriebsvermögen ist auch die Bilanzsumme entsprechend anzupassen.<sup>115</sup> Bei negativem Sonderbetriebsvermögen mindert sich das Eigenkapital des Betriebs der Mitunternehmerschaft.<sup>116</sup> Die Escapeklausel des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c S. 7 EStG unterliegt damit dem Einfluss der einzelnen Mitunternehmer, die mittels positiven oder negativen Sonderbetriebsvermögen entscheidenden – für die weiteren Mitunternehmer fremdbestimmten – Einfluss auf das Eigenkapital des Betriebs und damit auf die Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung haben.

#### **(4) Quotaler Untergang des Zinsvortrags – § 4h Abs. 5 S. 2 EStG**

Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebs geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag nach § 4h Abs. 5 S. 1 EStG unter. Der Untergang des Zinsvor-

---

<sup>114</sup> Förster, in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl. 2009, Exkurs: § 4h EStG, Rdnrn. 74, 98.

<sup>115</sup> BMF vom 4.7.2008, IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 76.

<sup>116</sup> Köhler, DStR 2007, 597 (601).

trags lässt dabei aber neben die Betriebsbezogenheit der Zinsschranke und des Zinsvortrags auch ein personales Element treten.<sup>117</sup> Der Zinsvortrag geht nach dem Wortlaut des § 4h Abs. 5 S. 2 EStG anteilig mit der Quote unter, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt war, sobald ein Mitunternehmer aus einer Gesellschaft ausscheidet.<sup>118</sup> Nach der Gesetzesbegründung sind in diesem Fall die Grundsätze des § 10a GewStG heranzuziehen.<sup>119</sup> Nach § 10a S. 4 GewStG ist für den Anteil des untergehenden Zinsvortrags der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel im Wirtschaftsjahr der Entstehung der nicht abgezogenen Zinsen entscheidend. Dem Ausscheiden eines Mitunternehmers können deshalb Drittwirkungen zukommen, wenn Zinsvorträge aus Zinsaufwendungen im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers stammen.<sup>120</sup>

Ein entstandener Zinsvortrag geht unabhängig von der Verursachung des Zinsvortrags<sup>121</sup> auch dann anteilig unter, sofern ein Mitunternehmer, der den Aufwand letztlich nicht getragen hat, aus der Gesellschaft ausscheidet.<sup>122</sup> Der scheidende Mitunternehmer bewirkt demnach einen – für die weiteren Mitunternehmer fremdbestimmten – Untergang des Zinsvortrages, den er selbst nicht verursachte. Aufgrund der unmittelbaren Auswirkungen eines potentiellen Untergangs des Zinsvortrages auf die zuzurechnenden Einkünfte erlangen auch hier die Auswirkungen auf Gesellschafterebene besonderes Gewicht.<sup>123</sup>

#### **dd) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen**

Auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eines einzelnen Gesellschafters kann der Gewerbesteuer unterliegen. Steuer-

<sup>117</sup> Förster, in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl. 2009, Exkurs: § 4h EStG, Rdnr. 181.

<sup>118</sup> Vgl. BMF vom 4.7.2008, IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 52; van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, 2341 (2344).

<sup>119</sup> BT-Drs. 16/4841, 50.

<sup>120</sup> BMF vom 4.7.2008, IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 52; Schaden/Käshammer, BB 2007, 2317 (2320). Zu gesellschaftsvertraglichen Regelungen Rodewald/Pohl, DStR 2008, 724 (727).

<sup>121</sup> Förster, in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl. 2009, Exkurs: § 4h EStG, Rdnr. 185.

<sup>122</sup> Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Zinsaufwand aus dem Sonderbetriebsvermögen eines der verbleibenden Gesellschafter stammt.

<sup>123</sup> Schaaf/Engler, EStB 2009, 173 (175).

schuldner ist dabei nach § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG die Gesellschaft selbst, sofern die Tätigkeit einen Gewerbebetrieb darstellt. Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist flankiert von Regelungen, die fremdbestimmte Steuerwirkungen hervorrufen. Mustert man die einschlägigen Regelungen daraufhin, welche eine Divergenz zwischen Verursachungs- und Auswirkungsebene aufweisen, fallen insbesondere folgende Regelungen auf:

### **(1) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen – § 7 GewStG**

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu § 7 S. 1 GewStG gehören bei natürlichen Personen und Mitunternehmerschaften Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs grundsätzlich nicht zum Gewerbeertrag. Dies ergebe sich aus dem Wesen der Gewerbsteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer.<sup>124</sup> Herrscht indes auf Seiten des Veräußerers und Erwerbers Personenidentität der Mitunternehmer, unterliegt der Veräußerungsgewinn der Gewerbsteuer, § 16 Abs. 2 S. 3 EStG i.V.m. § 7 S. 1 GewStG.<sup>125</sup>

Zum Gewerbeertrag zählen nach § 7 S. 2 GewStG<sup>126</sup> auch Gewinne aus der Veräußerung und der Aufgabe eines Betriebs oder eines Teilbetriebs. Eine derartige Veräußerung unterliegt der Gewerbsteuer, welche nach § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG von der Personengesellschaft als Steuerschuldner zu tragen ist.<sup>127</sup> Steuerschuldner ist die Personengesellschaft. Veräußert nur einer von mehreren Mitunternehmern seinen Anteil, belastet die durch die Veräußerung entstehende Gewerbsteuer die Mitgesellschafter.

Für die Praxis des Unternehmenskaufs bedeutet dies für den Erwerber der Mitunternehmeranteile, dass die von ihm erworbene Personengesellschaft sich einer unter Umständen erheblichen Gewerbsteuerlast ausgesetzt

---

<sup>124</sup> BFH vom 17.3.2010, IV R 41/07, BStBl. II 2010, S. 977.

<sup>125</sup> BFH vom 15.6.2004 - VIII R 7/01, BStBl II 2004, S. 754. Anhängiges Verfahren BFH – IV R 59/11.

<sup>126</sup> Zur Vereinbarkeit des § 7 S. 2 GewStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz BFH vom 22.7.2010 – IV R 29/07, BStBl II 2011, S. 511.

<sup>127</sup> BFH vom 15.6.2004 - VIII R 7/01, BStBl II 2004, S. 754; *Rödler/Schumacher*, DStR 2001, 1685 (1689); *Bonertz*, DStR 2002, 795 (796 f.); *Füger/Rieger*, DStR 2002, 933 (935 f.). A.A. *Günkel/Levedag*, FR 2004, 261 (263).

sieht.<sup>128</sup> Damit trägt nicht der Veräußerer, sondern der Erwerber die Steuerlast. Dieser Vorgang benachteiligt den Erwerber und – soweit vorhanden – die verbleibenden Gesellschafter der Personengesellschaft, was für letztere eine gewerbsteuerliche Drittwirkung bedeutet.<sup>129</sup>

### **(2) Veräußerung von Mitunternehmerteilanteilen – § 16 Abs. 1 S. 2 EStG**

Die Gewerbesteuer erfasst grundsätzlich nur den laufenden Gewinn.<sup>130</sup> Nach § 16 Abs. 1 S. 2 EStG zählen auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erzielt werden, zu den laufenden Gewinnen.<sup>131</sup> Neben dem damit entfallenden Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und der Nichtgewährung des ermäßigten Steuersatzes führt diese gesetzliche Einstufung insbesondere zu einer Berücksichtigung im Rahmen des § 7 GewStG. Die dadurch entstehende Gewerbesteuer ist nicht etwa von dem veräußernden Mitunternehmer, sondern von der Personengesellschaft als Schuldnerin der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG) zu tragen. Die Veräußerung eines Mitunternehmerteilanteils verursacht dadurch eine Fremdbestimmung.

### **(3) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen im Rahmen von Umstrukturierungen – § 18 Abs. 3 S. 2 UmwStG**

§ 18 UmwStG regelt die gewerbsteuerlichen Folgen der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen im Anschluss an Umstrukturierungen. Dabei stellt dessen Abs. 3 eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift dar.<sup>132</sup> Die

<sup>128</sup> *Füger/Rieger*, DStR 2002, 933 (936).

<sup>129</sup> *Füger/Rieger*, DStR 2002, 933 (936). Im Ergebnis ebenso und mit Formulierungsvorschlag einer Steuerklausel *Carlé/Demuth*, KÖSDI 2008, 15979 (15980). Zu den gesellschafts- und kaufvertraglichen Gestaltungsmöglichkeiten zur (nachträglichen) Herbeiführung einer sachgerechten Verteilung der Gewerbesteuerlast bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, siehe auch *Scheifele*, DStR 2006, 253; *Roser*, EStB 2003, 157.

<sup>130</sup> Bereits RFH vom 1.12.1937 - VI 688/37, RStBl. 1938, S. 356 (S. 357).

<sup>131</sup> Der Gesetzgeber begründet diese Änderung mit der fehlenden Aufdeckung aller stillen Reserven anlässlich einer Teilveräußerung. Daher Zweifel an der steuersystematischen Rechtfertigung der Begünstigung der Veräußerung eines Mitunternehmerteilanteils, aber i.E. aus Gründen der Rechtssicherheit an ihr festhaltend BFH vom 18.10.1999 - GrS 2/98, BStBl II 2000, S. 123.

<sup>132</sup> *Klingberg*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 18, Rdnr. 34. Zum gewerbsteuerlichen Gestaltungspotenzial und den überschießenden Wirkungen des § 18 Abs. 3 UmwStG vgl. *Kraft*, IStR 2012, 528 (529). Da die Bestimmung sämtliche stillen Reserven des im

Regelung sieht vor, dass bei Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung der Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt. Nach § 18 Abs. 3 S. 2 UmwStG unterliegt der Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn auch dann der Gewerbesteuer, wenn ein Teilbetrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder ein Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert wird. Nach dem Sinn und Zweck des § 18 Abs. 3 UmwStG unterliegt ein Veräußerungsgewinn innerhalb der Fünfjahresfrist auch dann der Gewerbesteuer, wenn die übernehmende Personengesellschaft oder natürliche Person nicht gewerbesteuerpflichtig ist.<sup>133</sup> Schuldner der aufgrund von § 18 Abs. 3 UmwStG entstehenden Gewerbesteuer ist die übernehmende Personengesellschaft.<sup>134</sup> Veräußert nun der einzelne Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil oder gibt diesen auf, erhöht sich jedoch der Gewerbeertrag der Personengesellschaft insgesamt. Damit hat diese Handlung einen Einfluss auf die Steuerlast der steuerpflichtigen Personengesellschaft insgesamt, ohne dass diese die Möglichkeit der Einflussnahme auf den einzelnen Mitunternehmer hat.

#### **ee) Abzugsbeschränkungen**

Ein weiterer Bereich, der nachhaltig von fremdbestimmten Steuerwirkungen betroffen ist, ist das einseitige Hervorrufen steuerlicher Abzugsbeschränkungen. Namentlich sind hier die einkommensteuerlichen Abzugsverbote sowie Beschränkungen der Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge zu nennen.

#### **(1) Betriebsausgabenabzug für Schuldzinsen – § 4 Abs. 4a EStG**

Die Finanzierung der unternehmerischen Tätigkeit, insbesondere die Frage, ob und inwieweit eine Außenfinanzierung durch Fremdkapital notwen-

---

Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung vorhandenen Betriebsvermögens erfasst, spricht *Kraft* von einem „Strafsteuercharakter“ der Norm.

<sup>133</sup> *Bohnhardt*, in: Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 18, Rdnr. 135.

<sup>134</sup> OFD Koblenz vom 27.12.2004 - G 1421 A, DStR 2005, 194.

dig ist, steht zur Disposition des Steuerpflichtigen. Ob Schuldzinsen<sup>135</sup> aus einem betrieblichen Kredit auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden können, wenn dieser für private Zwecke in Anspruch genommen wurde, wird unter dem Begriff des Schuldzinsenabzugs diskutiert. Die Entwicklung der Schuldzinsrechtsprechung<sup>136</sup> – unter Berücksichtigung des Grundgedankens der unternehmerischen Finanzierungsfreiheit – ermöglicht grundsätzlich eine Verschiebung privater Schuldzinsen in den betrieblichen Bereich. Um der rechtsmissbräuchlichen Verlagerung von privaten Schuldzinsen in den betrieblichen Bereich, mithin einer steuerlich wirksamen Fremdfinanzierung, entgegenzuwirken, wurde mit dem StEntlG 1999 ff./StBerG 1999 § 4 Abs. 4a EStG in das Einkommensteuergesetz eingefügt.<sup>137</sup> Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG ist es, zu verhindern, dass Schuldzinsen für Darlehen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, die zwar formal der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, der Sache nach jedoch der Finanzierung von Entnahmen dienen.<sup>138</sup> § 4 Abs. 4a EStG konkretisiert den Betriebsausgabenabzug für Schuldzinsen.<sup>139</sup> Nach § 4 Abs. 4a S. 1 EStG ist der Schuldzinsenabzug eingeschränkt, soweit er auf Überentnahmen entfällt. Der Unternehmer soll nicht mehr die gesamten Betriebseinnahmen, sondern lediglich den im Unternehmen erwirtschafteten Gewinn sowie die geleisteten Einlagen entnehmen können. Nur solange positives Kapital vorhanden ist, sind betrieblich veranlasste Schuldzinsen in voller Höhe abzugsfähig.<sup>140</sup> Sobald Überentnahmen vorliegen, ist der Betriebsausgabenabzug der Schuldzinsen gem. § 4 Abs. 4a S. 1 EStG eingeschränkt. Eine solche Überentnahme ist nach der Definition in § 4 Abs. 4a S. 2 EStG der Betrag, um den die Ent-

---

<sup>135</sup> Das EStG enthält keine Definition des Schuldzinsbegriffs. Schuldzinsen können sowohl steuerlich wirksame Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) oder Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG) als auch Aufwendungen der privaten Lebensführung sein.

<sup>136</sup> Die Rspr. des BFH vom 4.7.1990 - GrS 2/88, GrS 3/88, BStBl. II 1990, S. 817; vom 8.12.1997, GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, S. 193 führte in der Praxis zunächst zum sog. Zwei-Konten-Modell, wodurch private in betriebliche Schuldzinsen umqualifiziert werden konnten. Mit BFH vom 5.3.1991 - VIII R 93/84, BStBl. II 1991, S. 516 wurden diese für Einzelunternehmer geltenden Grundsätze über die gemischten Kontokorrentkonten auch für Personengesellschaften zugelassen.

<sup>137</sup> Vgl. BFH vom 3.3.2011 - IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688, Rdnr. 32a.

<sup>138</sup> BFH vom 3.3.2011 - IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688, Rdnr. 35.

<sup>139</sup> Dies ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut sowie durch die systematische Stellung direkt im Anschluss an die Definition des Betriebsausgabenbegriffs gem. § 4 Abs. 4 EStG.

<sup>140</sup> Vgl. BFH vom 3.3.2011 - IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688, Rdnr. 32a.

nahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Zur Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen werden nach § 4 Abs. 4a S. 3 EStG periodenübergreifend auch die Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre berücksichtigt.

Die Personengesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt dient der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG. Daher sollte der Schuldzinsabzug nach früherer Rechtsprechung sowie nach Auffassung der Finanzverwaltung und der Literatur kumuliert für alle Gesellschafter der Mitunternehmerschaft auf der Gesellschaftsebene ermittelt werden.<sup>141</sup>

Folge dieser betriebsbezogenen Betrachtungsweise ist, dass auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft unter Einbeziehung von Sonder- und Ergänzungsbilanzen sowie auf die Summe der Entnahmen und Einlagen aller Gesellschafter abgestellt und der Hinzurechnungsbetrag nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt wurde. Auch ein etwaig durch Überentnahmen entstandener negativer Saldo wurde nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel allen Gesellschaftern zugerechnet. Der die Überentnahmen tätige Gesellschafter wurde indes begünstigt und verursachte so fremdbestimmte Steuerwirkungen.

Indem der BFH nunmehr der gesellschafterbezogenen Auslegung des § 4 Abs. 4a EStG folgt<sup>142</sup>, wird einerseits der Gesamthandsbereich aufgeteilt und andererseits auch der Sonder- und Ergänzungsbereich für jeden Gesellschafter berücksichtigt. Der Begriff der Überentnahme gem. § 4 Abs. 4a S. 2 EStG ist nach den „individuellen Verhältnissen des einzelnen Gesellschafters“<sup>143</sup> zu bestimmen. Dieses Grundverständnis des BFH, nach dem der Mitunternehmer einerseits dem mitunternehmerischen Verbund angehört, andererseits aber in eigener Person als Subjekt der Gewinnerzielung anzusehen ist, durchbricht den Grundsatz der einheitlichen Gewinnermittlung zugunsten der Ziel- und Zweckverfolgung des § 4 Abs. 4a EStG.<sup>144</sup> Nur durch die gesellschafterbezogene Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG kann das Normziel erreicht werden. Entnahmen aus

---

<sup>141</sup> BMF, vom 17.11.2005 - IV B2-S 2144-50/05, Rdnr. 30, BStBl. I 2005, S. 1019; *Friedemann*, Schuldzinsenabzug, S. 102.

<sup>142</sup> Seit BFH vom 29.3.2007 - IV R 72/02, BStBl. II 2008, S. 420. Die Finanzverwaltung folgt diesem Urteil: BMF vom 7.5.2008 - IV B 2 - S 2144/07/0001, DOK 200810201374, BStBl. I 2008, S. 588. So bereits *Reiß*, StuW 2000, 410.

<sup>143</sup> BFH vom 29.3.2007 - IV R 72/02, BStBl. II 2008, S. 420.

<sup>144</sup> Vgl. BFH vom 29.3.2007 - IV R 72/02, BStBl. II 2008, S. 420.

dem Sonderbetriebsvermögen sowie aus der Gesamthandsbilanz führen zu einer Verminderung des Gesamtkapitals des Gesellschafters und somit zu einer individuellen Tatbestandsverwirklichung des § 4 Abs. 4a EStG.<sup>145</sup> Hervorzuheben ist, dass das auslösende Moment der Überentnahme dabei nicht in der Sphäre der Gesellschaft, sondern auf Ebene des Gesellschafters entsteht. Durch die vor diesem Hintergrund folgerichtige gesellschaftlerbezogene Betrachtungsweise werden unmittelbar aus der Einkommensteuer resultierende fremdbestimmte Steuerwirkungen vermieden.<sup>146</sup>

Durch die gesetzgeberische Entscheidung, die nicht abziehbaren Zinsen der Gesellschafter über § 7 S. 1 GewStG bei der Bemessung der Gewerbesteuer zu berücksichtigen, wird indes eine fremdbestimmte Steuerwirkung forciert. Die dadurch entstehende Gewerbesteuer ist von der Personengesellschaft als Schuldnerin der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG) zu tragen und verursacht eine durch das individuelle Entnahmeverhalten bedingte Fremdbestimmung.

Ähnliches gilt für § 4 Abs. 5 EStG. Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG dürfen den Gewinn nicht mindern. Werden nicht abzugsfähige Betriebsausgaben durch einen Gesellschafter hervorgerufen, werden diese zwar einkommensteuerrechtlich sachgerecht abgebildet, jedoch werden hier wiederum über § 7 S. 1 GewStG der Gewerbeertrag der Personengesellschaft insgesamt erhöht und im Ergebnis eine gewerbesteuerrechtliche fremdbestimmte Steuerwirkung hervorgerufen.

## **(2) Kürzung um Gewinne aus Anteilen an (ausländischen) Kapitalgesellschaften – § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG**

§ 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG regeln die Kürzung um die Gewinne aus Anteilen an (ausländischen) Kapitalgesellschaften bei der Bemessung der Gewerbesteuer. Durch die Vorschriften wird eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne vermieden. Unter diesem so-

---

<sup>145</sup> Vgl. BFH vom 29.3.2007 - IV R 72/02, BStBl. II 2008, S. 420.

<sup>146</sup> Vgl. FG Münster vom 27.09.2002, EFG 2003, 74; BMF vom 17.11.2005 - IV B 2 - S 2144- 50/05, BStBl. I 2005, S. 1019, Rdnr. 30 ff.; *Friedemann*, Schuldzinsenabzug, S. 102; *Hegemann/Querbach*, DStR 2000, 408 (414).

genannten Schachtel“privileg“<sup>147</sup> versteht man die Vergünstigung, die einer Person zukommt, die direkt oder indirekt zu einem qualifizierten Anteil an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist.<sup>148</sup>

Ist der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft eine Personengesellschaft, deren Beteiligung unter 15% liegt, werden die Dividenden grundsätzlich zu 100% mit Gewerbesteuer belastet. Ab einer Beteiligungsquote von 15% schaffen § 9 Nr. 2a (nationales gewerbesteuerliches Schachtelprivileg) und Nr. 7 (internationales Schachtelprivileg) GewStG ein gewerbesteuerliches Schachtelprivileg. Es erfolgt in diesem Fall keine Belastung der Dividenden mit Gewerbesteuer. Sind die Gesellschafter einer Personengesellschaft an dem Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt und gehören die Anteile zum notwendigen (Sonder-)Betriebsvermögen der Personengesellschaft, werden diese bei der Berechnung der Beteiligungsquote von 15% berücksichtigt. Dadurch kann das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg – als positive fremdbestimmte Steuerwirkung – herbeigeführt werden.

### **(3) Gewerbeverlust – § 10a GewStG**

Aufgrund des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer<sup>149</sup> ist der Abzug des Gewerbeverlustes bei Personengesellschaften an den jeweiligen Gewerbebetrieb (Unternehmensidentität<sup>150</sup>) und damit auch an dessen Unternehmer (Unternehmeridentität<sup>151</sup>) gebunden. Der Gewerbeverlust muss bei demjenigen Unternehmen entstanden sein, dessen Gewerbeertrag im Anrechnungsjahr gekürzt werden soll und ist weiterhin an die Person geknüpft, die den Verlust erlitten hat. Wegen der mitunternehmensbezoge-

---

<sup>147</sup> Der Begriff des Privilegs ist missverständlich, da die Regelung lediglich eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne beim Gesellschafter und bei der Kapitalgesellschaft vermeidet.

<sup>148</sup> Gosch, in: Blümich, § 9 GewStG, 121. Aufl. 2014, Rdnr. 161.

<sup>149</sup> Das Gesetz kennt subjektive Durchbrechungen wie z.B. §§ 8 Nr. 9; 10a S. 3 GewStG.

<sup>150</sup> BFH vom 19.12.1984 - I R 165/80, BStBl. II 1985, S. 403; BFH vom 24.4.1990 - VIII R 424/83, BFH/NV 1991, 804. Beurteilungsmaßstab ist der sachliche, insbes. der wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Zusammenhang, wobei auf das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung abgestellt wird.

<sup>151</sup> BVerfG vom 10.7.2009 - 1 BvR 1416/06; BFH vom 3.5.1993 - GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616. A. A. Finkbeiner, DB 1993, 2201 (2202); Söffing, DB 1994, 747 (748).

nen Ermittlung<sup>152</sup> entfällt dementsprechend der gewerbsteuerliche Verlustabzug beim Ausscheiden<sup>153</sup> einzelner Gesellschafter einer Personengesellschaft, soweit der Fehlbetrag anteilig den ausgeschiedenen Gesellschaftern zuzurechnen war.<sup>154</sup> Dieser quotale Untergang der gewerbsteuerlichen Verlustvorträge stellt bei den Altgesellschaftern eine fremdbestimmte Steuerwirkung dar.

#### ff) Behaltefristen

Eine weitere Kategorie, die stark unter dem Einfluss der fremdbestimmten Steuerwirkungen steht, sind die Behaltefristen. Der Gesetzgeber hat in den letzten Jahren zahlreiche Gesetzesbestimmungen, insbesondere die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen für Vermögensübertragungen, verstärkt mit Behaltefristen<sup>155</sup> versehen.

Eine Behaltefrist bringt zum Ausdruck, dass der Erhalt einer Steuervergünstigung auch daran geknüpft ist, dass der Erwerber das Erlangte nicht ganz oder anteilig in einem jeweils näher definierten Zeitraum veräußert oder eine etwaig als schädlich angesehene Ersatzhandlung vornimmt. Unter einem Verstoß gegen eine solche Behaltefrist i.S.d. Arbeit wird der Wegfall gewährter Steuervergünstigungen und damit eine (nachteilige) Nachversteuerung aufgrund der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes oder eines sonstigen Verstoßes gegen die steuerlichen Nutzungs- und Verwendungsaufgaben innerhalb eines näher bestimmten Zeitraums verstanden.<sup>156</sup> Mit Blick auf die verschiedenen Behaltefristen tangieren insbesondere die im Folgenden beschriebenen den fremdbestimmten Bereich.

---

<sup>152</sup> BFH vom 3.5.1993 - GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616.

<sup>153</sup> Selbst eine weiterhin bestehende indirekte Beteiligung führt zu einer anteiligen Versagung des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags, BFH vom 26.6.1996 - VIII R 41/95, BStBl. II 1997, S. 179.

<sup>154</sup> BFH vom 3.5.1993 - GrS II/92, BStBl. II 1993, S. 616; vom 12.6.1996 - IV B 133/45, BStBl. II 1997, S. 82; *Herzig/Förster/Förster*, DStR 1996, 1025.

<sup>155</sup> Teilweise auch „Sperrfrist“ genannt.

<sup>156</sup> I.d.S. auch *Korn/Fuhrmann*, KÖSDI 2001, 12845 (12846); *Wachter*, ErbStB 2003, 20. Zur Besteuerung von Drittverhalten i.R.v. Behalte-/Sperrfristen: *Crezelius*, FR 2002, 805.

**(1) Aufgabe des Betriebs – § 16 Abs. 3 S. 3 EStG**

Werden im Zuge einer Realteilung<sup>157</sup> einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer (Realteiler) übertragen, sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit den Buchwerten anzusetzen. Werden dagegen bei einer Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter (zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen) innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung nach der Übertragung veräußert oder entnommen, ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen (§ 16 Abs. 3 S. 2 und 3 EStG).<sup>158</sup> § 16 Abs. 3 S. 2 HS 2 EStG ordnet ausdrücklich die Buchwertfortführung bei dem die Wirtschaftsgüter übernehmenden Mitunternehmer an, der damit in die Rechtsstellung der Mitunternehmerschaft einrückt.

Zwar ist der Begriff der Realteilung nicht definiert, im Steuerrecht wird die Realteilung ihrem Wesen nach aber stets als eine Aufgabe des Betriebs durch die Gesellschafter angesehen.<sup>159</sup> Den Gesellschaftern einer Personengesellschaft steht es frei, zu vereinbaren, dass die Auseinandersetzung nach Auflösung der Gesellschaft statt durch Liquidation durch Zuteilung der einzelnen Vermögensgegenstände der Gesellschaft an die Gesellschafter (Realteilung) zur Erfüllung des Auseinandersetzungsanspruchs der Miteigentümer vorgenommen wird.<sup>160</sup> Gegenstand einer Realteilung ist dabei das gesamte Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, einschließlich des Sonderbetriebsvermögens der einzelnen Realteiler.<sup>161</sup> Eine Realteilung liegt auch vor, wenn sich im Gesamthandsver-

---

<sup>157</sup> Zu der Anwendung von § 16 Abs. 3 S. 2 bis 4 EStG, BMF vom 28.2.2006 - IV B 2-S 2242-6/06, BStBl. I 2006, S. 228. Vgl. *Heß*, DStR 2006, 777.

<sup>158</sup> Die grundsätzliche Steuerneutralität ist dadurch abhängig von der Behaltefrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG.

<sup>159</sup> BFH vom 10.12.1991 - VIII R 69/86, BStBl. II 92, S. 385.

<sup>160</sup> *Schallmoser*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 16 EStG, Rdnr. 270.

<sup>161</sup> BMF vom 28.2.2006 - IV B 2-S 2242-6/06, BStBl. I 2006, S. 228.

mögen nur unwesentliche Wirtschaftsgüter, im Sonderbetriebsvermögen hingegen alle wesentlichen Betriebsgrundlagen befinden.<sup>162</sup>

Voraussetzung für die Buchwertfortführung ist, dass das übernommene Betriebsvermögen – auch das Sonderbetriebsvermögen – nach der Realteilung weiterhin Betriebsvermögen bleibt. Eine schädliche Entnahme oder Veräußerung i.S.d. § 16 Abs. 3 S. 3 EStG führt zu einer rückwirkenden Aufdeckung der in den veräußerten oder entnommenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven. Entscheidend ist, dass diese schädliche – mangels Einflussmöglichkeit der weiteren Mitunternehmer fremdbestimmte – Entnahme oder Veräußerung ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung darstellt (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO). Die schädliche Verfügung führt rückwirkend über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zum Ansatz des gemeinen Werts in der abgebenden Mitunternehmerschaft. Dieser Gewinn wird aber nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel der Personengesellschaft angesetzt.<sup>163</sup> Daher erfolgt die schädliche Verfügung des Realteilers zu Lasten der übrigen Realteiler/Mitunternehmer.<sup>164</sup> Durch eine solche schädliche Verfügung realisieren schließlich alle ehemaligen Gesellschafter einen Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn. Hervorzuheben ist, dass dieser Vorgang auch die Gesellschafter betrifft, die das Wirtschaftsgut im Rahmen der Realteilung gar nicht erhalten haben, obwohl sie die Handlungen des veräußernden bzw. entnehmenden Gesellschafters nicht beeinflussen können und sie tatsächlich auch keinen Gewinn realisieren.<sup>165</sup>

## **(2) Veräußerung von Anteilen an Körperschaften nach Realteilung – § 16**

### **Abs. 5 EStG**

§ 16 Abs. 5 EStG schließt die Körperschaftsteuerbefreiung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen (§ 8b Abs. 2 KStG) aus, soweit in den veräußerten Anteilen stille Reserven verhaftet sind, die bei vorausgegangenen Einbringungsvorgängen oder gleichgestellten Ereignissen durch Buch- oder Zwischenwertansatz steuerlich nicht erfasst wur-

---

<sup>162</sup> BFH vom 23.3.1995 - IV R 93/93, BStBl. II 1995, S. 700.

<sup>163</sup> BMF vom 28.2.2006 - IV B 2-S 2242-6/06, BStBl. I 2006, S. 228; *Crezelius*, FR 2002, 805 (806); *Heß*, DStR 2006, 777 (781 f.).

<sup>164</sup> Im Ergebnis ebenso *Crezelius*, FR 2002, 805 (806).

<sup>165</sup> *Heß*, DStR 2006, 777 (781).

den. § 16 Abs. 5 EStG erfasst i.R.d. Realteilung, vorgenommene Übertragungen von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen von einer nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Mitunternehmerschaft auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Mitunternehmer, bei dem Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften u. a. körperschaftsteuerbefreit sind. Nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG sind die Buchwerte anzusetzen, an die auch der übernehmende Mitunternehmer gebunden ist. Bei einem Verkauf dieser Anteile innerhalb von sieben Jahren sind die Anteile an der übertragenen Kapitalgesellschaft abweichend von dem Grundsatz des Buchwertansatzes nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG rückwirkend mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Anteilsübertragungen werden insoweit – wie auch bei § 16 Abs. 3 S. 3 EStG – als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO behandelt und nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die ehemaligen Mitunternehmer verteilt. An dieser Fremdbestimmung ändert auch der Verweis des § 16 Abs. 5 HS 2 nichts. Zwar verweist dieser auf § 22 Abs. 2 S. 3 UmwStG, dessen sog. Siebtel-Regelung dazu führt, dass der Veräußerungsgewinn um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Zeitpunkt der Anteilsübertragung i.R.d. Realteilung abgelaufene Zeitjahr vermindert wird.<sup>166</sup> Dennoch haben die übrigen Mitunternehmer auf den rückwirkenden Realteilungsgewinn keinen Einfluss.

### **(3) Unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts – § 6 Abs. 5 S. 4 EStG**

In der Ausgestaltung des § 6 Abs. 5 EStG findet sich eine unklare Konzeption. Nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG gilt Satz 1 der Vorschrift entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird. Liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG vor, ist das Wirtschaftsgut grundsätzlich mit dem Buchwert anzusetzen. Zweck dieser Regelung ist es, die Möglichkeit steuerneutraler Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf einen ande-

---

<sup>166</sup> Die Wahrscheinlichkeit, der ursprüngliche Übertragungsvorgang solle im Grunde nur dazu dienen, eine nachfolgende (begünstigte) Veräußerung vorzubereiten, ist umso geringer, je weiter die Sperrfrist abgelaufen ist; vgl. BT-Drs. 16/2710 II. Bes. Teil zu Art. 6 zu § 22 Allgemeines.

ren Rechtsträger zum Buchwert auf die Fälle zu beschränken, in denen die Übertragung ausschließlich zum Zwecke der Unternehmensumstrukturierung und Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in anderer Form erfolgt.<sup>167</sup> Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen ist dieser zwingende Buchwertansatz nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG beim Übernehmer mit einer Behaltefrist verknüpft. Bei Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb der Behaltefrist wird unwiderlegbar vermutet, dass die Übertragung nicht der Umstrukturierung diene.<sup>168</sup> Entnahmen oder Veräußerungen des übertragenen Wirtschaftsguts durch den Übernehmer innerhalb der Behaltefrist führen rückwirkend (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) auf den Zeitpunkt der letzten Übertragung zu einem Ansatz des Teilwerts. Eine Ausnahme gilt nur, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch die Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz dem Übertragenen zugeordnet worden sind. Die Behaltefrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungs-/Feststellungszeitraum der Übertragung.<sup>169</sup> Die Behaltefrist- und Missbrauchsverhinderungsregelung des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG kehrt das Gebot der Buchwertfortführung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG um und führt so zu einem zwingenden Teilwertansatz, wenn innerhalb von drei Jahren ab dem vorangegangenen Übertragungsvorgang die Vermutung nahe liegt, dass die vermeintlich steuerneutrale Übertragung lediglich dazu dienen sollte, eine anschließende Realisierung der stillen Reserven durch einen anderen Rechtsträger vorzubereiten (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG).<sup>170</sup> Ausfluss der Regelung ist aber eine in der Person des Rechtsvorgängers bzw. der Personenmehrheit (als Rechtsvorgängerin) stattfindende fremdbestimmte Gewinnrealisierung.<sup>171</sup> Überträgt nämlich ein Mitunternehmer gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsver-

---

<sup>167</sup> BR-Drs. 638/01, 50.

<sup>168</sup> BR-Drs. 638/01, 50. Die Sperrfrist wird durch jede nachfolgende Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG neu ausgelöst und tritt somit an die Stelle der bisherigen Sperrfrist.

<sup>169</sup> Wurde keine Steuer-/Feststellungserklärung abgegeben, endet die Sperrfrist mit Ablauf des sechsten Jahres, das auf den Veranlagungs-/Feststellungszeitraum der Übertragung folgt. BMF vom 8.12.2011 - IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1279, Tz. 22.

<sup>170</sup> Zur Frage, ob Buchwertumwandlungen als schädliche Veräußerung qualifizieren, vgl. *Goebel/Ungemach/Reifarh*, DStZ 2011, 561.

<sup>171</sup> Im Ergebnis ebenso *Crezelius*, FR 2002, 805 (806).

mögen eines anderen Mitunternehmers, kann der Veräußernde grundsätzlich nicht verhindern, dass der Erwerber innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG dieses Wirtschaftsgut weiterveräußert. Der ausschließliche Beitrag des veräußernden Steuerpflichtigen begründet sich lediglich in der unentgeltlichen Überführung des Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen.<sup>172</sup>

#### **(4) Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils – § 6 Abs. 3 S. 2 EStG**

Für die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils<sup>173</sup> ordnet § 6 Abs. 3 EStG eine Buchwertverküpfung an. Nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG kommt es nur zu einer zwingenden Buchwertfortführung bei unentgeltlichen Übertragungen, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen wird. Durch den fehlenden Übertragungsgewinn wird das Realisationsprinzip bei einer Buchwertfortführung nicht tangiert, so dass systematisch zutreffend auch eine Buchwertfortführung erfolgen kann.

Die Vorschrift ist dann anwendbar, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs durch einen einheitlichen Vorgang unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf einen (oder mehrere) Erwerber übergehen.<sup>174</sup> Dabei kommt es auf die sogenannte funktionale Wesentlichkeit an. Funktional wesentlich können nur solche Wirtschaftsgüter sein, die für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind. Der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters umfasst dabei sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen.<sup>175</sup> Bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers sind die Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 3 EStG zwingend mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschrif-

---

<sup>172</sup> Vgl. Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1 (9 f.).

<sup>173</sup> Erbfall und vorweggenommene Erbfolge sind die Hauptanwendungsfälle der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG.

<sup>174</sup> BFH vom 19.2.2004 - III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231; vom 6.5.2010 - IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261.

<sup>175</sup> BFH vom 12.4.2000 - XI R 35/99, BStBl. II 2001, S. 26; BMF vom 3.3.2005 - IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, S. 458. Vgl. Rogall/Stangl, DStR 2005, 1073.

ten über die Gewinnermittlung ergeben (Buchwerte). Dabei besteht insbesondere hier kein Wahlrecht, einen höheren Teilwert oder Zwischenwert anzusetzen.<sup>176</sup> § 6 Abs. 3 EStG ordnet vielmehr an, dass derjenige, der einen Betrieb unentgeltlich übernimmt, an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden ist.<sup>177</sup> Mangels Wahlrechts des Rechtsnachfolgers wird der Bilanzzusammenhang gewahrt. Dadurch kommt es aber zwingend zu einer interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven.<sup>178</sup>

Mit § 6 Abs. 3 S. 2 EStG wurde auch die Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen ins Gesetz aufgenommen. Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sind die Buchwerte auch dann zwingend fortzuführen, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt und der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.<sup>179</sup> Die Übertragung eines Mitunternehmeranteils erfolgt somit grundsätzlich auch dann zum Buchwert, wenn die zum Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers gehörende wesentliche Betriebsgrundlage nicht oder nur unterquotal mitübertragen und die fünfjährige Behaltefrist des Rechtsnachfolgers eingehalten wird. Unter Anwendung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO kommt es durch diese unentgeltliche Übertragung eines Teilanteils zu einer rückwirkenden Gewinnrealisierung (§ 16 Abs. 1 S. 2 EStG) in der Person des Rechtsvorgängers, der aber zuvörderst keinen Einfluss auf die schädliche Handlung des Rechtsnachfolgers hat und somit einer fremdbestimmten Steuerwirkung unterliegt.<sup>180</sup>

### **gg) Thesaurierungsbegünstigung – § 34a Abs. 1 S. 3 EStG**

Gegebenenfalls ergibt sich jeweils im Anschluss an die aufgezeigten fremdbestimmten Steuerwirkungen i.R.d. Einkommensteuer eine Drittwirkung im Hinblick auf die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünsti-

<sup>176</sup> BFH vom 28.8.2001 - VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24.

<sup>177</sup> Vgl. Gesetzesbegründung im Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 -StEntlG 1999/2000/ 2002- vom 9.11.1998, BT-Drs. 14/23, S. 173.

<sup>178</sup> BFH vom 22.10.2008 - X B 162/08, BFH/NV 2009, 156; *Ehmcke*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 6 EStG, Rdnr. 1229.

<sup>179</sup> BMF vom 3.3.2005 - IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, S. 458.

<sup>180</sup> Im Ergebnis ebenso *Crezelius*, FR 2002, 805 (805 f.).

gung des § 34a Abs. 1 S. 3 EStG. Nach der Tarifvorschrift des § 34a EStG werden Gewinne aus Personenunternehmen im Thesaurierungsfall einem besonderen Einkommensteuersatz unterworfen. Nach § 34a Abs. 1 EStG werden nicht aus dem Betrieb oder dem Mitunternehmeranteil entnommene Gewinne auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil mit einem Einkommensteuersatz von 28,25% statt mit dem individuellen, progressiven Tarif nach § 32a EStG belegt. Das antragsgebundene – individuelle<sup>181</sup> – Wahlrecht steht einem Mitunternehmer nach § 34a Abs. 1 S. 3 EStG aber nur dann zu, wenn sein Anteil am nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelten Gewinn mehr als 10% beträgt oder 10.000 Euro übersteigt. Dieser Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des aktuellen und des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 4 Abs. 1 S. 1 HS 1 EStG), vermehrt um die (privat veranlassten) Entnahmen und vermindert um die (privat veranlassten) Einlagen (§ 4 Abs. 1 S. 1 HS 2 EStG). Bei Personengesellschaften umfasst der Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auch die Korrekturen aufgrund von Ergänzungsbilanzen und die Ergebnisse der Sonderbilanzen der Mitunternehmer.<sup>182</sup> Die aufgezeigten fremdbestimmten Steuerwirkungen können über den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel einen Einfluss auf den von § 34a Abs. 1 S. 3 EStG geforderten Gewinn i.H.v. 10.000 Euro haben. Diese einseitig verursachten Ergebnisse wirken sich auf die jeweilige „individuelle“ Thesaurierungsbelastung, also den nachversteuerungspflichtigen Betrag, aus. Der Anschlusseffekt des § 34a EStG stellt folglich eine übergreifende fremdbestimmte Steuerwirkung dar.

#### hh) Zusammenfassung

In einer ersten Zusammenfassung ist festzuhalten, dass die aufgezeigten gewerbesteuerlichen und einkommensteuerlichen, fremdbestimmten Steuerwirkungen allesamt von einzelnen Gesellschaftern verursacht wer-

---

<sup>181</sup> Einer einheitlichen Antragstellung aller Mitunternehmer einer Personengesellschaft bedarf es nicht. Der Antrag ist gem. § 34a Abs. 1 S. 2 EStG für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil von jedem Mitunternehmer gesondert und grundsätzlich bei Abgabe der ESt-Erklärung zu stellen. BMF vom 11.8.2008 - IV C 6-S 2290 a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 838, Tz. 7, 9.

<sup>182</sup> BMF vom 11.8.2008 - IV C 6-S 2290 a/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 11 f.

den können, sich jedoch in der Sphäre der Personengesellschaft insgesamt auswirken.<sup>183</sup>

Die Betrachtung erlaubt es, zentrale Aspekte festzuhalten: Fremdbestimmte Steuerwirkungen sind auch das Resultat des der Gewerbesteuer zugrundeliegenden, eingangs dargestellten Besteuerungskonzepts und beziehen sich insbesondere auf die Verteilung der Gewerbesteuer. Die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage ergibt sich unter Berücksichtigung der Hinzurechnungen und Kürzungen aus dem Gewerbeertrag i.S.d. § 10 GewStG (§ 7 mit § 11 GewStG). Damit ist nicht nur der Gewinn der Gesellschaft als solcher Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrages, sondern vielmehr die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, einschließlich der, das individuelle Verhalten der einzelnen Mitunternehmer spiegelnden, **Sonder- und Ergänzungsbilanzen**<sup>184</sup> der Mitunternehmer. Als Subjekt der Gewinnermittlung ist die Personengesellschaft nicht nur verpflichtet, eine Handelsbilanz, sondern auch eine Steuerbilanz zu erstellen, welche aber nicht zwingend übereinstimmen müssen. Betreffen die Abweichungen einzelne Gesellschafter, sind entsprechende Wertunterschiede in Ergänzungs- bzw. bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern in Sonderbilanzen auszuweisen. Ergänzungsbilanzen stellen die steuerlichen Gewinn- und Vermögensverhältnisse der einzelnen Gesellschafter dar. Sonderbilanzen hingegen erfassen alle Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter der Gesellschaft entgeltlich<sup>185</sup> oder unentgeltlich zur betrieblichen Nutzung überlässt.<sup>186</sup> Gemein ist diesen, dass die Vorgänge nicht in der Handelsbilanz der Personengesellschaft abgebildet werden und nicht der Verfügungsmacht der Personengesellschaft unterliegen. Schon das Beispiel der Ergänzungsbilanzen lässt erkennen, dass diese als externe, fremdbestimmte Effekte in die Bilanz der Personengesellschaft hineinwirken. Die Fremdbestimmung liegt namentlich in der alleinigen Bestimmung auf Seiten eines einzelnen Mitunternehmers, der den Vorgang in der Hand hält und verursacht. Die diesen Vorgang abbildenden Ergänzungs- und Sonderbilanzen beeinflussen im Rahmen der Ge-

---

<sup>183</sup> Kläne, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 68; Söffing, DStZ 1993, 587 (588).

<sup>184</sup> Verstanden als Zusatzrechnungen zur Steuerbilanz der Personengesellschaft als solcher. I.d.S. auch Uelner, DStJG 14 (1991), 139 (140).

<sup>185</sup> Gegen eine Sondervergütung.

<sup>186</sup> Hey, in Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 18, Rdnr. 67.

winnermittlung den Gesamtgewinn einer Mitunternehmerschaft und damit auch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer sowie die für die in § 4h EStG normierte **Zinsschranke** maßgeblichen Grenzen. Auch der Gewinn aus der individuellen **Veräußerung eines Mitunternehmeranteils** kann der Gewerbesteuer unterliegen, deren Steuerschuldner – sofern die Tätigkeit der Personengesellschaft Gewerbebetrieb ist – nach § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG die Gesellschaft ist. Durch diese Verselbständigung der gewerblich tätigen Personengesellschaft erfolgt die Bestimmung der „partiellen Steuerrechtsfähigkeit“.<sup>187</sup> Unternehmer bleiben dabei indes allein die Gesellschafter.<sup>188</sup> Weiterhin führt das einseitige Hervorrufen steuerlicher **Abzugsbeschränkungen** zu einer von dem Verhalten einzelner Mitunternehmer abhängigen Steuerwirkung. Die aus den zahlreichen individuellen Verhaltensmöglichkeiten der Gesellschafter resultierende Erhöhung oder Verringerung der Gewerbesteuer trifft im Ergebnis daher nicht nur den einzelnen Mitunternehmer, sondern vielmehr die gesamte Personengesellschaft und damit in Abhängigkeit von der Gewinnverteilungsquote jeden einzelnen Gesellschafter.<sup>189</sup> Charakteristisches Merkmal aller fremdbestimmten Steuerwirkungen ist auch im Rahmen der **Behaltefristen**, dass die veräußernden bzw. übertragenden Mitunternehmer jeweils keinen Einfluss auf die nachfolgenden Vorgänge, genauer auf etwaige Veräußerungen des Wirtschaftsgutes oder sonstige Verstöße gegen die steuerlichen Nutzungs- und Verwendungsaufgaben innerhalb der Behaltefristen nehmen können. Spätestens an dem Beispiel der sich diesen fremdbestimmten Steuerwirkungen anschließenden Thesaurierungsbelastungen i.S.d. **§ 34a EStG** – als ein zusätzliches Einfallstor der Fremdbestimmung – wird deutlich, dass fremdbestimmte Steuerwirkungen als „Steuerfalle“ vielschichtig sind und nahezu im gesamten Steuerrecht vorkommen können.

Kurz: Insbesondere ist zu beobachten, dass das EStG und die GewSt mit den genannten Regelungen Verknüpfungen der Einkunftssphäre des Rechtsvorgängers mit der des Rechtsnachfolgers vorsehen. Führt man

---

<sup>187</sup> BGH vom 29.1.2001 - II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

<sup>188</sup> BFH vom 14.12.1989 - IV R 117/88, BStBl. II 1990, S. 436; *Weißling*, BB 1988, 1641; a.A. *Knobbe-Keuk*, StuW 1978, 267 (268).

<sup>189</sup> Im Ergebnis genauso *Söffing*, SteuerStud 1993, 231 (231).

sich dies vor Augen, ist damit insgesamt eine Besteuerung einer nicht beeinflussbaren Leistung zu konstatieren.

### **b) Kapitalgesellschaften**

Nachdem durch Gesellschafterverhalten bedingte fremdbestimmte Steuerwirkungen aufgezeigt sind, ist das Anteilseignerverhalten bei Körperschaften in den Blick zu ziehen. Die Körperschaftsteuer bemisst sich gemäß § 7 Abs. 1 KStG nach dem zu versteuernden Einkommen, das gemäß § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes zu bestimmen ist. Grundidee für die Einkommen- und Körperschaftsteuer ist dabei, dass die Einkommenserzielung der Besteuerung unterliegt und die Einkommensverwendung (Gewinnverteilung) die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage nicht mindern darf (§ 8 Abs. 3 S. 1 KStG). Aber auch die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften unterliegen in den aufzuzeigenden Fällen fremdbestimmten Steuerwirkungen aus dem Verhalten anderer Anteilseigner. Um einen systematischen Vergleich zu ermöglichen, scheint es notwendig, diese im Einzelnen zu durchdringen.

#### **aa) Verdeckte Gewinnausschüttung – § 8 Abs. 3 S. 2 KStG**

Grundsätzlich werden Vertragsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern steuerlich anerkannt. Bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft enthält das Körperschaftsteuergesetz in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG für Gewinnausschüttungen eine spezielle Vorschrift. Nach dieser wird der für offene Gewinnausschüttungen geltende Grundsatz, dass sich Gewinnausschüttungen – wie auch Einlagen – nicht auf das Einkommen der Körperschaft auswirken dürfen, ausdrücklich auf verdeckte Gewinnausschüttungen übertragen.

Zwar wird die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung vorrangig bei mittelständischen personenbezogenen GmbHs, hier insbesondere der

Ein-Mann-GmbH oder der Familien-GmbH, verortet,<sup>190</sup> ist aber auch eine Thematik der (Groß)Konzerne bei Vergütungen für Leistungen zwischen Tochter- und Muttergesellschaften sowie unter Schwestergesellschaften.<sup>191</sup> Trotz dieser praktischen Bedeutung hält das Gesetz keine Definition der verdeckten Gewinnausschüttung bereit. In ständiger Rechtsprechung definiert der BFH die verdeckte Gewinnausschüttung als eine Vermögensminderung (sog. verhinderte Vermögensmehrung), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Gewinns<sup>192</sup> auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.<sup>193</sup>

Eine Vermögensminderung liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft Aufwand tätigt, dem keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht.<sup>194</sup> Eine verhinderte Vermögensmehrung ist gegeben, wenn eine Kapitalgesellschaft auf ein angemessenes Entgelt für die erbrachte Leistung verzichtet.<sup>195</sup> Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung besteht jeweils aus dem sich etwaig ergebenden Differenzbetrag.<sup>196</sup> Die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis als zentrales Tatbestandsmerkmal ist grundsätzlich und nach ständiger Rechtsprechung unter Heranziehung des sogenannten Fremdvergleichs anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person<sup>197</sup> einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines

---

<sup>190</sup> Aus steuerlichen Gründen wird über Vergütungen an die Gesellschafter in unangemessener Höhe versucht, die Steuerlast von Gesellschaft und Gesellschafter möglichst zu minimieren.

<sup>191</sup> Bei Aktiengesellschaften und wegen entsprechender Satzungsklauseln in der Regel auch bei Gesellschaften sind verdeckte Gewinnausschüttungen verboten. Eine dennoch erfolgte verdeckte Gewinnausschüttung führt dann zwingend zu einem Forderungszugang bei der Kapitalgesellschaft gegen den Gesellschafter und einer entsprechenden Schuld bei diesem. Es kann aber nicht ausgeschlossen werden, dass im Einzelfall verdeckte Gewinnausschüttungen gutgläubig vorgenommen werden oder diese von Minderheitsgesellschafter nicht verhindert werden können. *Reiß*, BB 1995, 1320 (1321).

<sup>192</sup> In der älteren Terminologie wurde eine Auswirkung der Vermögensminderung auf die Höhe des Einkommens gefordert. BFH vom 22.2.1989 - I R 9/85, BStBl. II 1989, S. 631; vom 22.2.1989 - I R 44/85, BStBl. II 1989, S. 475; vom 30.7.1997 - I R 65/96, BStBl. II 1998, S. 402.

<sup>193</sup> BFH vom 22.2.1989 - I R 44/85, BStBl. II 1989, S. 475; vom 22.2.1989 - I R 9/85, BStBl. II 1989, S. 631; vom 8.10.2008 - I R 61/07, BStBl. II 2011, 62. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Definition in R 36 Abs 1 KStR 2004 angeschlossen.

<sup>194</sup> *Engers*, in: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, § 278, Rdnr. 5.

<sup>195</sup> *Engers*, in: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, § 278, Rdnr. 5.

<sup>196</sup> *Engers*, in: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, § 278, Rdnr. 5.

<sup>197</sup> BFH vom 13.7.1994 - I R 112/93, BStBl. II 1995, S. 198.

ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (vgl. § 43 Abs. 1 GmbHG, § 93 Abs. 1 AktG) einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.<sup>198</sup> Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung muss sich zudem auf den Steuerbilanzgewinn<sup>199</sup> auswirken.<sup>200</sup> In Abgrenzung zu einer offenen Ausschüttung schließt ein Gewinnverwendungsbeschluss die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus. Schließlich muss die Vermögensminderung durch eine maßgebende Handlung (oder Unterlassung) einer Person, die zur Geschäftsführung befugt ist, veranlasst worden sein.<sup>201</sup> Zurechenbar sind neben Handlungen des Geschäftsführers, der Gesellschafterversammlung und des beherrschenden Gesellschafters auch solche Handlungen, die mit Zustimmung eines Organs erfolgen.<sup>202</sup> In konsequenter Anwendung des Trennungsprinzips ist die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung als Beteiligungsertrag beim Gesellschafter unabhängig von der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft. Die verdeckte Gewinnausschüttung hat steuerliche Folgewirkungen. Dabei ist jedoch bezüglich der in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nur im Ansatz geregelten Rechtsfolgen streng zwischen der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene zu trennen. Liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung nach Grund und/oder Höhe vor, ist der Gewinn der Kapitalgesellschaft dementsprechend zu korrigieren. Hierbei besteht Einvernehmen darüber, dass eine fälschlich als Betriebsausgabe deklarierte Zahlung die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer nicht verringern darf.

---

<sup>198</sup> BFH vom 7.8.2002 - I R 2/02, BStBl. II 2004, S. 131; vom 28.6.2006 - I R 108/05, BFH/NV 2007, 107; vom 22.12.2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019; vom 24.8.2011 - I R 5/10, BFH/NV 2012, 271. Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 11, Rdnr. 73.

<sup>199</sup> Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG; der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

<sup>200</sup> Daraus ergibt sich die Funktion: Eine Korrektur des zu versteuernden Einkommens im Hinblick auf mögliche Verschiebungen des Steuersubstrats zwischen Gesellschafter und Gesellschaft. Damit wird die Charakteristik des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG als Korrekturvorschrift für die zutreffende Ermittlung des steuerlich zu erfassenden Gewinnes verdeutlicht. Vgl. Gosch/Roser, in: Gosch, 2. Aufl. 2009, § 8 KStG, Rdnr. 166; Rengers, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 8 KStG, Rdnr. 240; a.A. Reiß, StuW 1996, 337.

<sup>201</sup> Vgl. BFH vom 14.10.1992 - I R 14/92, BStBl. II 1993, S. 351 (Zurechnung von Handlungen eines generalbevollmächtigten Minderheitsgesellschafters); vom 14.10.1992 - I R 14/92, BStBl. II 1993, 351.

<sup>202</sup> Hey, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 11, Rdnr. 77.

Der BFH geht zweistufig vor und setzt die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG außerhalb der Steuerbilanz und damit auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung an.<sup>203</sup> Diese außerbilanzielle Gewinnerhöhung führt zu zusätzlicher Gewerbe- und Körperschaftsteuer bei der Gesellschaft. Die verdeckte Gewinnausschüttung erschöpft sich in der außerbilanziellen Zurechnung der gesellschaftsrechtlich (mit-)veranlassten Minderung des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG. Dieser Hinzurechnungsbetrag unterliegt einerseits der Tarifbelastung der Körperschaftsteuer. Wegen des Charakters des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG als Gewinnkorrekturvorschrift wirken sich verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrages nach § 7 S. 1 GewStG zudem unmittelbar im Rahmen der Gewerbesteuer aus.<sup>204</sup> Die Kapitalgesellschaft hat im Ergebnis die auf der aufgedeckten verdeckten Gewinnausschüttung lastenden Steuern (GewSt, KSt, SolZ der Kapitalgesellschaft) zu tragen. Bei dem Vorhandensein mehrerer Gesellschafter, die nicht alle in den „Genuss“ einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen, kann dadurch ein „**Divergenzeffekt**“ auftreten.<sup>205</sup>

Trotz der gefestigten Praxis<sup>206</sup> und entgegen der teils konstatierten „nicht sonderlich großen praktischen Bedeutung“<sup>207</sup> stellt sich auch vor dem Hintergrund einer etwaigen Benachteiligung der Mitgesellschafter die Grundsatfrage nach der Berechtigung der zweistufigen Gewinnermittlung.<sup>208</sup> In

---

<sup>203</sup> Sog. zweistufige Gewinnermittlung: Auf der ersten Stufe wird der Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG (Differenz zwischen Endbestand und Anfangsbestand vor Korrektur um Entnahmen und Einlagen) ermittelt. Die so ermittelte maßgebliche Grundlage wird auf der zweiten Stufe Mehrungen (Hinzurechnungen) und Minderungen (Kürzungen) ausgesetzt. Dies sind nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG Entnahmen und Einlagen, darüber hinaus aber (u.a.) auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Ergebnis ist der maßgebliche Gewinn i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG. BFH vom 29.6.1994 - I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; vom 16.12.1998 - I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; vom 17.10.2001 - I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 171; zust. *Wassermeyer*, in: FS Raupach, S. 565; *ders.*, DB 2010, 1959 (1959 ff.).

<sup>204</sup> Diese ist zudem nach § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

<sup>205</sup> Der die verdeckte Gewinnausschüttung erhaltende Gesellschafter bleibt im Vorteil, wenn die Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Bilanz erfolgt und keine Rückzahlung des überhöhten Gehalts oder keine Minderung der Gewinnrücklagen vorgesehen ist. *Bareis*, DStR 2009, 600 (600); *Siegel*, BB 2010, 3122 (3123). Zur Quantifizierung der Divergenzeffekte infolge verdeckter Gewinnausschüttungen, vgl. *Marx/Bohlen/Weber*, DB 1996, 2397.

<sup>206</sup> Die Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung des BFH; BMF vom 28.5.2002 - IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, S. 603.

<sup>207</sup> *Gosch/Roser*, in: Gosch, 2. Aufl. 2009, § 8 KStG, Rdnr. 396; *Rengers*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 8 KStG, Rdnr. 422.

<sup>208</sup> Ausführlich *Siegel*, BB 2010, 3122.

der Literatur wird teilweise eine Korrektur innerhalb der Steuerbilanz befürwortet.<sup>209</sup> Nur eine solche „Korrektur an der Wurzel“<sup>210</sup> vernichte den Vorteil einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Eigengesetzlichkeiten der verdeckten Gewinnausschüttung gegenüber dem Handelsrecht anerkennend ist der derzeitigen Praxis im Ergebnis eine fremdbestimmte Steuerwirkung zu konstatieren. Die wegen der verdeckten Gewinnausschüttung entstehenden Steuern vermindern die Gewinnrücklagen der Gesellschaft. Sind mehrere Gesellschafter vorhanden<sup>211</sup>, vermindern sich damit nach Maßgabe der Beteiligungsquote die Ansprüche aller Gesellschafter, auch derer, die keine verdeckte Gewinnausschüttung erhalten haben. Diese für sie fremdbestimmte Belastungswirkung der verdeckten Gewinnausschüttung führt zu einer „ganz entscheidenden Vermögenseinbuße“.<sup>212</sup>

Die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene des Gesellschafters ist vergleichbar zu der Besteuerung offener Gewinnausschüttungen. Grundsätzlich ist daher nach den §§ 43, 43a EStG eine Kapitalertragsteuer von 25% einzubehalten. In Abhängigkeit von dem Anteilseigner und dessen individuellen Verhältnissen ist bei der weiteren Besteuerung zwischen Folgendem zu differenzieren: Werden die Anteile im Privatvermögen einer natürlichen Person gehalten, unterliegen die verdeckten Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32d EStG der Abgeltungsteuer in Höhe von 25%. Werden die Anteile im Betriebsvermögen einer natürlichen Person gehalten, ändert sich die Einkunftsart der verdeckte Gewinnausschüttung empfangenden Gesellschafters und damit seine Steuerlast. Qualifiziert die verdeckte Gewinnausschüttung als Bezug

---

<sup>209</sup> Vgl. z. B. *Bareis*, GmbHR 2009 S. 813; *ders.*, DStR 2009, 600; *ders.*, FR 2008, 537; *Briese*, GmbHR 2005, 597 zu vGA; *ders.*, GmbHR 2006, 1136 zu Einlagen; *ders.*, FR 2009, 991; *ders.*, StuB 2008, 857 (859 ff.); *Hoffmann*, GmbHR 2008, 47; *Reiß*, BB 1995, 1320; *ders.*, StuW 1996, 337; *ders.*, StuW 2003, 21; krit. auch *Weber-Grellet*, BB 2005, 36; *Siegel*, BB 2010, 3122.

<sup>210</sup> *Siegel*, BB 2010, 3122 (3123).

<sup>211</sup> Einer Modelluntersuchung kann zweifelsohne die Prämisse der häufig vorkommenden Einmann-GmbH zu Grunde gelegt werden. Bei der Frage nach der Belastungswirkung einer verdeckten Gewinnausschüttung sind aber auch die Konstellationen, bei denen mehrere Gesellschafter vorhanden sind, insbesondere solche, bei denen nicht alle Gesellschafter in den „Genuss“ einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen, zu betrachten. Unter einer Einmann-GmbH ist eine Gesellschaft zu verstehen, deren Geschäftsanteile sich vollständig in der Hand eines Gesellschafters befinden; vgl. *Römermann*, in: Michalski, 2. Aufl. 2010, § 48 GmbHG, Rdnr. 293.

<sup>212</sup> *Bareis*, DStR 2009, 600 (600 f.).

aus Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung, ist sie bei natürlichen Personen nach § 3 Nr. 40d S. 1 EStG mit 60% zu erfassen.<sup>213</sup> Der unangemessene Teil der Leistungsvergütung unterliegt wegen der Umqualifizierung in eine verdeckte Gewinnausschüttung als Einnahme aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG der Abgeltungssteuer (§§ 32 d, 43 Abs. 5, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) in Höhe von 25%. In Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen führt dieser fixe Abgeltungsteuersatz bei ansonsten niedrigeren Einkommensteuersätzen zu einer Mehrbelastung beim Gesellschafter.<sup>214</sup>

Ist der Anteilseigner selbst eine Kapitalgesellschaft, greift § 8b Abs. 1 KStG. Die verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert als steuerfreie Einnahme. Steuerfreie Einnahmen sind gemäß § 8b Abs. 1 KStG laufende Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10a EStG und gemäß § 8b Abs. 2 KStG Gewinne aus Anteilsveräußerungen. Diese Regelung soll eine körperschaftsteuerliche Mehrfachbelastung verhindern. Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1, 8b Abs. 5 Satz 1 KStG gelten jedoch 5% der erhaltenen Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne, unabhängig von den in diesem Zusammenhang tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben, als nicht abzugsfähig. Zwar bleibt es formal bei der Steuerfreiheit der nach § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG erzielten Beteiligungserträge, im Ergebnis sind aber nur 95% der Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne steuerfrei.<sup>215</sup>

## **bb) Behaltefristen**

Auch im Bereich des betrachteten Anteilseignerverhaltens bei Kapitalgesellschaften bereiten die Behaltefristen ein erhebliches Potenzial, als Einfallstor fremdbestimmter Steuerwirkungen zu dienen. Unter einem Verstoß

---

<sup>213</sup> Auf der Ebene des Gesellschafters erfolgt eine steuerliche Erfassung verdeckter Gewinnausschüttungen nur dann und in dem Umfang, in dem der Gesellschafter die Vorteilszuwendung tatsächlich schon erhalten hat. Nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, 11 Abs. 1 EStG bleibt dabei der Zufluss der Kapitaleinkünfte beim Gesellschafter maßgebend.

<sup>214</sup> Es sei denn, die Veranlagungsoption gemäß § 32d Abs. 6 EStG wird gewählt.

<sup>215</sup> Zur Vereinbarkeit der in § 8b Abs. 3 S. 1, Abs. 5 S. 1 KStG geregelten Mindestbesteuerung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz *Müller*, FR 2011, 309.

gegen eine Behaltefrist i.S.d. Arbeit wird der Wegfall einer gewährten Steuervergünstigung und damit eine (nachteilige) Nachversteuerung aufgrund der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes oder eines sonstigen Verstoßes gegen die steuerlichen Nutzungs- und Verwendungsaufgaben innerhalb eines näher bestimmten Zeitraums verstanden.

### **(1) Rückwirkender Spaltungsgewinn – § 15 Abs. 2 S. 3 und 4 UmwStG**

Insbesondere bei der Herbeiführung eines rückwirkenden Spaltungsgewinns im Anschluss an eine Spaltung einer Kapitalgesellschaft kann die Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkungen attestiert werden. Nach § 123 UmwG gibt es drei Arten der Spaltung: Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung. § 15 UmwStG regelt in entsprechender Anwendung der Vorschriften zur Verschmelzung (§§ 11 – 14 UmwStG) die grundsätzlich steuerneutrale Spaltung auf eine Kapitalgesellschaft.<sup>216</sup> Dessen Abs. 2 normiert wiederum vier Varianten<sup>217</sup>, bei deren Vorliegen § 11 Abs. 2 UmwStG<sup>218</sup> nicht anzuwenden ist. Die zu übertragenden Wirtschaftsgüter sind dann nach § 11 Abs. 1 UmwStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen, womit die Steuerneutralität eingeschränkt ist. Dadurch soll verhindert werden, dass durch eine steuerneutrale Spaltung zum Buchwert und danach eine gegebenenfalls nicht steuerpflichtige Veräußerung eines Teilbetriebs erreicht werden kann.<sup>219</sup>

§ 15 Abs. 2 S. 2 bis 4 UmwStG sanktioniert die Veräußerung der Anteile der an der Spaltung beteiligten Rechtsträger in bestimmten Fallkonstellati-

<sup>216</sup> Motive für die Abspaltung von Vermögensteilen einer Kapitalgesellschaft können die Risikoseparierung, Nachfolgeplanung, die Trennung von Gesellschafterstämmen, die Einführung einer Spartenorganisation oder auch eine steuerinduzierte Unternehmenswertsteigerung sein; vgl. *Kratz/Siebert*, DStR 2008, 417.

<sup>217</sup> Nach § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG ist eine Buchwertfortführung für Mitunternehmeranteile und 100%-Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die gem. § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG fiktive Teilbetriebe darstellen, nicht möglich, wenn sie innerhalb von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, aufgestockt oder erworben worden sind. Das Gleiche gilt nach § 15 Abs. 2 S. 2 UmwStG für den Vollzug einer Veräußerung an außenstehende Personen durch Spaltung. Nach § 15 Abs. 2 S. 3 und 4 UmwStG (diese bilden gemeinsam eine einheitliche Regelung; vgl. *Hörtnagl*, in: *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, 6. Aufl. 2013, § 15 UmwStG, Rdnr. 150; *Dötsch/van Lishaut/Wochinger*, DB 1998, Beilage zu Nr. 7, 32; wohl auch BFH vom 3.8.2005 - I R 62/04, BStBl. II 2006, S. 391.

<sup>218</sup> § 11 Abs. 2 UmwStG räumt der übertragenden Körperschaft unter bestimmten Voraussetzungen grundsätzlich das (Bewertungs- und Antrags-)Wahlrecht ein.

<sup>219</sup> BT-Drs. 12/6885 zu § 15 UmwStG.

onen.<sup>220</sup> Die daraus resultierende faktische „Veräußerungssperre“ des § 15 Abs. 2 S. 3 und 4 UmwStG erfasst die Veräußerung der Anteile der beteiligten Rechtsträger.<sup>221</sup> Die unmittelbare Veräußerung eines Teilbetriebs und eines Mitunternehmeranteils würden, wenn innerhalb von fünf Jahren nach der Spaltung mehr als 20%<sup>222</sup> der Anteile an einer der an der Spaltung beteiligten Körperschaften<sup>223</sup> veräußert werden, rückwirkend<sup>224</sup> zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven führen. Dieser Missbrauchstatbestand setzt zwingend eine anschließende Veräußerung voraus,<sup>225</sup> wobei § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG lediglich eine gesetzliche Beweisregel für das (Nicht-)Vorliegen einer Veräußerungsabsicht darstellt.<sup>226</sup> Die Ausnahmeregelung des § 15 Abs. 2 S. 3 und 4 UmwStG bezieht sich indes nicht auf die Anteile der einzelnen, an der Spaltung beteiligten, Anteilseigner. Die Berechnung der 20%-Grenze erfolgt vielmehr, indem sämtliche Anteile summiert werden.<sup>227</sup> Dies bedeutet, dass die Veräußerung einer unschädlichen, weil die 20%-Grenze unterschreitende Beteiligung, durch eine Veräußerung einer weiteren unwesentlichen Beteiligung eines anderen Gesellschafters die Rechtsfolge der Unanwendbarkeit des § 11 Abs. 2 UmwStG auslösen und damit die Veräußerung insgesamt schädlich werden lassen kann.<sup>228</sup> Im Anschluss an die steuerneutrale

---

<sup>220</sup> § 15 Abs. 2 UmwStG legt typisierend fest, wann eine Spaltung als missbräuchlich gilt. Der EuGH hat in Rs. C-28/95 vom 17.7.1997 (Leur-Bloem), IStR 1997, 539 einer typisierenden Missbrauchsregelung die Anerkennung versagt. Vgl. *Gille*, IStR 2007, 194 (196 f.).

<sup>221</sup> Vgl. BMF vom 25.3.1998, IV B 7-S 1978-21/98, BStBl. I 1998, S. 268, Tz. 15.27 ff.

<sup>222</sup> Die 20%-Ausnahme-Regelung ist als "Bagatellgrenze" ausgestaltet.

<sup>223</sup> Sog. „Spaltgesellschaften“ sind übertragende Körperschaft und Nachfolgekörperschaften.

<sup>224</sup> Rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO; BMF vom 25.03.1998, IV B 7-S 1978-21/98, BStBl. I 1998, S. 268, Tz. 15.33 und 15.34. Jüngst zur steuerlichen Rückwirkung *Moldenauer*, Kapitalmaßnahmen.

<sup>225</sup> *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 6. Aufl. 2013, § 15 UmwStG, Rdnr. 149; *Schwarz*, GmbHR 2006, 1144; a. A. *Krebs*, BB 1997, 1817 (1819 f.).

<sup>226</sup> *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 6. Aufl. 2013, § 15 UmwStG, Rdnr. 149.

<sup>227</sup> BFH vom 3.8.2005 - I R 62/04, BStBl. II 2006, S. 391; *Hörger*, FR 1994, 765; *Dötsch/Pung*, in: D/P/P/M § 15 Anm. 139. Für ein Überschreiten der 20%-Grenze reicht es aber nicht aus, wenn ein und derselbe Anteil mehrmals verkauft wird; es zählt nur der erste Verkauf (*Herzig/Förster*, DB 1995, 345). Nach anderer Auffassung bezieht sich die 20%-Grenze auf die jeweiligen nach vollzogener Spaltung bestehenden übernehmenden Rechtsträger bzw. die übertragende Körperschaft (*Schwedhelm/Streck/Mack*, GmbHR 1995, 100 (102)). Hierbei wird übersehen, dass sich das Kriterium des „Ausmachens“ auf die übertragende Körperschaft vor Wirksamwerden der Spaltung bezieht, während die Veräußerung von Anteilen eine oder mehrere der aus der Spaltung hervorgegangenen Körperschaften betreffen kann (so auch *Hörger*, FR 1994, 765).

<sup>228</sup> *Klingberg*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 15 UmwStG, Rdnr. 90.

Ausgestaltung einer Spaltung können daher einzelne Anteilseigner (Spaltgesellschafter) für sich, aber gleichzeitig mit Wirkung zu Lasten der anderen, an der Spaltung beteiligten, Gesellschafter/Anteilseigner, die "Unschädlichkeitsgrenze" innerhalb der Behaltefrist überschreiten. Dadurch würde eine rückwirkende Gewinnrealisierung verursacht werden<sup>229</sup>, die alle an der Ursprungsgesellschaft und die an den Nachfolgegesellschaften beteiligten Anteilseigner trifft. Diese – auch „Schicksalsgemeinschaft“<sup>230</sup> genannte – Ausgestaltung stellt hier die Fremdbestimmung dar. Obwohl eine Maßnahme auf Anteilseignerebene (Veräußerung) angesprochen ist, können die Folgen einer schädlichen Anteilsverfügung beim übertragenden Rechtsträger bzw. seinen Rechtsnachfolgern (Spaltgesellschaften) in einem Nachwirkungszeitraum von fünf Jahren eintreten.<sup>231</sup> Ob des grundsätzlich anzuerkennenden Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers mutet neben der Fremdbestimmung insbesondere der Nachwirkungszeitraum, in dem für die Beteiligten unvorhergesehene und nicht beeinflussbare Situationen entstehen können, lang an.<sup>232</sup>

Rechtsfolge ist der Ausschluss des Bewertungswahlrechts nach § 11 Abs. 2 UmwStG. Das übertragene Vermögen ist daher zwingend mit dem gemeinen Wert anzusetzen.<sup>233</sup> Wegen der strengen Wertverknüpfung nach § 12 Abs. 1 S. 1 UmwStG sind dementsprechend auch die Wertansätze in den Übernahmebilanzen der übernehmenden Kapitalgesellschaften zu korrigieren. Die im Vergleich zum Buchwertansatz resultierenden

---

<sup>229</sup> Selbst wenn die Veräußerung ursprünglich nicht geplant war (wirtschaftliche Notlage, Erkrankung oder Tod des Gesellschafters), tritt die Versagung des Wahlrechts (§ 11 Abs. 2 UmwStG) ein. Vgl. FG Düsseldorf vom 27.04.2004 - 6 K 5068/01 K, F, GmbHR 2004, 1292; *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 6. Aufl. 2013, § 15 UmwStG, Rdnr. 149; *Thiel*, DStR 1995, 237 (242); a.A. *Herzig/Momen*, DB 1994, 2210 (2211); *Hörger*, DStR 1998, Beilage zu Nr. 17, 30. *Klingberg*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 15 UmwStG, Rdnr. 93 zieht allgemeine Billigkeitsmaßnahmen (§§ 163, 227 AO) bei sachlicher oder persönlicher Unbilligkeit in Betracht.

<sup>230</sup> *Wochinger/Dötsch*, DB 1994, Beilage zu Nr. 14, 23. Dem folgend *Dötsch/Pung*, in: D/P/P/M, 6. Aufl. 2006, § 15 UmwStG, Rdnr. 180; *Herzig/Förster*, DB 1995, 345; *Klähne*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 155.

<sup>231</sup> *Klingberg*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 15 UmwStG, Rdnr. 73, 78.

<sup>232</sup> *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 6. Aufl. 2013, § 15 UmwStG, Rdnr. 137. Ohne nähere Begründung die Unverhältnismäßigkeit der Behaltefrist des § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG unterstellend *Asmus*, in: Haritz/Menner, 3. Aufl. 2009, § 15 UmwStG, Rdnr. 164.

<sup>233</sup> *Klingberg*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 15 UmwStG, Rdnr. 73, 76.

höheren Abschreibungsbemessungsgrundlagen stellen im Ergebnis eine (positive) fremdbestimmte Steuerwirkung dar.<sup>234</sup>

## **(2) Verlustverrechnung – § 8c KStG**

Verluste gelten teils als wichtigste steuerliche Größe. Deutsche Unternehmen verfügen über ein einkommen- und körperschaftsteuerrechtliches Verlustverrechnungsvolumen von rund 500 Milliarden Euro.<sup>235</sup> Diese haben nach dem objektiven Nettoprinzip die Bemessungsgrundlage zu mindern und würden im Falle einer zeitgleichen Geltendmachung erhebliche Auswirkungen auf das Steueraufkommen und damit auf den Staatshaushalt insgesamt haben.<sup>236</sup> Steuer“einnahmen“ können auch durch die Beschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten generiert werden. Sowohl im KStG als auch im GewStG existieren Regelungen, die unter bestimmten Voraussetzungen den Untergang von Verlustvorträgen anordnen. Wegen der Verweisungsnorm des § 8 Abs. 1 KStG finden auch die einkommensteuerrechtlichen Normen auf Kapitalgesellschaften Anwendung, womit diese Gesellschaften besonders von den essenziellen Regelungen des § 10d EStG und § 8c KStG betroffen sind.

Eine Legaldefinition des Verlustbegriffs hält das deutsche Steuerrecht nicht bereit. Unter Verlusten werden allgemein negative Einkünfte verstanden, namentlich der Überschuss der Erwerbsaufwendungen über die Erwerbsbezüge.<sup>237</sup> Als Verlustverrechnung gilt die Verrechnung von positiven und negativen Einkünften miteinander. Diese Saldierung innerhalb einer Steuerperiode, der sogenannte Verlustausgleich, findet horizontal und vertikal statt und ist Ausfluss der Leistungsfähigkeitsbemessung nach dem objektiven Nettoprinzip.<sup>238</sup> Zwar existieren auch im Rahmen des EStG Verlustverrechnungsbeschränkungen, es liegt aber kein von Dritten abhängiger Untergang von Verlustvorträgen vor.

---

<sup>234</sup> Kläne, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 155 f.

<sup>235</sup> Kube, DStR 2011, 1781 (1781).

<sup>236</sup> Lenz/Ribbrock, BB 2007, 587.

<sup>237</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 60.

<sup>238</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 61.

Der Gesetzgeber hat mit der Unternehmenssteuerreform 2008<sup>239</sup> die steuerliche Behandlung von Verlusten im Zusammenhang mit Anteilseignerwechseln in § 8c KStG neu geregelt und damit die Regelung zum sogenannten „Mantelkauf“<sup>240</sup> (§ 8 Abs. 4 KStG a.F.) ersetzt.<sup>241</sup> Ein schädlicher Beteiligungserwerb führt nunmehr bei einer Anteilsübertragung innerhalb von fünf Jahren von über 25% quotaal zum teilweisen (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG), bei einer Anteilübertragung von über 50% zum vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste (§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG).<sup>242</sup> Diese Regelung dient der Gesetzesbegründung folgend der Rechtsvereinfachung,<sup>243</sup> ist tatsächlich aber wohl insbesondere fiskalisch motiviert und zeigt sich u.a. zur Gegenfinanzierung der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes förderlich.<sup>244</sup>

Die wichtigste Änderung des § 8c KStG ist das alleinige Abstellen auf den Anteilseignerwechsel.<sup>245</sup> Die Veräußerung von Anteilen einzelner Anteilseigner verursacht eine negative Auswirkung, genauer die fehlende Möglichkeit der Verlustverrechnung mit Gewinnen in künftigen Perioden bei den verbleibenden Gesellschaftern.<sup>246</sup> Dieser sich allein auf Gesellschafterebene abspielende Vorgang des (schädlichen) Anteilserwerbs wirkt sich indes auf die Steuerlast der gesamten Körperschaft aus: Das Vermögen der Körperschaft haftet weiterhin für die Verluste und verliert zudem die Möglichkeit der Verrechnung von in der Vergangenheit erwirtschafteten stillen Reserven mit Verlustvorträgen bei Aufdeckung. Der Untergang der Verlustvorträge schmälert den zukünftig ausschüttbaren Gewinn und mindert dadurch den Wert der Beteiligung insgesamt.<sup>247</sup> Die fehlende Einflussmöglichkeit wird i.R. mehrstufiger Sachverhalte signifikant. Hier ist ob

<sup>239</sup> Unternehmenssteuerreformgesetz vom 14.8.2007, BStBl. I 2007, S. 1912.

<sup>240</sup> Mit dieser in § 8 Abs. 4 KStG a.F. getroffenen Regelung sollte der Erwerb von mit Verlusten behafteten Anteilen zum ausschließlichen Zweck der Verrechnung mit künftigen Gewinnen unterbunden werden.

<sup>241</sup> Vgl. dazu umfassend, insbesondere unter Beachtung der systematischen Gegebenheiten *Jochum*, FR 2011, 497.

<sup>242</sup> Das FG Niedersachsen hält § 8 c Abs. 1 KStG dann nicht für anwendbar, wenn ein Erwerber mehrfach Anteile erworben und weiterübertragen hat, die zwar mehr als 25% betragen haben, er jedoch in keinem Zeitpunkt zu mehr als 25% an der Körperschaft mit dem Verlustvortrag beteiligt war (FG Niedersachsen vom 13.09.2012 - 6 K 51/10, EFG 2012, 2311; anhängiges Verfahren BFH - I R 75/12).

<sup>243</sup> Gesetzentwurf vom 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 34 f. bzw. S. 75 f.

<sup>244</sup> Vgl. *Drüen*, StuW 2008, 3 (13); *Gosch*, BFH/PR 2009, 148; *Hey*, BB 2007, 1303.

<sup>245</sup> Sog. „Quasi-Transparenz“; vgl. *Ledevag*, GmbHR 2009, 14.

<sup>246</sup> Vgl. *Kläne*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 162.

<sup>247</sup> *Wiese*, DStR 2007, 741 (744).

der mangelnden Kenntnis des einzelnen Anteilseigners eine mittelbare Tatbestandsverwirklichung durch einen schädlichen Anteilswerb auf einer weiter entfernten Beteiligungsstufe durch einen anderen Anteilseigner möglich. Wegen ansonsten entstehender praktischer Umgehungsmöglichkeiten mittels Zwischenschaltung „leerer“ Holdinggesellschaften ist eine derartige Sanktionierung zwar grundsätzlich geboten, ohne jegliche Begrenzung aber zumindest als problematisch anzusehen.<sup>248</sup> Eine Gemengelage von Urteilen bezüglich des in § 8c KStG normierten Verlustabzug gibt Anlass, diese auf eine einheitliche, in sich konsistente, verwaltungs- und verfassungsrechtliche Rechtsprechungslinie hin jedenfalls cursorisch zu untersuchen.

Das FG Hamburg hat mit Beschluss vom 4.4.2011 § 8c KStG beim BVerfG auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand gestellt.<sup>249</sup> Es vertritt, dass die Verlustuntergangsregelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG und das in ihm begründete Leistungsfähigkeitsprinzip verstoße. Die Ursache dafür sieht das Gericht in dem alleinigen Abstellen auf den Anteilseignerwechsel, was nicht zur Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit einer Kapitalgesellschaft geeignet sei. Das Gericht hebt hervor, dass die von der Regelung betroffene Kapitalgesellschaft nicht in der Lage sei, das für den Verlustuntergang maßgebliche Tatbestandsmerkmal der Beteiligungsveräußerung zu beeinflussen.<sup>250</sup>

Nach dem Beschluss der Europäischen Kommission vom 26.1.2011 (2011/527/EU) stellt die Sanierungsklausel des § 8c KStG eine unzulässige staatliche Beihilfe in Form eines Steuereinnahmeverlustes gemäß Art. 107 AEUV dar.<sup>251</sup> Begründet wurde dies mit der Eignung der Vor-

---

<sup>248</sup> Unter Hinweis auf die Erfahrungen mit § 8 Abs. 4 KStG a.F. so auch *Dötsch*, in: FS Schaumburg, S. 253 (S. 260 f.).

<sup>249</sup> FG Hamburg vom 4.4.2011 - 2 K 33/10, EFG 2011, 1460; anhängiges Verfahren BVerfG - 2 BvL 6/11.

<sup>250</sup> Umstritten ist hingegen die Frage, ob dem Steuerpflichtigen auf Antrag auch Aussetzung der Vollziehung (AdV) zu gewähren ist. Diesbezüglich sind im Jahr 2012 teilweise konträre Finanzgerichtsurteile ergangen. BFH vom 9.5.2012: AdV ist im Einzelfall zu gewähren (entgegen Vorinstanz: FG Thüringen vom 19.1.2012). FG Hamburg vom 17.4.2012: Gewährung von AdV bei berechtigtem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen.

<sup>251</sup> Die Bundesrepublik Deutschland war aufgrund des Beschlusses verpflichtet, sämtliche seit dem 1.1.2008 insoweit gewährten Sanierungsbeihilfen ausnahmslos zurückzufordern.

schrift, in der Krise befindlichen Unternehmen sowie ggf. auch ihren Käufern einen erheblichen, finanziellen Vorteil zu verschaffen. Gegen diesen Beschluss legte die Bundesrepublik Deutschland Klage vor dem EuG ein. Zwar hat das EuG mit Beschluss vom 18.1.2012 die Klage wegen Nichtbeachtung der Klagefrist als unzulässig abgewiesen,<sup>252</sup> zahlreiche Klagen von Unternehmen gegen die Entscheidung der Kommission zur Sanierungsklausel geben der Bundesregierung allerdings Gelegenheit, ihren bisher nicht überprüften materiellen Rechtsstandpunkt zu § 8c Abs. 1a KStG zu vertreten.

Das FG Niedersachsen hat § 8c KStG auf den materiell-rechtlichen Prüfstand gestellt und dabei – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>253</sup> – angenommen, dass eine kumulierte Übertragung von mehr als 25% der Anteile innerhalb des Fünfjahreszeitraums unschädlich sei. Allein eine saldierende Betrachtungsweise bei Ermittlung der Besitzgrenze werde dem Gesetzeszweck der Norm gerecht.<sup>254</sup> Die Gesetzesbegründung rechtfertigt den Wegfall des Verlustvortrags damit, dass „ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann und es so prinzipiell in der Hand hat, die Verwertung der Verluste zu steuern“. Zudem liege der Neuregelung „der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert“. Die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft gehe jedoch nicht verloren, wenn ein Erwerber mehrfach Anteile an einer Gesellschaft zwecks angestrebter Erzielung eines Kursgewinns an- und verkaufe, ohne je über mindestens 25% der Anteile zu verfügen.

Nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg ist der weit gefasste Wortlaut des § 8c KStG bei verhältnismäßiger Abwärtsverschmelzung – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – teleologisch zu reduzieren.<sup>255</sup> Das Gericht sieht in der Vorschrift des § 8c KStG eine Miss-

---

<sup>252</sup> EuG, Beschl. vom 18.12.2012, T-205/11.

<sup>253</sup> BMF, 4.7.2008 - IV C 7 - S 2745, BStBl. I 2008, 736, Rdnrn. 16 und 22.

<sup>254</sup> FG Niedersachsen, 13.9.2012 - 6 K 51/10, EFG 2012, 2311; anhängiges Verfahren BFH - I R 75/12.

<sup>255</sup> FG Berlin-Brandenburg vom 18.10.2011 - 8 K 8311/10; anhängiges Verfahren BFH - I R 79/11.

brauchsvermeidungsnorm<sup>256</sup> und hebt, wie auch das FG Niedersachsen, hervor, dass für einen Wegfall des Verlustvortrags entscheidend sei, „ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann, weil dieser es prinzipiell in der Hand hält, die Verwertung der Verluste zu steuern.“<sup>257</sup> Im Fall der von dem Gericht zu entscheidenden verhältnismäßigen Abwärtsverschmelzung sei eine missbräuchliche Verschiebung von Verlusten aber gerade nicht möglich, da bei wirtschaftlicher Betrachtung die Identität und die Beteiligungsquote der Gesellschafter unverändert bliebe.

Mit Urteil vom 12.7.2012 hat der I. Senat des BFH entschieden, dass auf Ebene der Verlustgesellschaft der sogenannte Forderungsverzicht mit Besserungsschein<sup>258</sup> zur Rettung steuerlicher Verlustvorträge – zumindest für die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. – nicht missbräuchlich sei. In einem Wiederaufleben der Forderung nach Anteilsübertragung sei keine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen.

Diese einzelnen Urteilspassagen bzw. Aussagen lassen auch in der Gesamtschau ein zutreffendes Gesamtkonzept im Umgang mit der Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkungen nur schwerlich erkennen. Vielmehr qualifiziert die aus der Technik des § 8c KStG resultierende Abhängigkeit des quotalen bzw. totalen Verlustuntergangs von Vorgängen auf Anteilseignerebene, die gerade nicht zu einer Steigerung der Leistungsfähigkeit führen, als fremdbestimmte Steuerwirkung und gerät dadurch in Konflikt mit dem Trennungs- und Individualsteuerprinzip.<sup>259</sup>

---

<sup>256</sup> Vgl. dazu *Roth*, DB 2012, 1770.

<sup>257</sup> BT-Drs. 16/4841, 34/35.

<sup>258</sup> BFH vom 12.7.2012 - I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901. I.R.d. „Forderungsverzichtsmo-  
dell“ verzichtet der Altgesellschafter einer Verlustgesellschaft im Vorfeld einer schädlichen  
Anteilsübertragung auf eine gegenüber dieser bestehenden Darlehensforderung  
gegen Gewährung eines Besserungsscheins. Der Wegfall der Darlehensverbindlichkeit  
führt bei der Verlustgesellschaft zu einem bilanziellen Ertrag. Veräußert der Altge-  
sellschafter in der Folge die Anteile an der Gesellschaft sowie die Besserungsanwarsch-  
schaft an einen Erwerber und führt dieser anschließend ertragreiches Geschäft, lebt  
die Darlehensverbindlichkeit wieder auf. Zwar entsteht insoweit ein ausgleichsfähiger  
Aufwand auf Ebene der Gesellschaft, wegen des vorherigen Forderungsverzichts be-  
stehe nach Auffassung des BFH aber gerade kein Verlustvortrag zum Zeitpunkt der  
Anteilsübertragung, womit eine Anwendung des § 8c KStG ausgeschlossen ist.

<sup>259</sup> § 8c KStG findet auch Anwendung auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge (§ 10a  
S. 10 GewStG) und Zinsvorträge (§ 4h Abs. 1 S. 5 EStG i.V.m. § 8a Abs. 1 S. 3  
KStG). Die fremdbestimmten Steuerwirkungen wirken somit auch dort.

**cc) Gewerbeverlust – § 10a S. 10 GewStG**

Als Steuer auf den Hinzuerwerb belastet die Gewerbesteuer die Erträge gewerblicher Unternehmen ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen.<sup>260</sup> Kapitalgesellschaften unterliegen als Gewerbebetriebe kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG) als Steuerobjekte der Gewerbesteuer. Nach § 10a S. 10 Halbsatz 1 GewStG i. V. m. § 8c KStG können Gesellschafterwechsel bei Körperschaften auch zu einem Wegfall des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags führen.<sup>261</sup> Die Regelung des § 10a S. 10 Halbsatz 1 GewStG verweist auf § 8c KStG insgesamt. Dem Grunde nach besteht daher Übereinstimmung mit dem Verlustabzug bei der Körperschaftsteuer.<sup>262</sup>

**dd) Zinsschranke**

Die Zinsschranke regelt die generell beschränkte Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen und ist unter anderem in § 4h EStG, der für alle Unternehmen bzw. „Betriebe“ anwendbar ist, und in dem ergänzenden, nur auf Körperschaften anzuwendenden § 8a Abs. 1 KStG verortet. Gemäß § 8 Abs. 1 S. 1 KStG ist die Zinsschrankenregelung des § 4h EStG auch für die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens anzuwenden. Nach der Zinsschranken-Grundregel des § 4h Abs. 1 S. 1 EStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrags abziehbar; darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30% des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 S. 1 EStG, § 6 Abs. 2a S. 2 EStG und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. § 8a KStG geht über diesen Anwendungsbereich des § 4h EStG hinaus, indem die Ausnahmen des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b und c EStG eingeschränkt werden.<sup>263</sup> Von der Zinsschranken-Grundregel des § 4h

---

<sup>260</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 8, Rdnr. 37.

<sup>261</sup> Zu Unternehmensumstrukturierungen und Anteilsveräußerungen bei mehrstöckigen Strukturen, bei denen es zu einem gewerbesteuerlichen Verlust einer „darunter hängenden“ Personengesellschaft kommt: *Schöneborn*, NWB 2011, 366.

<sup>262</sup> *Drüen*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 10a GewStG, Rdnr. 87 unter Verweis auf etwaige Unterschiede zwischen der GewSt und der KSt wegen unterschiedlicher Regelungen zur Ermittlung des Gewerbeertrags und wegen des Verlustrücktrags bei der KSt.

<sup>263</sup> Diese Erweiterung des Anwendungsbereichs der Zinsschranke wird durch § 4h Abs. 2 S. 2 EStG auch auf Mitunternehmerschaften angewendet.

Abs. 1 S. 1 EStG bestehen drei Ausnahmen, auf deren Anwendungskriterien der einzelne Gesellschafter entscheidenden Einfluss nehmen kann und die daher hier in den Blick zu ziehen sind.

### **(1) Konzernklausel – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG**

Nach der Ausnahmeregelung der sogenannten Konzernklausel gem. § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG findet die Zinsschranke keine Anwendung, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört.<sup>264</sup> Folglich können sämtliche Zinsaufwendungen abgezogen werden. Nach dem eigenständigen, sogenannten „erweiterten Konzernbegriff“<sup>265</sup> gelten nach § 4h Abs. 3 S. 5 EStG auch solche Betriebe als konzernzugehörig, für die ein Konsolidierungswahlrecht besteht. Als „Konzern“ i.S.d. § 4h EStG gilt zudem bereits die beherrschende Beteiligung einer natürlichen Person an zwei Betrieben, um aus dieser einheitlichen Bestimmung Nutzen zu ziehen,<sup>266</sup> wobei eine gemeinschaftliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik durch verschiedene unabhängige Rechtsträger nicht ausreicht.<sup>267</sup> Ein Konzern liegt im Ergebnis vor, wenn eine natürliche Person beherrschende Beteiligungen an mindestens zwei Kapitalgesellschaften hält.<sup>268</sup> Durch den Hinzuerwerb von Gesellschaftsanteilen eines einzelnen Gesellschafters kann ein solcher weiterer Betrieb das Merkmal des Konzerns i.S.d. Konzernklausel eigenmächtig erfüllen und damit die Ausnahme von der Zinsschranke nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b

<sup>264</sup> Der Nachweis, dass die individuelle Eigenkapitalquote mindestens so hoch ist wie die des Konzerns, hat durch den konzernangehörigen Betrieb zu erfolgen (sog. EK-Quotenvergleich mit einem Toleranzrahmen von 2%).

<sup>265</sup> BT-Drs. 16/4841, 50; BMF vom 4.7.2008 - IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 59; *Blumenberg/Lechner*, in: *Unternehmensteuerreform*, S. 134; *Köhler*, in: *Die Unternehmensteuerreform 2008*, 106 (118).

<sup>266</sup> BMF vom 4.7.2008 - IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718. *Förster*, in: *Gosch*, 2. Aufl. 2009, Exkurs § 4h EStG, Rdnr. 170. Konzernzugehörig sind in Anlehnung an die Formulierung des IAS 27 auch solche Betriebe, deren Geschäfts- und Finanzpolitik durch einen anderen Betrieb einheitlich bestimmt werden kann (§ 4h Abs. 3 S. 6 EStG).

<sup>267</sup> Arg. § 4 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG; BT-Drs. 16/4841, 50; BMF vom 4.7.2008 - IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 59; *Förster*, in: *Gosch*, 2. Aufl. 2009, Exkurs § 4h EStG, Rdnr. 170; *Heintges/Kamphaus/Loitz*, DB 2007, 1262.

<sup>268</sup> BT-Drs. 16/4841, 50; BMF vom 4.7.2008 - IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 60; *Förster*, in: *Gosch*, 2. Aufl. 2009, Exkurs § 4h EStG, Rdnr. 170; *Korn*, in: *Beratungsbrennpunkt Unternehmensteuerreform 2008*, Rdnrn. 93 f.; *Schaumburg/Rödter*, *Unternehmensteuerreform 2008*, S. 477.

EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG verhindern,<sup>269</sup> was als fremdbestimmte Steuerwirkung i.S.d. Arbeit qualifiziert.

### **(2) Escapeklausel – § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG**

Nach der sogenannten Escape-Klausel findet die Abzugsbeschränkung nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG auf konzernzugehörige Betriebe keine Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags größer als die Eigenkapitalquote des Konzerns ist oder diese um nicht mehr als einen Prozentpunkt unterschreitet. Unter Heranziehung des Konzernbegriffs des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG unterliegt die Eigenkapitalquote daher dem Einfluss der durch den beherrschenden Anteilseigner verbundenen Kapitalgesellschaft. Damit kann (auch) bei Kapitalgesellschaften einseitig ein begrenzter Schuldzinsenabzug vermieden und so eine fremdbestimmte Steuerwirkung begründet werden.

### **(3) Gesellschafter-Fremdfinanzierung – § 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG**

Die Zinsschrankenregelung soll grundsätzlich nicht gelten, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört. Liegt eine schädliche Gesellschafterfinanzierung<sup>270</sup> vor, sehen § 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG aber vor, dass die Zinsschranke des § 4h Abs. 1 EStG greift, auch wenn die Körperschaft nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört. Eine für die Anwendung der Öffnungsklausel des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung i.S.d. § 8a KStG ist gegeben, wenn die Vergütungen einer Körperschaft für Fremdkapital an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner, eine diesem Anteilseigner nahe stehende Person i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten

---

<sup>269</sup> Vgl. *Schaaf/Engler*, EStB 2009, 173 (175).

<sup>270</sup> Die Regelungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung ist als pauschale Missbrauchsregelung Gegenstand verschiedener EuGH-Verfahren. Rs. Lankhorst-Hohorst, EuGH vom 12.12.2002, C-324/00, Slg. 2002, I-11 802; Rs. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EuGH vom 8.3.2007, C-524/04; Rs. Lasertec, EuGH vom 10.5.2007, C-492/04, IStR 2007, 439.

Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, mehr als 10% des Zinssaldos der Körperschaft betragen oder die Körperschaft das Fehlen mindestens einer dieser Voraussetzungen nicht nachweist.<sup>271</sup> Rechtsfolge ist, sofern nicht die Freigrenze von 2.999.999 Euro eingreift, dass alle Zinsaufwendungen der Körperschaft und eben nicht nur die aus der Gesellschafter-Fremdfinanzierung der Abzugsbeschränkung der Zinsschranke unterliegen.<sup>272</sup>

Nicht konzernzugehörige Körperschaften sind nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG grundsätzlich von der Zinsschranke ausgenommen. Nach der Rückausnahme des § 8a Abs. 2 KStG für Betriebe von Körperschaften, die nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehören, ist die Zinsschranke indes anzuwenden, wenn eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt. Voraussetzung der Rückausnahme ist, dass die von der Körperschaft an zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligte Gesellschafter gezahlten Vergütungen für die Überlassung des Fremdkapitals 10% des gesamten (negativen) Zinssaldos der Körperschaft (Zinsaufwendungen minus Zinserträge) überschreiten. Sofern die Vergütungen für Fremdkapital also 10% der Nettozinsaufwendungen übersteigen, kann ein Anteilseigner mit Überschreiten der 25%-Grenze die Anwendung der Zinsschrankenregelung eigenmächtig herbeiführen.

Auch die Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG ist nach der Rückausnahme des § 8a Abs. 3 KStG nicht auf nicht konzernzugehörige Körperschaften anzuwenden. Die Anwendung des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG ist aber schon vorgelagert<sup>273</sup> vor dessen Eigenkapitaltest ausgeschlossen, wenn der sogenannte 10%-Test<sup>274</sup> nicht bestanden wird. Im Rahmen dieses Tests muss die Kapitalgesellschaft nachweisen, dass kei-

---

<sup>271</sup> Förster, in: Gosch, 2. Aufl. 2009, § 8a KStG, Rdnr. 34.

<sup>272</sup> Förster, in: Gosch, 2. Aufl. 2009, § 8a KStG, Rdnr. 61; Rödder/Stangl, DB 2007, 481; Middendorf/Stegemann, INF 2007, 305 (310).

<sup>273</sup> Im Sinne einer „Vorprüfung“ zur Frage, ob der Betrieb für den nächsten Prüfungsschritt des Eigenkapitalvergleichs zugelassen wird; vgl. Köhler, DStR 2007, 597 (600). Die Möglichkeit des Eigenkapitalvergleichs wird selbst dann ausgeschlossen, wenn dieser zeigen würde, dass die maßgebliche Eigenkapitalquote des inländischen Betriebs über der weltweiten Eigenkapitalquote liegt.

<sup>274</sup> Zur Voraussetzung der 10 %-Grenze für den Eigenkapitalvergleich: Brunsbach/Syré, IStR 2008, 157. Zinsen für Kreditgewährungen durch Konzerngesellschaften sind dabei nach § 8a Abs. 3 S. 2 KStG nicht in die Prüfung der 10%-Grenze einzubeziehen.

ne schädliche, konzernexterne Gesellschafterfinanzierung vorliegt.<sup>275</sup> Dazu dürfen nicht mehr als 10% des negativen Zinssaldos als Vergütung für Fremdkapital an einen zu mehr als 25% unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafter einer konzernangehörigen Gesellschaft oder ihm nahestehenden Person oder einen gegenüber diesem Personenkreis rückgriffsberechtigten Dritten geflossen sein.<sup>276</sup> Einfallstor der fremdbestimmten Steuerwirkung sind dabei die relevanten Bezüge zur Bestimmung der 10%-Grenze. Die weltweite Konzernbetrachtung des § 8a Abs. 3 KStG führt dazu, dass auch Fälle von Mehrheitsbeteiligungen, in denen ein kleiner (ggf. „nur“ lokaler) Partner der Gesellschaft Fremdkapital zuführt, den gesamten Konzern „infizieren“ könnte.<sup>277</sup>

#### ee) Zusammenfassung

Im Ergebnis der Betrachtung des Anteilseignerverhaltens bleibt festzuhalten, dass die aufgezeigten anteilseignerinduzierten, fremdbestimmten Steuerwirkungen das zu versteuernde Einkommen auf Ebene der Kapitalgesellschaft insgesamt erhöhen und damit die Körperschaft- und auch die Gewerbesteuer beeinflussen. Sie können von einzelnen Anteilseignern individuell verursacht werden.

Wie offene Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 1 KStG dürfen auch verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG das Einkommen nicht mindern. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG manifestiert damit das für das Recht der Körperschaften prägende (gesellschaftsrechtliche) Trennungsprinzip zwischen Gesellschaft und Anteilseigner.<sup>278</sup> Die in diesem Rahmen vorgenommene Umqualifizierung des unangemessenen Anteils der Leistungsvergütungen benachteiligt die Gesellschaft und damit zumin-

---

<sup>275</sup> Vgl. Köhler, DStR 2007, 597 (599 f.). Finanzverwaltung und h.M. rechnen in einer Gesamtbetrachtung dabei die Vergütungen für Fremdkapital aller Gesellschafter zusammen. BMF vom 4.7.2008 - IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 82; Förster, in: Gosch, 2. Aufl. 2009, § 8a KStG, Rdnr. 71; Schwedhelm/Finke, GmbHR 2009, 288; a.A. Heuermann, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 8a KStG, Rdnr. 28.

<sup>276</sup> Förster, in: Gosch, 2. Aufl. 2009, § 8a KStG, Rdnr. 34; Köhler, DStR 2007, 597 (599 f.).

<sup>277</sup> Brunsbach/Syré, IStR 2008, 157 (158); Köhler, DStR 2007, 597 (599 f.). Nicht von der Regelung betroffen sind indes Darlehen, die von anderen Konzerngesellschaften gewährt werden, § 8a Abs. 3 S. 2, 1. Alt. KStG. Diese sind nicht im Konzernabschluss auszuweisen.

<sup>278</sup> Gosch/Roser, in: Gosch, 2. Aufl. 2009, § 8 KStG, Rdnr. 156.

dest die Anteilseigner der Gesellschaft, die keine Leistungsvergütung erhalten, indes durch eine zusätzliche Steuerlast nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquote belastet werden, und lässt so die fremdbestimmte Steuerwirkung in aller Klarheit aufscheinen.

Ob der grundsätzlichen Möglichkeit einer steuerneutralen Auf- oder Abspaltung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft nach § 15 Abs. 1 UmwStG i.V.m. §§ 11 – 13 UmwStG können einzelne Gesellschafter durch die Veräußerung ihrer Anteile innerhalb der fünfjährigen Behaltfrist das Bewertungswahlrecht nach § 11 Abs. 2 UmwStG ausschließen, und damit den zwingenden Ansatz des gemeinen Werts herbeiführen sowie bei der übertragenden Gesellschaft die Versteuerung etwaiger stiller Reserven auslösen. Die sich bei einer Veräußerung ergebenden Steuern sind dabei – sofern nicht durch eine zivilrechtliche Regelung anders vereinbart – grundsätzlich von der übertragenden Körperschaft zu tragen.<sup>279</sup>

Weiterhin führen die Konzernklausel des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG, die Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG und die durch die Gesellschafter-Fremdfinanzierung induzierten Rückausnahmen des § 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG zu verschiedenen fremdbestimmten Steuerwirkungen, deren Ursachen ebenfalls in dem individuellen Verhalten einzelner Anteilseigner begründet sind.

### c) Zwischenfazit

Wie eingangs dargestellt, liegt eine fremdbestimmte Steuerwirkung im Sinne dieser Arbeit bei einem Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene vor. Anhand der zuvor behandelten Beispiele lässt sich nunmehr im Hinblick auf die verursachungsgerechte Verteilung der Steuer konstatieren, dass einzelne Gesellschafter/Anteilseigner erheblichen Einfluss auf die individuelle Steuerbelastung aller Mitgesellschafter/Anteilseigner nehmen können. Rücken die für eine fremdbestimmte Steuerwirkung charakteristischen Merkmale der Verursachungs- und

---

<sup>279</sup> *Klingberg*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 15 UmwStG, Rdnr. 94. Es wird ausdrücklich geraten, anteilseignerinduzierte, fremdbestimmte Steuerwirkungen in zivilrechtlichen Verträgen zu regeln.

Auswirkungsebene in den Mittelpunkt der Betrachtung, ergibt sich folgendes Bild: Im Rahmen dieser Wirkungsrichtung löst das Handeln eines Einzelnen<sup>280</sup> fremdbestimmte Steuerwirkungen bei den übrigen Gesellschaftern/Anteilseignern aus. Insgesamt steht demnach ein Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene fest. Die bis hierher aufgezeigten Beispiele verdeutlichen bereits, dass es zu einer unübersichtlichen Streuung fremdbestimmter Steuerwirkungen im gesamten Steuerrecht kommt.

## **2. Besteuerung aus Gesellschaftsverhalten**

Steht fest, so hat die Untersuchung ergeben, dass die Besteuerung von dem Verhalten einzelner Gesellschafter/Anteilseigner abhängen kann, stellt sich die Frage, ob und inwiefern das Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene auch auf dem Verhalten der Gesellschaft an sich beruhen kann. Hervorragendes Merkmal einer solchen gesellschaftsinduzierten fremdbestimmten Steuerwirkung ist die Verursachung der Drittwirkung auf Ebene der Gesellschaft mit Auswirkung in der Sphäre eines einzelnen Gesellschafters/Anteilseigners.

### **a) Personengesellschaften**

#### **aa) Behaltefristen**

Steuergesetzgeber und Finanzverwaltung machen die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen für Vermögensübertragungen zunehmend von der Einhaltung bestimmter Behaltefristen abhängig. Die Steuerneutralität der Übertragung eines Wirtschaftsguts entfällt dabei rückwirkend, wenn der Rechtsnachfolger das Wirtschaftsgut innerhalb der Behaltefrist veräußert oder sonst gegen die steuerlichen Nutzungs- und Verwendungsaufgaben verstößt.

---

<sup>280</sup> Zu den Auswirkungen des Gesellschaftsverhaltens siehe Teil 2, I., 2.

**(1) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter – § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 oder Nr. 2****EStG**

§ 6 Abs. 5 EStG regelt die Bewertung von Entnahmen einzelner Wirtschaftsgüter in den dort näher bezeichneten Überführungs- und Übertragungsmöglichkeiten.<sup>281</sup> Nach § 6 Abs. 5 EStG ist bei der Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen der Wert anzusetzen, der sich nach den Gewinnermittlungen ergibt.

Nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG gilt Satz 1 bei den in Nr. 1 bis 3 genannten Übertragungsvorgängen entsprechend. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG schreibt trotz Rechtsträgerwechsels zwingend die Fortführung der Buchwerte vor, wenn ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft übertragen wird. Rechtssystematisch qualifiziert dies als interpersonelle Verlagerung stiller Reserven.<sup>282</sup>

Wird dieses zu Buchwerten übertragene Wirtschaftsgut indes innerhalb einer Behaltefrist von drei Jahren<sup>283</sup> veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG)<sup>284</sup>, was bei einem Verzicht der Erstellung einer Ergänzungsbilanz zu einer rückwirkenden (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO)<sup>285</sup> fremdbestimmten Gewinnrealisierung in der Person des Veräußerers führt.

In der Konstellation der Kettenübertragung im Rahmen § 6 Abs. 5 EStG kann sich die fremdbestimmte Steuerwirkung gar in einem Fall ohne jegliche Rechtsbeziehung des Übertragenden zum Übertragungsempfänger/Rechtsnachfolger manifestieren.<sup>286</sup> Wird innerhalb einer in Gang gesetzten Behaltefrist erneut eine Übertragung durchgeführt, beginnt erneut

---

<sup>281</sup> Zur steuersystematischen Einordnung des § 6 Abs. 5 EStG siehe *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361.

<sup>282</sup> *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361 (1365).

<sup>283</sup> Wurde keine Steuererklärung abgegeben, verlängert sich die Frist auf sechs Jahre.

<sup>284</sup> Eine Ausnahme vom Teilwertansatz besteht allerdings für den Fall, dass die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind (§ 6 Abs. 5 S. 4 HS 1 a.E. EStG).

<sup>285</sup> BMF vom 8.12.2011 - IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1279, Tz. 27.

<sup>286</sup> Dies aufzeigend mit Rechenbeispiel: *Lippmann*, Steuerliche Dritteinflüsse, 2010, S. 179 ff.

eine eigenständige Behaltefrist. Findet nunmehr eine dem Einfluss des ursprünglichen Übertragenden gänzlich entzogene endgültige Veräußerung (zumindest) vor Ablauf beider Behaltefristen statt, haben sämtliche an der Kettenübertragung Beteiligte, die jeweils in ihrer Haltezeit entstandenen stillen Reserven aufzudecken. Bei dem ursprünglich Übertragenden führt dies sodann zu einem Ansatz des Teilwertes zum Zeitpunkt der ersten Übertragung.

### **(2) Überspringen stiller Reserven – § 6 Abs. 5 S. 6 EStG**

Die Behaltefrist- und Missbrauchsverhinderungsregelung des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG kehrt das Gebot der Buchwertfortführung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG um und führt zu einem zwingenden Teilwertansatz, wenn es innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Übertragungsvorgang zu einem Überspringen stiller Reserven auf ein Körperschaftsteuersubjekt kommt.<sup>287</sup> Soweit innerhalb dieser sieben Jahre nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen. Ohne Einflussmöglichkeit der Mitunternehmer können Umstrukturierungsmaßnahmen innerhalb des Konzerns innerhalb von sieben Jahren zur anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven in dem übertragenen Wirtschaftsgut und bei dem betroffenen Mitunternehmer zu fremdbestimmten Auswirkungen führen.

### **(3) Veräußerung durch Einlage – § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG**

Eine Veräußerung von Grundstücken, die zuvor aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung durch den einzelnen Gesellschafter

---

<sup>287</sup> Zu der Frage, ob Buchwertumwandlungen als schädliche Veräußerung qualifizieren, vgl. *Goebel/Ungemach/Reifarth*, DStZ 2011, 561.

ter, führt im Ergebnis zu einem durch die Gesellschaft verursachten privaten Veräußerungsgewinn i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG.

Danach gilt als Veräußerung im Sinne des § 23 EStG auch die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit Anschaffung des Wirtschaftsguts erfolgt. Die Regelung ist auf die Einlage von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten beschränkt. Nicht die Einlage in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft selbst, sondern vielmehr die spätere Veräußerung dieses Wirtschaftsguts führt zu einer steuerlichen Erfassung. Dadurch soll die steuerfreie Realisierung stiller Reserven durch eine Einlage vor Veräußerung verhindert werden.<sup>288</sup>

#### **(4) Nachträglicher Einbringungsgewinn II – § 24 Abs. 5 UmwStG**

Für nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Gesellschafter beinhaltet § 24 Abs. 5 UmwStG eine besondere Missbrauchsvorschrift. § 22 Abs. 2, 3, 5 und 7 UmwStG (sogenannter Einbringungsgewinn II) sind entsprechend anzuwenden, wenn im Rahmen der Einbringung auch Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse durch nicht nach § 8b Abs. 2 KStG Begünstigte eingebracht werden, soweit die eingebrachten Anteile innerhalb einer Frist von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert werden und der Veräußerungsgewinn auf einen nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer entfällt.<sup>289</sup> Mit der Regelung soll sichergestellt werden, dass es zu einer nachträglichen Besteuerung des Einbringungsgewinns kommt, wenn im Zeitpunkt eines schädlichen Ereignisses i.S.d. § 24 Abs. 5 UmwStG stille Reserven aus den eingebrachten Anteilen auf von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Mitunternehmer entfallen.<sup>290</sup> Veräußert die übernehmende Personengesellschaft die Anteile innerhalb der Behaltensfrist von sieben Jahren, erfolgt eine rückwirkende – fremdbestimmte – Besteuerung des Einbringungsgewinns bei dem einbringenden Gesellschafter nach § 24 Abs. 5 UmwStG

---

<sup>288</sup> *Glenk*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 23 EStG, Rdnr. 135.

<sup>289</sup> Vgl. *SchlöBer*, in: Haritz/Menner, 3. Aufl. 2009, § 24 UmwStG, Rdnr. 204.

<sup>290</sup> *SchlöBer*, in: Haritz/Menner, 3. Aufl. 2009, § 24 UmwStG, Rdnr. 204.

soweit, als sich die mittelbare Beteiligung eines durch § 8b Abs. 2 KStG Begünstigten zu Lasten eines Nichtbegünstigten erhöht hat.

#### **(5) Verschonungsabschlag – § 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 2 ErbStG**

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht kennt auch nach der Erbschaftsteuerreform 2009 die Begünstigungen bestimmter Vermögensarten, die aber „in Form zielgenauer und normenklarer steuerlicher Verschonungsregelungen“<sup>291</sup> gewährt werden müssen. § 13a Abs. 5 ErbStG sieht im Bereich der Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen bei Einhaltung bestimmter Kriterien eine steuerrechtliche Verschonung (Verschonungsabschlag von 85% bzw. 100%) mit nachfolgender Behaltefrist von fünf Jahren vor.<sup>292</sup>

Nachsteuerrelevant beim begünstigten Erwerb von Einzelunternehmen oder Mitunternehmeranteilen sind nach dem Gesetz im Wesentlichen die Veräußerung des begünstigt erworbenen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft,<sup>293</sup> die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs oder Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen oder deren Zuführung zu betriebsfremden Zwecken sowie die Veräußerung von Anteilen (Anteile an Kapitalgesellschaften oder Mitunternehmeranteilen) innerhalb der Behaltefrist, die aus der Einbringung von begünstigtem Betriebsvermögen (§ 13b ErbStG) nach § 20 UmwStG oder § 24 UmwStG hervorgegangen sind.

Der Verschonungsabschlag wird zunächst nur vorläufig und unter Vorbehalt eingeräumt. Er kann nachträglich entfallen, wenn die Betriebsfortführung durch den Erwerber, die der Gesetzgeber mit den entlastenden Maßnahmen unterstützen will,<sup>294</sup> unterbleibt, weil der begünstigte Erwer-

---

<sup>291</sup> BVerfG vom 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

<sup>292</sup> Zu der zunehmenden Bedeutung der Behaltensfristen angesichts der durch die Reform verwirklichten erhöhten erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage vgl. *Gräfe*, ZEV 2010, 601.

<sup>293</sup> Die Aufgabe des Gewerbebetriebs bzw. des Mitunternehmeranteils gilt dabei als Veräußerung.

<sup>294</sup> Nach der Gesetzesbegründung sollen mittels der Regelung des § 13a ErbStG, Klein- und mittelständischen Betriebe im Interesse offener Märkte und hoher Wettbewerbsintensität gefördert und so Monopole und oligopolartige Strukturen und damit verbundene Überrenditen vermeiden werden; BT-Drs. 16/7918, S. 33.

ber das erworbene Vermögen innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb nicht behält, sondern weitergibt.<sup>295</sup> Das Gesetz spricht im Zusammenhang mit der Nachsteuer ausdrücklich von einer „Behaltefrist“ (§ 13a Abs. 5 S. 1 ErbStG) und nimmt einen „Verstoß gegen die Behaltensregelungen“ (§ 13a Abs. 6 S. 3 ErbStG) an, wenn die Merkmale der Nachversteuerung erfüllt sind.<sup>296</sup>

Der Wegfall der Begünstigung löst eine Nachversteuerung des bisher begünstigten Vermögens aus. Schuldner der Nachsteuer ist der Erwerber. Zwar entfällt der Verschonungsabschlag (bzw. der Abzugsbetrag für Kleinunternehmen) nach § 13a Abs. 5 S. 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit, „soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren [...] veräußert.“ Der Wortlaut des § 13a Abs. 5 ErbStG legt nahe, dass ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen eine Mitwirkung des Begünstigten voraussetzt und eine Inanspruchnahme desjenigen, der die Merkmale des Schädlichkeitstatbestandes nicht in Person realisiert hat, ausgeschlossen ist.<sup>297</sup> Eine aktive Mitwirkung<sup>298</sup> des Begünstigten ist allerdings nicht in allen in § 13a Abs. 5 ErbStG genannten Fällen notwendig. Im Hinblick auf die Erforderlichkeit der Zurechnung der dem Begünstigungszweck widersprechenden Veränderungen zu dem Erwerber, der die Steuerbegünstigung in Anspruch genommen hat, werden verschiedene Ansätze vertreten, wenn der zunächst durch Begünstigungen entlastete Erwerber das Vermögen weitergibt und (erst) der Empfänger später den Nachsteuertatbestand auslöst.

Namentlich *Jülicher* verlangt, dass ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG stets eine Mitwirkung in Form der Realisierung der Merkmale des Nachsteuertatbestandes in eigener Person des

---

<sup>295</sup> *Meincke*, in: *Meincke*, 16. Aufl. 2012, § 13a ErbStG, Rdnr. 23.

<sup>296</sup> Teils ist von einer „Behaltenspflicht“ die Rede (*Weinmann*, in: *Moench/Hübner*, § 13a ErbStG, Rdnr. 112). Das Gesetz verlangt vom Erwerber indes nicht, den Betrieb fortzuführen. Ob der Inanspruchnahme der Begünstigung kann der Betrieb jederzeit veräußert oder eingestellt werden. Eine Behaltens“pflicht“ besteht daher nicht.

<sup>297</sup> *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher*, 46. Lfg. Sep. 2013, § 13a ErbStG, Rdnr. 168. Kritisch *Weng*, BB 2009, 1780 (1781).

<sup>298</sup> Der Begünstigte hat es z.B. in der Regel – aber nicht zwingend – selbst in der Hand, darüber zu entscheiden, ob er begünstigt erworbene Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, Anteile an Kapitalgesellschaften etc. innerhalb der Behaltensfrist weiterveräußert und damit eine Nachversteuerung auslöst oder nicht. Vgl. *Weng*, BB 2009, 1780 (1781).

Begünstigten voraussetzt.<sup>299</sup> Nach § 13a Abs. 3 ErbStG erhalte nur derjenige, der begünstigungsfähiges Vermögen als Letzterwerber erlangt, die Begünstigungen des § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG. Verfüge dieser innerhalb der Behaltefrist schädlich über das begünstigt Erworbenene, werde die Verfügung auch nur ihm angelastet.<sup>300</sup> Kommt die Entlastung mehreren Erwerbem<sup>301</sup> zugute und verstößt nur einer von ihnen gegen die Behaltensregelung, gehe dies nur zu Lasten der von ihm in Anspruch genommenen Befreiung.<sup>302</sup>

Unter dem Hinweis, dass eine teleologische Reduktion des Nachversteuerungstatbestands insoweit nicht in Betracht komme, ist es laut BFH für den Wegfall der Steuerbefreiung irrelevant, aus welchen Gründen begünstigt erworbenes Betriebsvermögen veräußert oder der Betrieb aufgegeben wird.<sup>303</sup> Der Wegfall der Steuerbefreiung trete unabhängig von den Gründen der Veräußerung des begünstigt erworbenen Betriebsvermögens oder der Aufgabe des Betriebs ein. Vielmehr müsse sich der Begünstigte als Gesamthänder das Handeln der Gesellschafterversammlung auch dann zurechnen lassen, wenn dieses auf der Ausübung eines Verwaltungs- und Verfügungsrechts beruht, das bereits einer Mehrheit von Gesellschaftern zusteht und daher vom Begünstigten nicht verhindert werden kann.

Nachdem sich die Finanzverwaltung in Tz. 5.6 Buchst. b und c der Ländererlasse vom 29.11.1994<sup>304</sup> zunächst für eine Nachversteuerung des Ersterwerbers ausgesprochen hatte, geht sie nunmehr in R 67 Abs. 2 S. 1 und 2 ErbStR davon aus, dass die Regelung in § 13a Abs. 5 ErbStG selbständige Steuertatbestände mit zusätzlichen Tatbestandsmerkmalen und eigenen Steuerfolgen normiert, die nur in der Person entstehen können, die einen dieser Tatbestände selbst verwirklicht. Dieser Grundsatz ergebe

<sup>299</sup> Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, 46. Lfg. Sep. 2013, § 13a ErbStG, Rdnr. 169.

<sup>300</sup> Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, 46. Lfg. Sep. 2013, § 13a ErbStG, Rdnr. 169 unter Verweis auf: R E 13a.12 Abs. 4 S. 2 ErbStR 2011.

<sup>301</sup> Z. B. Miterben, Beschenkten, Vermächtnisnehmern usw.

<sup>302</sup> Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, 46. Lfg. Sep. 2013, § 13a ErbStG, Rdnr. 169.

<sup>303</sup> BFH vom 16.2.2005 - II R 39/03, BStBl II 2005, S. 571 zu § 13 Abs. 2a S. 3 ErbStG a.F. Danach fiel die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb ein Gewerbebetrieb, ein Teilbetrieb oder ein Anteil an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG veräußert wurde. Der Wegfall des Freibetrags bei Veräußerungs- oder Aufgabevorgängen ist nunmehr in § 13a Abs. 5 ErbStG geregelt. An der in der Entscheidung dargestellten Rechtslage hat sich durch diese Neuregelung nichts geändert.

<sup>304</sup> Gleichlautende Ländererlasse vom 29.11.1994, BStBl. I 1994, S. 905.

sich aus einer Zusammenschau von § 38 AO und § 43 AO.<sup>305</sup> Steuer-schuldner ist daher auch nach der Finanzverwaltung derjenige, der in sei-ner Person den Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Leistungs-fähigkeit knüpft.

Indes sieht die Erbschaftsteuerrichtlinie in R 67 Abs. 2 S. 3 ErbStR vor, dass ein Zwischenerwerber, der begünstigt erworbenes Vermögen steu-erunschädlich auf einen nachfolgenden Erwerber übertragen hat (etwa in Form der unentgeltlichen Weitergabe im Wege einer vorweggenommenen Erbfolge), die Entlastung verliert, sofern der nachfolgende Erwerber inner-halb einer für den Zwischenerwerber noch laufenden Behaltefrist gegen Behaltensregelungen verstößt, also etwa das Vermögen an einen Dritten veräußert. Das Verhalten des nachfolgenden Erwerbers wird somit dem Zwischenerwerber zugerechnet.<sup>306</sup> Insbesondere sind Fälle, wie bei-spielsweise beim begünstigten Erwerb von Minderheitsbeteiligungen an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft sowie beim Erwerb einer Beteili-gung ohne Geschäftsführungsbefugnisse, zu konstatieren, in denen der Begünstigte keinerlei Einfluss<sup>307</sup> darauf hat, ob ein Nachsteuertatbestand erfüllt wird oder nicht.

Nach § 119 Abs. 1 HBG ist für Gesellschafterbeschlüsse von Personen-gesellschaften grundsätzlich die Zustimmung aller mitwirkungsberechtig-ten Gesellschafter nötig.<sup>308</sup> In der Praxis wird indes nicht selten von die-sem Einstimmigkeitserfordernis durch entsprechende Regelungen im Ge-sellschaftsvertrag von Personengesellschaften abgewichen (Mehrheitsbe-schlüsse).<sup>309</sup> Ein Minderheitsgesellschafter kann damit nicht per se in allen Fällen – entscheidenden – Einfluss auf Beschlüsse nehmen. Im Ergebnis bedeutet dies, dass der begünstigte Erwerber eines Minderheitsanteils an einer Personengesellschaft zu einer zumindest fragwürdigen fremdbe-stimmten Nachversteuerung herangezogen werden kann.<sup>310</sup>

---

<sup>305</sup> Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, S. 98, Ffñ. 216.

<sup>306</sup> Siehe auch FG Berlin vom 4.6.2002 - 5 K 5042/00, EFG 2002, 1466; kritisch Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, 46. Lfg. Sep. 2013, § 13a ErbStG, Rdnr. 169.

<sup>307</sup> Ggf. sogar gegen seinen ausdrücklichen Willen.

<sup>308</sup> Zu dem Einstimmigkeitsprinzip als „sozietäres“ Grundrecht des Gesellschafters, siehe Hopt, in: Baumbach/Hopt, 35. Aufl. 2012, § 119 HGB, Rdnrn. 1 ff.

<sup>309</sup> Weng, BB 2009, 1780 (1781).

<sup>310</sup> Zu den gesellschaftsvertraglichen Gestaltungsmöglichkeiten zum Schutze des Be-günstigten vgl. Weng, BB 2009, 1780 (1783).

## **bb) Quantitative Besteuerungskriterien**

Mit der Mindestbeteiligungsquote i.R.d. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG), den Beherrschungsquoten als persönliche Voraussetzung der §§ 7 – 14 AStG und der sogenannten „Drei-Objekt-Grenze“ bei dem Handel von Grundstücken sieht das Gesetz steuerlich relevante Größen vor, auf die die Gesellschaft unabhängig von einzelnen Gesellschaftern erheblichen, fremdbestimmte Steuerwirkungen begründenden Einfluss nehmen kann.

### **(1) Wesentlichkeitsgrenze – § 17 Abs. 1 S. 1 EStG**

§ 17 EStG regelt die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und stellt eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass in Form von Veräußerungsgewinnen realisierte Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens das einkommensteuerpflichtige Einkommen nicht erhöhen. Gewinne aus der Veräußerung von zum Privatvermögen gehörenden Anteilen an einer Kapitalgesellschaft waren nach der Altregelung nur dann steuerbar, wenn der Veräußerer am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 1998 war eine solche wesentliche Beteiligung nach § 17 Abs. 1 S. 1, 4 EStG a.F. gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu „mehr als einem Viertel“ und ab Veranlagungszeitraum 1999 „zu mindestens 10%“ unmittelbar oder mittelbar beteiligt war.<sup>311</sup> Mit dem Steuersenkungsgesetz 2000 wurde die Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG durch den Gesetzgeber von 10% auf 1% herabgesetzt.

Diese Beteiligung muss nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 EStG am Kapital der Gesellschaft bestehen.<sup>312</sup> Bei der Prüfung, ob eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG vorliegt, sind auch mittelbare Beteili-

---

<sup>311</sup> Die Anteilsveräußerung ist auch dann steuerpflichtig, wenn der Steuerpflichtige im zeitlichen Anwendungsbereich des StEntlG 1999/2000/2002 eine Beteiligung von weniger als 10% veräußert hat, er aber zu irgendeinem Zeitpunkt in den fünf Vorjahren zu mindestens 10% beteiligt war. Ob eine wesentliche Beteiligung gegeben war, bestimmt sich dabei nach der im Veräußerungszeitpunkt geltenden Gesetzesfassung. Vgl. FG Düsseldorf vom 30.8.2011 - 13 K 200/03 E; anhängiges Verfahren BFH - IX R 34/11. Ebenso: BMF vom 20.12.2010 - IV C 6 - S 2244/10/10001, 2010/1006836, BStBl. I 2010, S. 16; *Desens*, StuW 2011, 113; *Förster*, DB 2011, 259; *Söffing*, BB 2011, 917; *Spindler*, Stbg 2010, 529.

<sup>312</sup> *Ebling*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 17 EStG, Rdnr. 235.

gungen von geringem Umfang (sogenannte Zwerganteile) zu berücksichtigen.<sup>313</sup> Dabei umfasst der Begriff der mittelbaren Beteiligung auch mehrfach vermittelte, das heißt durch einander nachgeschaltete Zwischengesellschaften vermittelte Beteiligungen.<sup>314</sup> Auch Handlungen einer Personengesellschaft können daher eine unwesentliche Beteiligung eines Mitunternehmers der Personengesellschaft in eine wesentliche umqualifizieren, indem die Personengesellschaft in einem derartigen Umfang Anteile an derselben Kapitalgesellschaft erwirbt, die über die quotale dem Mitunternehmer zuzurechnenden Anteile die Wesentlichkeitsgrenze von 1% überschreiten lassen. Eine Veräußerung der im privaten Vermögen gehaltenen Anteile führt in der Folge zu einem durch die Personengesellschaft veranlassten, fremdbestimmten steuerpflichtigen Gewinn aus der Veräußerung an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG.<sup>315</sup>

## **(2) Hinzurechnungsbesteuerung – §§ 7 – 14 AStG**

Die Herbeiführung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 – 14 AStG hält eine weitere fremdbestimmte Steuerwirkung bereit. Der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG unterliegen unbeschränkt Steuerpflichtige, die unmittelbar an einer Zwischengesellschaft beteiligt sind (Inlandsbeteiligte). Gem. § 14 AStG werden auch mittelbare Beteiligungen, d.h. über eine andere ausländische Gesellschaft gehaltene Beteiligungen, zugerechnet. Die inländische Beherrschung ausländischer Zwischengesellschaften kann durch den Zukauf von Anteilen an einer Zwischengesellschaft erfolgen. § 7 AStG sieht die Steuerpflicht für „Zwischeneinkünfte“, die in ausländischen „Zwischengesellschaften“ anfallen, vor. Ist ein unbeschränkt Steuerpflichtiger an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt (Inlandsbeteiligung) und trägt seine Beteiligung<sup>316</sup> allein oder zusammen mit der anderer Steuerinländer mehr als die Hälfte (Inlandsbeherr-

<sup>313</sup> BFH, Urteil vom 14.10.2003 - VIII R 22/02, BFH/NV 2004, 620.

<sup>314</sup> BFH, Urteil vom 14.10.2003 - VIII R 22/02, BFH/NV 2004, 620 unter Bezugnahme auf BFH vom 10.02.1982 - I B 39/81, BStBl. II 1982, S. 392.

<sup>315</sup> Rabalt, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 1987, S. 290 f.; Kläne, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 136 f.

<sup>316</sup> Entscheidend ist das Halten der Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft zum Ende von deren Wirtschaftsjahr (BFH vom 12.7.1989 - I R 46/85, BStBl. II 1990, S. 113). Zum Beteiligungsbegriff allgemein vgl. Vogt, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 7 AStG, Rdnrn. 21 ff.

schung), so ist die Hinzurechnungssituation (persönliche Voraussetzung) nach § 7 AStG gegeben. Liegen zudem Einkünfte der ausländischen Gesellschaft i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG vor, die gleichzeitig nach § 8 AStG als „Zwischeneinkünfte“ zu qualifizieren sind (sachliche Voraussetzung), erfolgt eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG. Rechtsfolge ist die Steuerpflichtigkeit der auf den Inlandsbeteiligten (Hinzurechnungsverpflichteten) entfallenden Teil der Zwischeneinkünfte.

§ 7 Abs. 2 AStG enthält eine Legaldefinition des „Beteiligtseins zu mehr als der Hälfte“ i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG. Unbeschränkt Steuerpflichtige sind danach an einer ausländischen Gesellschaft zu mehr als der Hälfte beteiligt, wenn ihnen allein oder zusammen mit Personen im Sinne des § 2 AStG am Ende des Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, in dem sie die Einkünfte nach § 7 Abs. 1 AStG bezogen hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als 50% der Anteile oder der Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind. Erwirbt die Personengesellschaft Anteile an einer Zwischengesellschaft, wodurch die maßgebende Beteiligungshöhe von 50% überschritten wird, entsteht eine fremdbestimmte Steuerwirkung.<sup>317</sup>

### **(3) „Drei-Objekt-Grenze“ – § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG**

Kann i.R.d. Frage nach einer gewerblichen Betätigung beim Immobilienhandel nicht per se auf eine unbedingte Veräußerungsabsicht geschlossen werden, ist eine Abgrenzung anhand der sogenannten „Drei-Objekt-Grenze“ vorzunehmen. Nach dieser ist von einer gewerblichen Betätigung auszugehen, wenn der Steuerpflichtige mehr als drei Objekte bzw. Eigentumswohnungen veräußert und zwischen deren Kauf bzw. deren Errichtung und deren Veräußerung ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht.<sup>318</sup> Der Bereich der privaten Vermögensverwaltung ist in der Regel überschritten, wenn der Steuerpflichtige mehr als drei „Objekte“ innerhalb

---

<sup>317</sup> Verlegt ein einzelner Gesellschafter z.B. seinen Wohnsitz oder kauft ein einzelner Gesellschafter Anteile hinzu, kann auch dieses Gesellschafterverhalten die fremdbestimmte Steuerwirkung herbeiführen.

<sup>318</sup> BMF vom 26.3.2004 - IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, S. 434, Tz. 5.

von fünf Jahren veräußert.<sup>319</sup> Selbständiges Objekt i.S.d. Drei-Objekt-Grenze ist grundsätzlich jedes selbständig veräußerbare und nutzbare Immobilienobjekt (Grundstück, grundstücksgleiches Recht oder Recht nach dem WEG) – unabhängig von Größe und Wert.<sup>320</sup> Rechtsfolge ist die Zurechnung der privaten Vermögensverwaltung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG sowie die Qualifikation als Gewerbeertrag i.S.d. § 2 GewStG.

Grundstücksverkäufe einer GbR können einem Gesellschafter, der auch eigene Grundstücke veräußert, in der Weise zugerechnet werden, dass unter Einbeziehung dieser Veräußerungen ein gewerblicher Grundstückshandel des Gesellschafters besteht.<sup>321</sup> Eine Zusammenschau aller Aktivitäten eines Steuerpflichtigen erfolgt, wenn dieser an mehreren Grundstücke verwaltenden Personengesellschaften beteiligt ist. Ungeachtet einer steuerrechtlich vorrangigen Beurteilung auf Ebene der Gesellschaft sind nach der von dem BFH postulierten Gesamtbeurteilung grundsätzlich alle „willensbestimmten eigenen Aktivitäten“ des Beteiligten am Grundstücksmarkt in dessen Person zusammenfassend zu beurteilen.<sup>322</sup> Angenommen auf der einen Seite stehen Aktivitäten des Steuerpflichtigen selbst, die wegen geringen Umfangs nicht als gewerblich anzusehen sind. Andererseits können dann aber von der Personenmehrheit getätigte und auf dieser Ebene nicht steuerbare Grundstücksgeschäfte zusammen mit einem oder mehreren An- und Verkaufsgeschäften durch den Steuerpflichtigen selbst in seiner Person als gewerblich zu beurteilen sein. Auch im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels besteht somit die Gefahr der fremdbestimmten Steuerwirkung.

---

<sup>319</sup> Im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat der VIII. Senat des BFH mit Urteil vom 9.12.1986 - VIII R 317/82, BStBl. II 1988, S. 244 die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Sie besagt, dass kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden.

<sup>320</sup> Die selbständige Veräußerbarkeit folgt grundsätzlich der sachenrechtlichen Qualifizierung. Grundstück i.S.d. BGB und der GBO ist ein räumlich abgegrenzter Bereich der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis des Grundbuchblattes gebucht ist.

<sup>321</sup> BFH vom 3.7.1995 - GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617. Vgl. dazu: *Weber-Grellet*, DStR 1995, 1339.

<sup>322</sup> BFH vom 3.7.1995 - GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617.

**cc) Antragswahlrecht – § 24 UmwStG**

Die Ausübung des Antragswahlrechts i.R.d. Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft kann nach § 24 UmwStG zur fremdbestimmten Herbeiführung von Veräußerungsgewinnen bei dem einbringenden Gesellschafter führen.

Liegen die Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG vor, können die eingebrachten Wirtschaftsgüter auf Antrag mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden. Die Ausübung des Wahlrechts bestimmt den Veräußerungspreis des Einbringenden (§ 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG). Bei dem Einbringenden führt der Ansatz mit einem Zwischenwert oder dem gemeinen Wert zu einem Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG.<sup>323</sup> Zwar bestimmt § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG nicht ausdrücklich, wer den Antrag auf abweichende Bewertung zu stellen hat, jedoch ist nach herrschender Auffassung der Antrag ausschließlich von dem übernehmenden Rechtsträger zu stellen,<sup>324</sup> dessen Wahl sich auf den Einbringenden auswirkt. Das Gesetz selbst räumt dem Einbringenden gerade kein Mitwirkungsrecht bei der Ausübung des Wahlrechts ein,<sup>325</sup> was zu fremdbestimmten Steuerwirkungen führt.<sup>326</sup>

**dd) Geschäftsveräußerung im Ganzen - § 1 Abs. 1a UStG**

Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen gem. § 1 Abs. 1a S. 1 UStG nicht der Umsatzsteuer. Eine Geschäftsveräußerung liegt nach dessen Satz 2 vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt auch vor, wenn einige unwesentliche Wirtschaftsgüter davon ausgenommen sind (UStAE 1.5 Abs 3 Satz 1). In der Entscheidung „Zita Modes“ definiert der EuGH den Begriff der Über-

---

<sup>323</sup> Weiterhin können etwaige Steuervergünstigungen nach §§ 16 Abs. 4, 34 EStG nur bei Ansatz des gemeinen Werts in Anspruch genommen werden.

<sup>324</sup> BT-Drs. 16/2710, S. 43; BFH vom 7.6.1988 - VIII R 296/82, BStBl. II 1988, S. 886; vom 25.4.2006 - VIII R 52/04, BStBl. II 2006, S. 847; BMF vom 25.3.1998 - IV B 7-S 1978-21/98, BStBl. I 1998, S. 330 (S. 339).

<sup>325</sup> *Schlößer*, in: Haritz/Menner, 3. Aufl. 2009, § 24 UmwStG, Rdnr. 103.

<sup>326</sup> *Kläne*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 140 f.

tragung eines Gesamt- oder Teilvermögens zudem dahingehend, dass dieser „die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbstständigen Unternehmensteils erfasst, die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammen genommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann“.<sup>327</sup> Eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen setze voraus, dass der Empfänger beabsichtigt, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben und nicht nur die betreffende Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln sowie gegebenenfalls den Warenbestand zu verkaufen. Das bedeutet nach dem BFH, dass der erwerbende Unternehmer sie ohne großen finanziellen Aufwand fortsetzen kann.<sup>328</sup>

Gemäß einer Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2011 begründet die Übertragung von unternehmerisch gehaltenen Gesellschaftsanteilen eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, wenn sämtliche Anteile der Gesellschaft übertragen werden.<sup>329</sup> Diese Entscheidung des BFH ist eine Folge der „SKF“-Entscheidung des EuGH. In dieser hatte der EuGH die Übertragung einer Beteiligung und die Übertragung deren Aktiva als funktionell gleichwertig angesehen und daher das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen in Betracht gezogen.<sup>330</sup> Nach der diese Entscheidung relativierenden „X-BV“-Entscheidung kann die Übertragung einer 100 %-Beteiligung aber nur dann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellen, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbstständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird.<sup>331</sup> Auch nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung ist zusätzlich zur Notwendigkeit der Übertragung einer 100 %-Beteiligung erforderlich, dass der Erwerber in die Rechtsverhältnisse eintritt, durch die das Halten der Beteiligung beim Veräußerer als unternehmerisch veranlasst anzusehen ist. Dies gilt nach der Finanzverwaltung auch dann, wenn der Erwerber mit dem Erwerb seine unternehmerische Tätigkeit erstmalig aufnimmt oder wenn er das Unternehmen in

---

<sup>327</sup> EuGH v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01, Zita Modes Sàrl.

<sup>328</sup> BFH v. 28.11.2002 - V R 3/01.

<sup>329</sup> BFH v. 27.01.2011 - V R 38/09.

<sup>330</sup> EuGH v. 29.10.2009 – Rs. C-29/08, SKF.

<sup>331</sup> EuGH v. 30.5.2013 – Rs. C-651/11, X-BV.

veränderter Form fortführt (UStAE 1.5 Abs. 1). Der Erwerber muss das Unternehmen oder den Unternehmensteil also fortführen können.

Entscheidend ist der Eintritt des Erwerbers der Beteiligung in die wirtschaftlichen Beziehungen, die der Veräußerer zum Beteiligungsunternehmen unterhalten hat, so dass ein fortführungsfähiger Betrieb übernommen werden und eine Fortführungsabsicht bestehe muss. Je nachdem, ob diese Voraussetzung erfüllt ist und damit eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt, hat dies Effekte auf die Umsatzsteuer.

Der Veräußerer trägt damit das Umsatzsteuerrisiko für einen Vorgang, der in der Sphäre des Übernehmenden liegt. Die Nichtbesteuerung ist die für ihn günstigere Folge, so dass er darlegen (und beweisen) muss, dass die Fortführungsabsicht seitens des Übernehmenden vorliegt.

#### ee) Zusammenfassung

In einer Zusammenfassung lässt sich festhalten, dass Behaltefristen, steuerlich relevante Größen und die Ausübung des Antragswahlrechts, auf die die Gesellschaft unabhängig von einzelnen Gesellschaftern erheblichen Einfluss nehmen kann, in den aufgezeigten Fällen zu fremdbestimmten Steuerwirkungen führen. Gemein ist diesen, dass der ursprünglich Übertragende das Verhalten – sofern er es denn überhaupt kennt – nicht (ohne Weiteres) beeinflussen kann.

Die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen für Vermögensübertragungen ist von der Einhaltung der genannten **Behaltefristen** abhängig. Dauer und Beginn der einzelnen Behaltefristen sind in den aufgezeigten Beispielen unterschiedlich geregelt und beginnen mit dem Tag der Vermögensübertragung. Die zunächst gewährte Steuerneutralität entfällt rückwirkend, wenn i.R.d. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter (**§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG**) das zu Buchwerten übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen wird, was in der Person des Veräußerers zu einer rückwirkenden fremdbestimmten Gewinnrealisierung führt. In der Konstellation der Kettenübertragung im Rahmen des § 6 Abs. 5 EStG manifestiert sich die fremdbestimmte Steuerwirkung gar in einem Fall ohne jegliche Rechtsbeziehung des Übertragenden zum Übertragungsempfänger/Rechtsnachfolger.

Die Behaltefrist- und Missbrauchsverhinderungsregelung des **§ 6 Abs. 5 S. 6 EStG** führt zu einem zwingenden Teilwertansatz, wenn es innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Übertragungsvorgang zu einem Überspringen stiller Reserven auf ein Körperschaftsteuersubjekt kommt. Ohne Einflussmöglichkeit der Mitunternehmer können Umstrukturierungsmaßnahmen innerhalb des Konzerns innerhalb von sieben Jahren zur anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven in dem übertragenen Wirtschaftsgut führen und bei dem betroffenen Mitunternehmer zu fremdbestimmten Auswirkungen führen.

Eine Veräußerung von Grundstücken innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung durch den einzelnen Gesellschafter, die zuvor aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, führt im Ergebnis zu einem durch die Gesellschaft verursachten privaten Veräußerungsgewinn i.S.d. **§ 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG**.

Veräußert eine Personengesellschaft i.S.d. **§ 24 Abs. 5 UmwStG** eingebrachte Anteile innerhalb der Behaltefrist von sieben Jahren, erfolgt eine rückwirkende – fremdbestimmte – Besteuerung des Einbringungsgewinns bei dem einbringenden Gesellschafter.

**§ 13a Abs. 5 ErbStG** gewährt für Betriebsvermögen bei Einhaltung bestimmter Kriterien eine steuerrechtliche Verschonung mit nachfolgender Behaltefrist von fünf Jahren vor. Der Verschonungsabschlag kann nachträglich entfallen, wenn die Betriebsfortführung durch den Erwerber, die der Gesetzgeber mit den entlastenden Maßnahmen unterstützen will, unterbleibt, was zur Nachversteuerung des bisher begünstigten Vermögens führt. Schuldner dieser Nachsteuer ist der Veräußernde, der auf diesen Vorgang keinen Einfluss hat.

Ferner zeigt die Betrachtung, dass fremdbestimmte Steuerwirkungen mittels quantitativer Besteuerungskriterien zum Ausdruck kommen können. Das Gesetz sieht **steuerlich relevante Größen** vor, deren Rechtsfolgen an das von den einzelnen Gesellschaftern nicht beeinflussbare Verhalten eines Dritten, namentlich der Gesellschaft, anknüpfen. In die Berechnung der Wesentlichkeitsgrenze des **§ 17 EStG** i.H.v. 1% am Kapital der Gesellschaft sind auch mittelbare Beteiligungen von geringem Umfang (sogenannte Zwerganteile) einzubeziehen, wobei auch mehrfach vermittelte

Beteiligungen erfasst werden. Eine zunächst unwesentliche Beteiligung eines Mitunternehmers kann durch ein Verhalten der Personengesellschaft und die quotale Zurechnung der Anteile in eine wesentliche umzuqualifizieren sein. Der Erwerb einer Personengesellschaft von Anteilen an einer Zwischengesellschaft beeinflusst die nach **§ 7 Abs. 2 AStG** maßgebende Beteiligungshöhe von 50% und kann so zu einer fremdbestimmten Steuerwirkung führen. In gleicher Weise werden dem einzelnen Gesellschafter in einer Gesamtschau Grundstücksverkäufe einer GbR zugerechnet, was unter Einbeziehung etwaiger eigener Veräußerungen zu einem gewerblichen Grundstückshandel des Gesellschafters führen kann. Die Ausübung des Antragswahlrechts i.R.d. Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft kann nach **§ 24 UmwStG** zur fremdbestimmten Herbeiführung von Veräußerungsgewinnen bei dem einbringenden Gesellschafter führen, da das Wahlrecht von den übernehmenden Rechtsträgern auszuüben ist. Der Besteuerungszugriff knüpft in den genannten Fällen an durch wirtschaftliche Vorgänge bestimmte Größen an. Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen gem. **§ 1 Abs. 1a S. 1 UStG** nicht der Umsatzsteuer, wobei es zur Bestimmung des Begriffs der Geschäftsveräußerung im Ganzen nach dem EuGH entscheidend auf die – außerhalb der Sphäre des gegebenenfalls Umsatzsteuerpflichtigen liegenden – Fortführungsabsicht des Übernehmenden ankommt.<sup>332</sup>

## **b) Kapitalgesellschaften**

### **aa) Behaltefristen**

Steuergesetzgeber und Finanzverwaltung machen die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen auch bei Regelungen betreffend Kapitalgesellschaften von der Einhaltung bestimmter Behaltefristen abhängig.

---

<sup>332</sup> Die Ausführungen zur Geschäftsveräußerung im Ganzen gelten in gleicher Weise für Kapitalgesellschaften.

**(1) Verschonungsabschlag – § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG**

Ausgangspunkt der durch das Verhalten der Kapitalgesellschaften selbst angelegten fremdbestimmten Steuerwirkung ist der mit dem am 1.1.2009 in Kraft getretenen Erbschaftsteuerreform neugeschaffene § 13a Abs. 3 ErbStG, der anordnet, dass nicht der Weiterübertragungsverpflichtete, sondern der Weiterübertragungsberechtigte die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG in Anspruch nehmen kann.

Der in den „Genuss“ des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG kommende Erwerber eines (Minderheits-)Anteils an einer Kapitalgesellschaft kann die nachsteuerrelevante Auflösung einer Kapitalgesellschaft unter Umständen nicht verhindern, die dadurch einen fremdbestimmten Charakter bekommt. Nach § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG kommt es bei einem begünstigten unentgeltlichen Übergang einer privaten kapitalgesellschaftsrechtlichen Beteiligung nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG auch dann zu einer Nachversteuerung, wenn nicht die Anteile als solche, sondern vielmehr die Kapitalgesellschaft selbst wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird.

Der zu einer Auflösung notwendige Beschluss bedarf grundsätzlich eines Beschlusses der Anteilsinhaber mit qualifizierter Mehrheit.<sup>333</sup> In der Praxis ist wegen der Voraussetzung der Mindestbeteiligung von 25% am Nennkapital nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zum steuerbegünstigten Erwerb der begünstigte Erwerber regelmäßig in der Lage, Auflösungsbeschlüsse aufgrund seiner Sperrminorität zu verhindern. Die Voraussetzung der Mindestbeteiligung gilt indes nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur beim Erblasser (bzw. Schenker). Unerheblich für die Gewährung der Begünstigung ist, ob der Erbe (bzw. Beschenkte) mit einer Sperrminorität beteiligt wird.<sup>334</sup> Folglich besteht die Möglichkeit, dass begünstigte Erwerber mit weniger als 25%-iger Beteiligung existieren. Bei GmbHs besteht zudem die Möglichkeit, geringere als die gesetzlich vorgesehenen Mehrheitserfordernisse für Auflösungsbeschlüsse festzulegen, wodurch es auch ei-

---

<sup>333</sup> Auflösungsbeschluss nach Aktienrecht (§ 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG: 3/4 des bei Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals); nach GmbH-Recht (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG: 3/4 der abgegebenen Stimmen).

<sup>334</sup> Weng, BB 2009, 1780 (1782).

nem 25 %-Gesellschafter unmöglich sein kann, Auflösungsbeschlüsse zu verhindern.<sup>335</sup>

Schädlich für einen Dritten ist der Fall, dass nach einer unentgeltlichen, für sich nachsteuerunschädlichen Weitergabe des begünstigten Vermögens, der Letzterwerber zu einem Zeitpunkt schädlich verfügt, zu dem auch die Nachsteuerfrist des Zwischenerwerbers, der das Vermögen weitergegeben hat, noch nicht abgelaufen ist.<sup>336</sup> Steuerschädlich kann sich dabei nur der (Letzt)Erwerber i.S.d. § 13a ErbStG verhalten.<sup>337</sup> Nach Abschn. 7 Abs. 1 Satz 4<sup>338</sup> des Erlasses zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts wird dem Berechtigten die Nachversteuerung in vollem Umfange zugerechnet. Auch die Rechtsprechung hat die die Zurechnung der Nachsteuer auslösenden Handlung des Enderwerbers an den Zwischenerwerber bejaht.<sup>339</sup>

Im Ergebnis kann ein schädlicher Weiterverkauf des an sich begünstigten Betriebsvermögens innerhalb von fünf Jahren damit nicht nur durch den Erwerber des Vermögens selbst, sondern auch durch einen nachfolgenden Erwerber eintreten.<sup>340</sup> Ob der gefestigten Rechtsprechung, dass eine Nachsteuer nur durch sachliches Weiterführen des begünstigten Vermögens und zugleich des persönlichen Weiterführens in der Hand des begünstigten Erwerbers vermieden werden kann, sind Einwände gegen die Zurechnung von Drittverhalten nicht ohne Weiteres (schlicht) von der Hand zu weisen.<sup>341</sup>

---

<sup>335</sup> Weng, BB 2009, 1780 (1782).

<sup>336</sup> Abschn. 16 Abs. 5 S. 2 AE ErbSt; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher §13a ErbStG Rdnr. 169.

<sup>337</sup> Dies als unbefriedigendes Ergebnis bezeichnend Söffing/Thonemann, ErbStB 2009, 325 (330).

<sup>338</sup> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25.6.2009.

<sup>339</sup> FG Berlin vom 4.6.2002, EFG 2002, 1466, Anm. Fumi. Dazu auch Wachter, ZEV 2003, 39; Jülicher, ZErB 2003, 84.

<sup>340</sup> FG Berlin vom 4.6.2002, EFG 2002, 1466, Anm. Fumi.

<sup>341</sup> So aber Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, 46. Lfg. Sep. 2013, § 13a ErbStG, Rdnr. 169. Der Zwischenerwerber und „Weitergebende“ hat es als Schenker beim zweiten Übertragungsvorgang – wiederum lediglich zivilrechtlich – in der Hand, dem Enderwerber zu seinen Gunsten Ersatzpflichten aufzuerlegen.

**(2) Einbringungsgewinn II – § 22 Abs. 2 UmwStG**

Sofern keine Begünstigung nach § 8b Abs. 2 KStG vorliegt, schließt sich – sowohl im Falle der Einbringung nach § 20 Abs. 1 UmwStG als auch beim Anteilstausch nach § 21 Abs. 1 UmwStG – die Gefahr einer weiteren fremdbestimmten Steuerwirkung an, wenn die eingebrachten Anteile mit einem Wert unterhalb des gemeinen Wertes angesetzt worden sind. Nach einem Systemwechsel hinsichtlich des Umgehungsschutzes<sup>342</sup> regelt § 22 UmwStG als zentrale Vorschrift der Anteilseignerbesteuerung nunmehr die Rechtsfolgen einer Veräußerung von behaltefristverhafteten Anteilen und soll als Korrektiv zu von dem Gesetzgeber als missbräuchlich erachteten Konstellationen dienen.<sup>343</sup> Insbesondere sollen solche Einbringungen unterhalb des gemeinen Werts verhindert werden, die ausschließlich dazu dienen, die Veräußerung der im Gegenzug erhaltenen Anteile durch einen (ungerechtfertigten) Steuervorteil zu realisieren.<sup>344</sup>

Die eingebrachten Anteile sind auf Ebene der Übernehmenden für einen Zeitraum von sieben Jahren<sup>345</sup> nach dem Anteilstausch behaltefristbehaftet. Das bedeutet zunächst, dass auf Ebene der Einbringenden rückwirkend auf den Einbringungszeitpunkt der Einbringungsgewinn zu versteuern ist, sofern die Übernehmende die eingebrachten Anteile innerhalb der Behaltefrist unmittelbar oder mittelbar veräußert (sogenannter „Einbringungsgewinn II“).<sup>346</sup> Schädliches Ereignis im Sinne des Grundtatbestandes des § 22 Abs. 1 S. 1 bzw. Abs. 2 S. 1 UmwStG ist die Veräußerung der behaltefristbehafteten Anteile. Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen ist dies jede entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen Rechtsträger.<sup>347</sup> Die Verwirklichung des Tatbestands des § 22 Abs. 2 UmwStG löst indes eine rückwirkende

---

<sup>342</sup> Bisher erfolgte eine Besteuerung sog. einbringungsgeborener Anteile nach § 21 UmwStG 1995. Danach wurde bei Anteilen, die im Wege einer Einbringung zu Buchwerten oder Zwischenwerten entstanden waren, für sieben Jahre eine steuerbegünstigte Veräußerung nach dem Teileinkünfteverfahren bzw. nach § 8b Abs. 2 KStG verwehrt.

<sup>343</sup> *Graw*, Ubg 2009, 691.

<sup>344</sup> Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 46.

<sup>345</sup> Der Einbringungsgewinn II vermindert sich um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Anteilstausch abgelaufene Zeitjahr, d.h. er schmilzt während der Behaltefrist ratierlich ab, § 22 Abs. 2 UmwStG.

<sup>346</sup> *Möhlenbrock*, in: FS Herzig, S. 775 (S. 780).

<sup>347</sup> *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 6. Aufl. 2013, § 22 UmwStG, Rdnr. 24.

Besteuerung des Einbringungsvorgangs auf Ebene des Einbringenden aus.

Im Ergebnis kommt es nach § 22 Abs. 2 UmwStG immer dann zu einer rückwirkenden Einbringungsbesteuerung, wenn die behaltefristbehafteten Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren veräußert oder durch einen anderen schädlichen Vorgang i.S.d. § 22 Abs. 2 S. 6 UmwStG übertragen werden.<sup>348</sup> Der Einbringungsgewinn wird nach § 22 Abs. 2 S. 6 UmwStG ausgelöst, wenn im Hinblick auf die Anteile ein sogenannter Ersatzrealisationstatbestand<sup>349</sup> erfüllt wird. Umstritten ist, ob der Katalog der Ersatzrealisationstatbestände des § 22 Abs. 2 S. 6 UmwStG abschließenden Charakter hat und sich daraus ergibt, dass nicht ausdrücklich genannte Vorgänge per se keine Behaltefrist auslösende Wirkung haben können.<sup>350</sup>

Nach § 22 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UmwStG müssen die Einbringenden in den sieben Jahren nach dem Anteilstausch jährlich<sup>351</sup> den Nachweis<sup>352</sup> erbringen, wem mit Ablauf des Tages, der dem Einbringungstag entspricht, die eingebrachten Anteile steuerlich zuzurechnen sind. Eine entsprechende Nachweispflicht besteht für alle Anteile, die auf diesen Anteilen beruhen. Betroffen sind davon z.B. auch Anteile, die im Fall einer Weitereinbringung der eingebrachten Anteile durch die Übernehmende in eine andere Kapitalgesellschaft ausgegeben werden. Erbringt ein Einbringender den Nachweis nicht, gelten die Anteile an dem Tag, der dem Einbringungszeit-

---

<sup>348</sup> Im Zusammenhang mit Kettenumwandlungen bestehen erhebliche Bedenken. Hier kann die Schrittreihenfolge derart gewählt werden, dass sich die Problematik des Einbringungsgewinns nicht stellt. Vgl. *Stangl*, Ubg 2009, 698 (699). Zur Frage nach Reduktionsbedürfnis und -fähigkeit der Nachversteuerungsregelung des § 22 UmwStG siehe *Körner*, DStR 2010, 897; krit. *Drüen*, DStR 2012, Beihefter zu Nr. 2, 22.

<sup>349</sup> Der Wortlaut des § 22 UmwStG lässt keine unmittelbare Einordnung zu, ob es sich bei den einzelnen Regelungen um Veräußerungersatztatbestände oder um Ausnahmetatbestände (so *Möhlenbrock*, in: FS Herzig, S. 775 (S. 786)) handelt.

<sup>350</sup> So *Bilitewski*, in: Haritz/Menner, 3. Aufl. 2009, § 22 UmwStG, Rdnr. 116; *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 6. Aufl. 2013, § 22 UmwStG, Rdnr. 135; *Kutt/Jehke*, BB 2010, 474 (478).

<sup>351</sup> Bis spätestens 31. Mai.

<sup>352</sup> Der Nachweis über die Gesellschafterstellung kann nach der Verwaltungsauffassung z.B. durch Vorlage der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft nachgewiesen werden oder durch Vorlage eines Auszugs aus dem Aktienregister i.S.d. § 67 AktG zum jeweiligen Stichtag erbracht werden. Vgl. BMF vom 4.9.2007 - IV B 2 - S 1909/07/0001, BStBl. I 2007, S. 698, Tz. 2; ebenso *Bilitewski*, in: Haritz/Menner, 3. Aufl. 2009, § 22 UmwStG, Rdnrn. 218 f.

punkt folgt oder der in den Folgejahren diesem Kalendertag entspricht, als veräußert (§ 22 Abs. 3 S. 2 UmwStG).

Die hier in den Blick zu nehmende schädliche Anteilsveräußerung erfolgt durch die übernehmende Gesellschaft. Der einbringende Gesellschafter hat indes die fremdbestimmten steuerlichen Folgen, namentlich den Einbringungsgewinn II, zu tragen.<sup>353</sup> Gemäß § 22 Abs. 2 S. 4 UmwStG erhöhen sich die Anschaffungskosten der für die Erbringung als Gegenleistung erhaltenen Anteile an der erwerbenden Kapitalgesellschaft. Der Einbringende gibt in den Fällen des Anteilstauschs die Auslösung der rückwirkenden zusätzlichen Steuerbelastung, sofern nicht eine zivilrechtliche Regelung getroffen wurde, willentlich in die Sphäre der Übernehmerin.<sup>354</sup>

## **bb) Quantitative Besteuerungskriterien**

### **(1) Mindestlohnsummenregelungen – § 13a Abs. 1 ErbStG**

Die Mindestlohnsummenregelungen des § 13a Abs. 1 ErbStG enthält eine weitere, an quantitative Merkmale anknüpfende fremdbestimmte Steuerwirkung. Nach § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG bleibt von dem als begünstigungsfähig qualifizierten Vermögen der in § 13b Abs. 4 ErbStG genannte Prozentsatz von 85% außer Ansatz. Voraussetzung ist, dass die maßgebende jährliche Lohnsumme des Betriebs bei Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (sogenannte „Lohnsummenfrist“) insgesamt 400% der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (sogenannte „Mindestlohnsumme“).<sup>355</sup> Im Ergebnis hat der begünstigte Erwerber einer Minderheitsbeteiligung bzw. Beteiligung ohne Geschäftsführungsbefugnisse – wenn überhaupt – lediglich beschränkten Einfluss da-

---

<sup>353</sup> Mit Beispiel *Krohn/Greulich*, DStR 2008, 646 (655).

<sup>354</sup> Auf die Notwendigkeit einer zivilrechtlichen Regelung, namentlich eine Regelung die entweder eine schädliche Verfügung verhindern oder aber eine Entschädigung für den Einbringenden in Höhe der von ihm nachträglich zu zahlenden Steuern vorsieht, ausdrücklich hinweisend *Bilitewski*, in: Haritz/Menner, 3. Aufl. 2009, § 22 UmwStG, Rdnr. 172.

<sup>355</sup> Im Fall der Vollbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG gilt eine siebenjährige Lohnsummenfrist und eine Mindestlohnsumme von 700%.

rauf, ob die Gesellschaft, deren Anteile er begünstigt erworben hat, die Mindestlohnsummenregelungen innerhalb der Behaltensfrist einhält.<sup>356</sup>

## **(2) Wahlrecht – §§ 20, 21 UmwStG**

Letztes aufzuzeigendes Konfliktfeld sind die §§ 20 ff. UmwStG, die mit dem Wahlrecht bezüglich des Ansatzes zum Zwischenwert oder gemeinen Wert (§§ 20, 21 UmwStG) und der Behaltefristregelung (§ 22 Abs. 2 UmwStG) gleich zwei Anknüpfungspunkte für fremdbestimmte Steuerwirkungen bereit halten.

Die Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften (§§ 20 ff. UmwStG) wurde im Zuge der Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts durch das SEStEG grundlegend umgestellt und ein einheitliches Regelwerk für nationale und grenzüberschreitende Einbringungsvorgänge geschaffen.<sup>357</sup> Bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften ist grundsätzlich zwischen der Sacheinbringung (§ 20 UmwStG) und dem Anteilstausch (§ 21 UmwStG) zu differenzieren. § 20 UmwStG regelt ausschließlich die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (Sacheinlage). Der Austausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist indes in § 21 UmwStG geregelt. Grundsätzlich erfolgt die Einbringung zum gemeinen Wert, kann aber auf Antrag der Beteiligten, insbesondere wenn das deutsche Besteuerungsrecht erhalten bleibt, weiterhin zu Buchwerten oder Zwischenwerten erfolgen.<sup>358</sup>

Eine Einbringung i.S.d. § 20 UmwStG liegt vor, wenn Betriebsvermögen (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) auf eine Kapitalgesellschaft übertragen wird und diese Kapitalgesellschaft dafür im Gegenzug neue Anteile gewährt. Einbringender kann jede Person sein.<sup>359</sup> Übernehmender Rechtsträger muss eine Kapitalgesellschaft sein. Für den Fall der Sacheinbringung in eine Kapitalgesellschaft ist dabei eine Rückwirkungsfiction vorgesehen, § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG. Die steuerliche Auswirkung zeigt sich beim übernehmenden Rechtsträger. Dieser kann nach

---

<sup>356</sup> *Weng*, BB 2009, 1780 (1783) unter dem Hinweis, dass Geschäftsführungsmaßnahmen, wie die Einstellung und Entlassung von Mitarbeitern, welche zu einer Veränderung der Lohnsumme eines Unternehmens führen, in der Praxis üblicherweise nicht in den Einflussbereich von Gesellschaftern fallen.

<sup>357</sup> *Ley*, FR 2007, 109.

<sup>358</sup> *Hagemann/Jakob/Ropohl*, NWB 2007, Sonderheft Nr. 1, 33.

<sup>359</sup> Sowohl natürliche als auch juristische Personen.

§ 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG bei Vorliegen der Voraussetzungen der Nr. 1 – 3 auf Antrag die Buchwerte des übergehenden Vermögens fortführen oder einen Zwischenwert, höchstens jedoch den gemeinen Wert ansetzen. Aus Sicht des übertragenden Rechtsträgers stellt eine Einbringung einen Veräußerungsvorgang (Tausch) dar. Der übertragende Rechtsträger hat auf den steuerlichen Übertragungstichtag eine Schlussbilanz nach Maßgabe der allgemeinen steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung (zu Buchwerten) zu erstellen. Unter Berücksichtigung von § 20 Abs. 3 UmwStG ist schließlich der Einbringungsgewinn zu ermitteln.

Der Austausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist seit dem SEStEG eigenständig in § 21 UmwStG kodifiziert. Die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft ist steuerlich in § 21 UmwStG geregelt. Grundsätzlich stellt der Anteilstausch einen steuerpflichtigen Realisationsvorgang dar. Die übernehmende Kapitalgesellschaft hat die übernommenen Anteile mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen (§ 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG). Nach § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG darf die Übernehmende die eingebrachten Anteile in ihrer Steuerbilanz mit dem steuerlichen Buchwert bzw. mit den steuerlichen Anschaffungskosten der Einbringenden ansetzen. Der Anteilstausch stellt aus Sicht des Einbringenden eine Veräußerung der Anteile durch einen tauschähnlichen Vorgang dar. Der etwaige Gewinn in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und den Anschaffungskosten der eingebrachten Aktien („Einbringungsgewinn“) unterliegt grundsätzlich auf Ebene der Einbringenden nach den Vorschriften des Teileinkünfteverfahrens zu 60% der Besteuerung. Unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG kann der Anteilstausch jedoch auf Antrag auch steuerneutral zum Buchwert bzw. zu den steuerlichen Anschaffungskosten durchgeführt werden (sogenannter „qualifizierter Anteilstausch“). Die Voraussetzung für einen solchen qualifizierten Anteilstausch ist zunächst die Einbringung der Anteile gegen Ausgabe neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Des Weiteren muss die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft haben und die übernehmende Gesellschaft hat einen ent-

sprechenden Antrag zu stellen. Den Einbringenden steht gerade kein Antragsrecht zu.<sup>360</sup> Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann der Anteilstausch steuerneutral durchgeführt werden. Der Wert, mit dem die Übernehmende die eingebrachten Anteile in ihrer Steuerbilanz ansetzt, gilt für den jeweiligen Einbringenden als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, § 21 Abs. 2 S. 1 UmwStG.

Der Grundsatz der materiellen Bindungswirkung der Wertfestsetzung beim Übernehmer<sup>361</sup> gilt bei sämtlichen Einbringungsvorgängen des Umwandlungssteuergesetzes. Zwar lässt § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG offen, wer den Antrag auf abweichende Bewertung zu stellen hat. Aus dem systematischen Zusammenhang zu § 20 Abs. 2 S. 1 und 3 UmwStG, die jeweils auf die übernehmende Gesellschaft abstellen, ergibt sich aber, dass auf diese Gesellschaft abzustellen ist.<sup>362</sup> Dem übertragenden Rechtsträger steht hingegen kein gesetzliches Recht zu, den Ansatz zu bestimmen, obwohl der Ansatz durch den übernehmenden Rechtsträger unmittelbar dessen steuerlichen Gewinn nach § 20 Abs. 4 UmwStG beeinflusst. Dem übertragenden Rechtsträger steht auch kein Antrags- oder Vetorecht zu.<sup>363</sup> Die Entscheidung des übernehmenden Rechtsträgers für eine bestimmte Bewertung wirkt sich indes unmittelbar auf den Einbringenden aus. Der Ansatz der übernehmenden Gesellschaft führt damit zwingend zur Bindung des Einbringenden.

Der Einbringungswert der übertragenen Wirtschaftsgüter gilt als Veräußerungspreis für eben diese und zugleich als Anschaffungskosten für die als Gegenleistung für die Übertragung erhaltenen Gesellschaftsanteile. Bilanziert der übernehmende Rechtsträger das Betriebsvermögen also mit Werten oberhalb des Buchwerts, dann entsteht beim Einbringenden ein steuerbarer Veräußerungsgewinn.

Diese Bindung kann auch nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen, namentlich mittels Rechtsbehelf, entfallen. Im Falle der Einbringung eines

---

<sup>360</sup> Behrens, in: Haritz/Menner, 3. Aufl. 2009, § 21 UmwStG, Rdnrn. 192 f.

<sup>361</sup> Im Sinne einer materiellen Bindungswirkung der Bewertung des übernommenen Betriebsvermögens für den Veräußerungspreis des Einbringenden. Jede spätere Änderung dieser Werte schlage daher auf die Besteuerung des Einbringenden durch. Diese Bindungswirkung sei absolut.

<sup>362</sup> BT-Drs. 16/2710, S. 43.

<sup>363</sup> Heß/Schnitger, in: Reform des Umwandlungssteuerrechts, Rdnr. 1541.

(Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils i.S.d. § 20 UmwStG kann das aufnehmende Unternehmen weder durch Anfechtungs- noch durch Feststellungsklage geltend machen, dass die seiner Steuerfestsetzung zu Grunde gelegten Werte des eingebrachten Vermögens zu hoch seien. Ein solches Begehren kann nur der Einbringende im Wege der sogenannten Drittanfechtung durchsetzen.<sup>364</sup>

Die unmittelbare materielle Bindungswirkung soll auch dann gelten, wenn die Bewertung das Ergebnis einer tatsächlichen Verständigung darstellt. Zu einer Durchbrechung dieser Bindung kann es allerdings kommen, wenn die angesetzten gemeinen Werte offenkundig von den tatsächlichen Werten abweichen und willkürlich erscheinen.<sup>365</sup>

### cc) Zusammenfassung

Damit lässt sich festhalten, dass auch im Bereich der Kapitalgesellschaften fremdbestimmte Steuerwirkungen normativ vorgesehen sind. Gemeinsam ist den Regelungen mit Behaltefristen und solchen, denen quantitative Besteuerungskriterien zu Grunde liegen, dass ein Verhalten der Gesellschaft selbst ein Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene bedeuten kann.

Im Einzelnen enthält § 13a ErbStG für Erwerber einer Minderheitsbeteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft bzw. für den Erwerber einer Beteiligung ohne Geschäftsführungsbefugnisse gleich zwei Anknüpfungspunkte fremdbestimmter Steuerwirkungen. Die Behaltefristen des § 13a Abs. 5 ErbStG sowie die Mindestlohnsummenregelungen des § 13a Abs. 1 ErbStG stellen folglich für den begünstigten Erwerber das Risiko dar, seine Steuerbegünstigung nachträglich wieder – ggf. anteilig – ohne eigene Einflussmöglichkeit zu verlieren.

Nach der Entscheidung des BFH vom 19.12.2007 besteht in Einbringungsfällen gem. §§ 20 und 21 UmwStG eine strikte Wertverknüpfung

---

<sup>364</sup> BFH vom 19.12.2007 - I R 111/05, BStBl. II 2008, S. 536. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus einer unterbliebenen Hinzuziehung nach § 360 AO bzw. Beiladung nach § 60 FGO. In Fortführung seiner Rechtsprechung hält der BFH ausdrücklich an seiner Rechtsprechung fest (zu: § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG 1995 (neu § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG)).

<sup>365</sup> BFH vom 8.6.2011 - I R 79/10, BFHE 234, S. 101.

zwischen dem Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. der eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft und der Bemessung des Veräußerungspreises bzw. der Anschaffungskosten beim Einbringenden.<sup>366</sup> Hier scheint die fremdbestimmte Steuerwirkung mit eindeutiger Klarheit auf.

§ 22 UmwStG soll als pauschale Missbrauchsverhinderungsvorschrift der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile entgegenwirken. Die Veräußerung von sperrfristbehafteten Anteilen sowie bestimmte veräußerungsgleiche Vorgänge lösen eine nachträgliche Einbringungsgewinnbesteuerung aus. Da nach einer erfolgten Veräußerung oder einem erfolgten Anteilstausch der Einbringende keine unmittelbare Einflussmöglichkeit mehr auf die eingebrachten Anteile hat, kann es zu der fremdbestimmten Herbeiführung eines vom Einbringenden zu versteuernden rückwirkenden Gewinns durch die etwaige Veräußerung der eingebrachten Anteile innerhalb von sieben Jahren (§ 22 Abs. 2 UmwStG) kommen.

### c) Zwischenfazit

Mit Blick auf die Ausgangsfrage, ob und inwiefern das Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene auch auf dem Verhalten der Gesellschaft an sich beruhen kann, belegt die Betrachtung der Besteuerung aus Gesellschaftsverhalten in einem ersten Schritt, dass – wie auch bei der Besteuerung aus Gesellschafter-/Anteilseignerverhalten – Verursachungs- und Auswirkungsebene in den aufgezeigten Beispielen auseinanderfallen können. Anders als bei der zuvor behandelten Wirkungsrichtung wird dieses zu einer fremdbestimmten Steuerwirkung führende Auseinanderfallen vorliegend von der Gesellschaft an sich bewirkt.

Mit den aufgezeigten Beispielen wird deutlich, dass die Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkungen im Rahmen der Besteuerung aus Gesellschaftsverhalten sowohl bei Personen- als auch bei Kapitalgesellschaften in den betrachteten Kategorien der quantitativen Besteuerungskriterien und der Behaltefristen materiell-rechtlich manifestiert ist. Nachdem bereits

---

<sup>366</sup> BFH vom 19.12.2007 - I R 111/05, BStBl. II 2008, S. 536.

durch das UntStFG<sup>367</sup> zu einer rückwirkenden Nachversteuerung führende Behaltefristen eingeführt wurden und sich auch das SEStEG<sup>368</sup> der Behaltefristen bedient,<sup>369</sup> wird insbesondere durch das UntStRefG 2008<sup>370</sup> eine Verstärkung, respektive mittels Neuregelungen<sup>371</sup> eine weitere Einführung fremdbestimmter Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften forciert. Eine fremdbestimmte Steuerwirkung im Rahmen des Antragswahlrechts tritt indes nur bei Personengesellschaften auf.

### 3. Weitere Besteuerungen aus Drittverhalten

Auf der Suche nach den Grundentscheidungen des materiellen Steuerrechts treten in den aufgezeigten Konstellationen die Steuerwirkungen unabhängig von dem Willen des übertragenen Rechtsträgers ein. Die erfolgreiche Suche nach weiteren Beispielen deutet an, dass es sich bei dem Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkungen um kein isoliertes Problem der Personen- und Kapitalgesellschaften handelt.

#### a) Squeeze-out – § 327a AktG

Eine vordergründig ähnlich gelagerte Problematik besteht z.B. bei dem „Herausquetschen des Minderheitsaktionärs“, dem sogenannten „Squeeze-out“<sup>372</sup>. Das am 1.1.2002 in Kraft getretene Gesetz zur Regelung von öffentlichen Angeboten zum Erwerb von Wertpapieren und von Unternehmensübernahmen<sup>373</sup> hat mit den §§ 327a bis 327f AktG einen neuen vierten Teil mit der Überschrift „Ausschluss von Minderheitsaktionären“ in das Aktiengesetz eingefügt und dort den Squeeze-out geregelt.<sup>374</sup> Diese

---

<sup>367</sup> Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858.

<sup>368</sup> Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

<sup>369</sup> § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG und § 24 Abs. 5 UmwStG.

<sup>370</sup> Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) 2008 vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

<sup>371</sup> Zinsschranke des § 4h EStG, Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c KStG und Theaurierungsbegünstigung des § 34a EStG.

<sup>372</sup> BT-Drs. 14/7034, S. 31.

<sup>373</sup> BGBl. I 2001, S. 3822

<sup>374</sup> Wegen dadurch resultierender Rechtsformkosten wurde ein „Trend“ des Gebrauchs des Squeeze-out ausgemacht. Vgl. *Waclawik*, DStR 2003, 447 (447).

Möglichkeit des Ausschlusses von Minderheitsaktionären aus AGen und KGaA besteht für einen Mehrheitsaktionär, dem bereits Aktien der Gesellschaft i.H.v. mindestens 95%<sup>375</sup> des Grundkapitals gehören.<sup>376</sup> Die noch nicht von ihm gehaltenen Aktien können auch gegen den Willen des bzw. der Minderheitsaktionäre erworben werden. Hatten die ausgeschlossenen Privatanleger die Aktien binnen Jahresfrist vor ihrem Ausschluss erworben, stellt sich bezüglich der Einkommensteuerveranlagungen für das Jahr 2002<sup>377</sup> die Frage, ob ihnen hierdurch ein – fremdbestimmter – steuerbarer Gewinn (oder Verlust) entstanden ist.

Der verfassungsrechtliche Rahmen des Aktienrechts wird maßgeblich durch die Eigentumsfreiheit geprägt. Der verfassungsrechtliche Begriff des Eigentums i.S.d. Art. 14 Abs. 1 GG umfasst alles, was das verfassungsgemäße einfache Recht zu diesem Zeitpunkt als Eigentum definiert.<sup>378</sup> Darunter fallen alle privatrechtlichen vermögenswerten Rechtspositionen (§ 903 BGB einschließlich aller privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Beschränkungen), die dem Berechtigten ebenso ausschließlich wie das Eigentum an einer Sache durch die Rechtsordnung zur privaten Nutzung und zur eigenen Verfügung zugeordnet sind.<sup>379</sup> Das Vermögen unterfällt dem Eigentumsbegriff dagegen nicht, was zur Folge hat, dass der staatlichen Abgabegewalt keine eigentumsrechtlichen Grenzen gezogen sind.

---

<sup>375</sup> Zu einer durch das Dritte Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes geplanten Absenkung der zum Squeeze-out berechtigenden Mindestbeteiligungshöhe von 95% auf 90% ist es nicht gekommen. Ein Squeeze-out kann aber unter den Sonderbedingungen des Finanzmarktstabilisierungsbeschleunigungsgesetz (FMStBG), namentlich des § 12 IV 1 FMStBG, durchgeführt werden, so dass eine Beteiligungsschwelle von 90% ausreichen kann. So erfolgt bei der prominenten Verstaatlichung des krisenbedrohten Finanzinstituts „Hypo Real Estate Holding AG“ im Oktober 2009, der zudem eine Kapitalerhöhung vorausging. Zum vereinfachten aktienrechtlichen Squeeze-out *Götz*, NZG 2010, 412.

<sup>376</sup> Die Grundlage zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer zwangsweisen Übertragung von Minderheitsanteilen bildet das sog. „Feldmühle-Urteil“ (BVerfG vom 7.8.1962 - 1 BvL 16/60, BVerfGE 14, 263 (282)). Das damalige Umwandlungsgesetz erlaubte dem mit mehr als drei Viertel des Grundkapitals beteiligten Hauptaktionär, durch Hauptversammlungsbeschluss das gesamte Vermögen der Kapitalgesellschaft auf sich zu übertragen. Ein Eingriff in das Eigentum von Aktionären durch Private ist nach dem BVerfG zulässig, wenn die Interessen der ausgeschlossenen Minderheit ausreichend gewahrt werden und einen Missbrauch verhindernde Rechtsbehelfe zur Verfügung stehen. Minderheitsaktionäre mussten gegen Zahlung einer angemessenen Abfindung ausscheiden. Das Anlageinteresse des klagenden Kleinaktionärs müsse hinter der „freien Entfaltung der unternehmerischen Initiative im Konzern“ zurücktreten. Anm. dazu *Behnke*, NZG 1999, 931; *Bauer*, NZG 2000, 1214.

<sup>377</sup> Etwas anderes gilt freilich für diejenigen Privatanlegern, die bewusst in Erwartung eines kommenden Squeeze-out Aktien der betreffenden AG erworben haben.

<sup>378</sup> BVerfG vom 15.7.1981 - 1 BvL 77/78, BVerfGE 58, S. 300 (S. 336).

<sup>379</sup> BVerfG vom 8.3.1988 - 1 BvR 1092/84, BVerfGE 78, S. 58 (S. 71).

Aktionäre halten Anteilseigentum in Form von Aktien, die sich jeweils auf eine Beteiligung am Grundkapital einer AG beziehen.<sup>380</sup> Die beanstandete Norm, § 327a AktG, ist als Inhalts- und Schrankenbestimmung i.S.v. Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG zu qualifizieren und bewirkt trotz der finanziellen Kompensation einen rechtfertigungsbedürftigen Eingriff. Als grundlegende Ausgestaltungsprinzipien hat der Gesetzgeber vielmehr die in Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG zum Ausdruck kommende Anerkennung der Privatnützigkeit des Eigentums sowie das Sozialgebot gemäß Art. 14 Abs. 2 GG zu berücksichtigen. Der Zwangsausschluss kann weder durch ein Gesellschaftsinteresse noch durch bloße wirtschaftliche Zweckmäßigkeitserwägungen gerechtfertigt werden. Indes wurde mit Einführung des Squeeze-out auch das Übernahmerecht verschärft. Namentlich gem. §§ 35 ff. WpÜG besteht die Pflicht zur Abgabe eines Angebots zur Übernahme sämtlicher Aktien anderer Aktionäre, wenn 30% der Stimmrechte an einer Gesellschaft erreicht werden.<sup>381</sup> Der Squeeze-out könnte aber eine Art Kompensation für diese Verschärfung des Übernahmerechts darstellen und daher im Ergebnis nicht zu beanstanden sein.<sup>382</sup>

Beachtlich ist, dass die Übertragung der Mitgliedschaftsrechte als Folge des Squeeze-out weder auf den Willen der Minderheitsaktionäre noch zwingend unmittelbar auf den des Hauptaktionärs, sondern vielmehr auf den Willen der AG und somit auf den Willen eines Dritten zurückzuführen ist. Für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist es nach dem BMF unter Verweis auf die Rechtsprechung des BFH<sup>383</sup> ohne Bedeutung, ob die Veräußerung freiwillig oder unter wirtschaftlichem Zwang erfolgt.<sup>384</sup> Selbst wenn die verbliebenen Minderheitsgesellschafter bei einer Gesellschaftsübernahme rechtlich oder wirtschaftlich gezwungen werden, ihre Anteile an den Überneh-

---

<sup>380</sup> BVerfG vom 7.8.1962 - 1 BvL 16/60, BVerfGE 14, S. 263; vom 1.3.1979 - 1 BvR 532/77, 1 BvR 533/77, 1 BvR 419/78, 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, S. 2909.

<sup>381</sup> Vgl. hierzu allg. *Eidenmüller*, JZ 2001, 1041; *Grunewald*, ZIP 2002, 18; *Zinser*, WM 2002, 15. Beachtlich erscheint hier die negative Eigentumsfreiheit, d.h. die Freiheit der Verschonung vor aufgedrängtem Eigentumserwerb. Durch das öffentliche Pflichtangebot könnte neues Anteilseigentum aufgedrängt werden. Indes überschreitet der Aktionär die Schwelle von 30% in der Regel bewusst.

<sup>382</sup> So *Stumpf*, NJW 2003, 9 (12, 15). Dies als „gesetzgeberisches Fairnessgebot“ bezeichnend *Hanau*, NZG 2002, 1040 (1046).

<sup>383</sup> BFH vom 7.12.1976 - VIII R 134/71, BStBl. II 1977, S. 209.

<sup>384</sup> BMF vom 25.10.2004 IV C 3 - S 2256 - 238/04, BStBl. 2004 I S. 1034, Tz. 40.

menden zu übertragen, liege eine Veräußerung der Anteile an den Übernehmenden vor.<sup>385</sup> Haben die Privatanleger die Aktien binnen Jahresfrist vor dem Squeeze-out erworben, stelle die Übertragung der Aktien auf den Haupt- und späteren Alleinaktionär ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar.<sup>386</sup> In der Literatur wird indes angemerkt, dass nach Rechtsgefühl, Systematik und Wortlaut die Auslegung der Finanzverwaltung verwundere.<sup>387</sup> Nach dem Rechtsgefühl liege in einem unfreiwilligen Verlust des Aktienbesitzes kein privates Veräußerungsgeschäft; des Weiteren ist § 23 EStG amtlich mit „Private Veräußerungsgeschäfte“ überschrieben; zudem sei nach dem Wortlaut fernliegend, dass sowohl ein (Rechts-)Geschäft als auch eine Veräußerung durch den Privatanleger vorliegen sollen. Nach der gesetzgeberischen Konzeption erfolgt die Beschlussfassung des Squeeze-out durch die Hauptversammlung. Mangels Vertragsofferte des Hauptaktionärs an die Minderheitsaktionäre, noch einer Annahmeerklärung der Minderheitsaktionäre erfolgt ein „Ausschluss“ der Minderheitsaktionäre gegen „Barabfindung“<sup>388</sup>, sodass im Ergebnis keine erzwungene rechtsgeschäftliche Übertragung der Aktien, sondern vielmehr eine „Privatenteignung mit staatlicher Unterstützung“<sup>389</sup> vorliegt.

Vorliegend In diesem Zusammenhang soll aber nicht der Frage nachgegangen werden, ob die Übertragung der Mitgliedschaftsrechte in Folge eines Squeeze-out noch unter den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gefasst werden kann,<sup>390</sup> sondern ob unter Fremdbestimmung vor-

<sup>385</sup> BMF vom 25.10.2004 IV C 3 - S 2256 - 238/04, BStBl. 2004 I S. 1034, Tz. 40.

<sup>386</sup> BMF vom 25.10.2004 IV C 3 - S 2256 - 238/04, BStBl. 2004 I S. 1034, Tz. 40.

<sup>387</sup> *Waclawik*, DStR 2003, 447 (447 f.).

<sup>388</sup> Kritisch zu der unter Zugrundelegung des durchschnittlichen Börsenkurses über einen Referenzzeitraum von drei Monaten vor der Ad hoc-Mitteilung des Gesellschafterausschlusses vorgenommenen Bewertung des ganzen Unternehmens, um zu einer angemessenen Barabfindung für die zwangsweise ausscheidenden Minderheitsgesellschafter zu kommen *Burger*, NZG 2012, 281.

<sup>389</sup> *Waclawik*, DStR 2003, 447 (449) argumentiert, dass wegen des gesetzlich angeordneten Entzugs der Rechtsposition der Minderheitsaktionäre von einer „Enteignung“ gesprochen werden kann. Die Enteignung ist immer ein Eingriff in die Eigentumsfreiheit. Sie ist auf die vollständige oder teilweise Entziehung konkreter subjektiver Rechtspositionen i.S.d. Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG durch finalen Rechtsakt zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben gerichtet. Wegen der Enteignung durch die AG selbst (und nicht wie bei einer Enteignung i.S.d. Art. 14 Abs. 3 GG durch die öffentliche Gewalt) werde diese „privat“. Die „staatliche Unterstützung“ liege in der Bereitstellung des rechtlichen Rahmens für den Squeeze-out und in der Durchführung der Handelsregistereintragung.

<sup>390</sup> Siehe dazu *Waclawik*, DStR 2003, 447 (449 f.).

genommene „Anschaffungen“ und „Veräußerungen“ eine für die Verwirklichung eines Spekulationsgeschäftes zu fordernde wirtschaftliche Betätigung darstellen und dessen etwaiges Fehlen eine Parallele zu den hier behandelten fremdbestimmten Steuerwirkungen zulassen.

Zentrales Auslegungskriterium des BFH in einem Urteil vom 7.12.1976<sup>391</sup> für die Auslegung des § 23 EStG ist die freie Willensentscheidung des Steuerpflichtigen. Dem Urteil zu Folge stellt das Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 3 EStG einen Sonderfall des zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts dar. Nach der klassischen Definition ist dies eine Privatwillenserklärung, gerichtet auf die Hervorbringung eines rechtlichen Erfolges, der nach der Rechtsordnung eintritt, weil er gewollt ist.<sup>392</sup> Vor dem Hintergrund des Verständnisses dieses Urteils liegt eine derartige Freiwilligkeit bei einem Squeeze-out aber gerade nicht vor. Der Verlust der Aktien ist vielmehr der Entzug der Rechtsposition eines Privatanlegers aufgrund der Entscheidung eines Dritten.<sup>393</sup> Auch im Rahmen des Squeeze-out stellt sich damit die Frage, ob es mit dem Verfassungsrecht vereinbar ist, dass bei einer (Privat-)Person Besteuerungsfolgen ausgelöst werden, deren Ursache in dem Willen und in der Betätigung einer anderen Person liegt.<sup>394</sup> Der mit der „Feldmühlen-Entscheidung“ des BVerfG verfassungsrechtlich abgesegnete Grundsatz „dulde und liquidiere“ bleibt aus den genannten Gründen im Ergebnis bestehen und vermag zu einer Änderung des derzeit bestehenden Verständnisses der fremdbestimmten Steuerwirkungen nicht beizutragen.

## b) Doppelbesteuerungsabkommen

Auch im Bereich des internationalen Steuerrechts finden sich – etwas versteckt – Vorschriften und Fallkonstellationen, bei der sich die Frage stellt, ob die Besteuerung von einem Sachverhalt abhängig gemacht werden kann, den der Steuerpflichtige nicht selbst verursacht hat. Namentlich das

---

<sup>391</sup> BFH vom 7.12.1976 - VIII R 134/71, BStBl. II 1977, S. 209.

<sup>392</sup> Motive, in: *Mugdan* (Hrsg.), 1899, S. 421.

<sup>393</sup> *Glenk*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 23 EStG, Rdnr. 115. Diesen Vorgang als „Zwangsverkauf“ bezeichnend *Hanau*, NZG 2002, 1040 (1041); *Habersack*, ZIP 2001, 1230 (1236).

<sup>394</sup> Vgl. *Götz*, NZG 2010, 412; *Hanau*, NZG 2002, 1040; *Stumpf*, NJW 2003, 9.

Doppelbesteuerungsrecht hält mit Art. 15 OECD-MA für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit eine Regelung bereit, die eine Besteuerung aus Drittverhalten vorsieht.<sup>395</sup>

Nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezieht, unter den Voraussetzungen, dass insgesamt kein längerer Aufenthalt als 183 Tage innerhalb von zwölf Monaten vorliegt<sup>396</sup>, die Vergütung von einem Arbeitgeber gezahlt wird, der nicht im anderen Vertragsstaat ansässig ist<sup>397</sup> und dass die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte/festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat,<sup>398</sup> nur im erstgenannten Vertragsstaat besteuert werden. Erzielt ein Arbeitnehmer Einkünfte, Löhne oder ähnliche Vergütungen<sup>399</sup> bei einer selbständigen ausländischen Tochtergesellschaft, kommt es allein auf die 183-Tage-Frist an, da eine Tochtergesellschaft nicht Betriebsstätte der Muttergesellschaft ist.<sup>400</sup> Indessen können eine Tochtergesellschaft, wenn sie Tätigkeiten ausübt, die sie zur Betriebsstätte qualifizieren<sup>401</sup> oder auch eine Bau- oder Montagestelle, weil ihre Dauer zwölf Monate überschreitet,<sup>402</sup> zur Betriebsstätte werden. Für die Bezüge der in einer solchen Betriebsstätte tätigen Arbeitnehmer kann sich rückwirkend eine Steuerpflicht ergeben, wenn eine Tochtergesellschaft in eine Betriebsstätte umqualifiziert wird oder sich die Dauer der Bau- bzw. Montagestelle über zwölf Monate hinaus erstreckte. Den sich daraus ergebenden Nachteil hat der im Ausland tätige Arbeitnehmer zu tragen.<sup>403</sup>

---

<sup>395</sup> Vgl. auch *Crezelius*, FR 2002, 805 (807 f.). Zur Lastengleichheit im Doppelbesteuerungsrecht *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, 2010.

<sup>396</sup> Zur Bedeutung des Ansässigkeitswechsels bei der Ermittlung der 183-Tage-Frist *Schubert/Pavlovits*, IStR 2009, 415.

<sup>397</sup> Im Sinne des OECD-MA bedeutet „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ nach dessen Art. 4 Abs. 1 „eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften.“ Siehe auch *Kaminski/Strunk*, IStR 2007, 189.

<sup>398</sup> Im Sinne des OECD-MA bedeutet „Betriebsstätte“ nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“ Siehe zum Begriff der Betriebsstätte *Eckl*, IStR 2009, 510.

<sup>399</sup> Zum Begriff der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, der im OECD-MA nicht definiert wird siehe *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, , 5. Aufl. 2008, Art. 15 OECD-MA, Rdnrn. 15 ff.

<sup>400</sup> *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, 5. Aufl. 2008, Art. 15 OECD-MA, Rdnr. 68.

<sup>401</sup> *Görl*, in: Vogel/Lehner, 5. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA, Rdnr. 168.

<sup>402</sup> *Görl*, in: Vogel/Lehner, 5. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA, Rdnrn. 56 ff.

<sup>403</sup> Zweifelnd: *Crezelius*, FR 2002, 805 (808).

Weiterhin entsteht eine fremdbestimmte Steuerwirkung im Falle eines sog. „überraschenden Doppelbesteuerungsabkommens.“ Angenommen, der deutsche Einzelunternehmer A unterhält in Brasilien eine Produktionsbetriebsstätte, deren zuzuordnenden Wirtschaftsgütern ein gemeiner Wert i.H.v. 100 Mio. Euro und ein (deutscher) steuerlicher Buchwert i.H.v. 40 Mio. Euro zukommt. Deutschland schließt mit Brasilien wieder ein DBA mit Betriebsstättenfreistellung.<sup>404</sup> Die fremdbestimmte Steuerwirkung, deren Eintritt weder auf einer Handlung des Steuerpflichtigen basiert noch von diesem in irgendeiner Form beeinflusst (oder verhindert) werden kann, beruht allein auf einer Handlung des deutschen Staates als Partner eines DBA, was gar mit der in Art. 1 GG niedergelegten Unantastbarkeit der Menschenwürde in Konflikt gerät.<sup>405</sup>

### c) Konkurrentenklage – §§ 40, 42 FGO

Auch das steuerliche Verfahrensrecht hält mit der Möglichkeit der Konkurrentenklage eine Regelung mit Drittwirkung bereit. Konkurrentenklagen sind allgemein in verschiedenen Konstellationen denkbar. Mit der steuerrechtlichen Konkurrentenklage<sup>406</sup> auf Grundlage der §§ 40, 42 FGO begehrt ein Steuerpflichtiger vor dem Hintergrund der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts von der Finanzverwaltung die steuerrechtlich zutreffende Gleichbehandlung eines Dritten, namentlich seines Konkurrenten. Die Praxis zeigt, dass dies regelmäßig die am Markt tätige öffentliche Hand oder eine gemeinnützige Organisation mit ihrem als Zweckbetrieb steuerbegünstigten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind.<sup>407</sup>

Anders als die bisher behandelten fremdbestimmten Steuerwirkungen kann der Dritte – also der Kläger – indes nicht selbständig, sondern nur mittels des entscheidenden Finanzgerichts auf die Besteuerung des Be-

<sup>404</sup> Beispiel nach *Schönfeld*, IStR 2010, 133 (137).

<sup>405</sup> Dies im Ergebnis bejahend: *Schönfeld*, IStR 2010, 133 (137).

<sup>406</sup> Siehe dazu allg. *Englisch*, StuW 2008, 43; *Sinewe/Frase*, BB 2011, 1567. Zur Zulässigkeit der Konkurrentenklage im Steuerrecht BFH vom 18.9.1984 - VII R 50 - 51/82, BStBl. II 1985, S. 12; vom 15.10.1997 - I R 10–92, BStBl. II 1998, S. 6.

<sup>407</sup> Im Anschluss an das Urteil des EuGH vom 8.6.2006 - C-430/04 bejahte der BFH vom 5.10.2006 - VII R 24/03, BStBl. II 2007, S. 243 den Anspruch auf Auskunft über die steuerliche Behandlung des (öffentlich-rechtlichen) Konkurrenten; dazu *Kronthaler*, DStR 2007, 227. Zur Grundrechtsverpflichtung sog. „gemischt-wirtschaftlicher Unternehmen“ vgl. *Müller/Kepper*, VR 2012, 202.

troffenen – also des Beklagten – mittelbaren Einfluss nehmen. Nach der Überwindung der praktischen Probleme, insbesondere den Fragen des Steuerheimnisses und der prozessualen Einkleidung,<sup>408</sup> führt eine erfolgreiche Konkurrentenklage im Ergebnis aber auch zu einer fremdbestimmten Änderung oder erstmaligen Vornahme der Veranlagung und damit zu einer höheren Steuerbelastung.

Das Grundrecht der Wettbewerbsfreiheit wurde nur sehr restriktiv als Grundlage für die Konkurrentenklage akzeptiert. Vielmehr reduzierte das BVerfG den Schutz auf eine willkürliche Bevorzugung eines Konkurrenten.<sup>409</sup> Selbst wenn ein Schutz vor Konkurrenz oder eine Veränderung der Marktverhältnisse verfassungsrechtlich nicht bestünde, kann eine Wettbewerbsveränderung aber durch Einzelakt, der erhebliche Konkurrenz Nachteile zur Folge hat, gegen Art. 12 GG verstoßen, wenn er im Zusammenhang mit staatlicher Planung und Verteilung staatlicher Mittel steht.<sup>410</sup> Daraus und aus dem in Art. 19 Abs. 4 GG garantierten Rechtsweg folgt eine begrüßenswerte Klagebefugnis für Dritte. Die dem immanente fremdbestimmte Steuerwirkung stellt sich als in Kauf zu nehmende Kehrseite der Medaille dar.

#### **d) Zwischenfazit**

Versucht man den vielschichtigen bunten Strauß der fremdbestimmten Steuerwirkungen möglichst erschöpfend zu erfassen, erscheint es bedeutend, auch die aufgezeigten weiteren Besteuerungen aus Drittverhalten in den Blick zu nehmen. Der kurze Exkurs lässt die Beobachtung zu, dass auch beim Squeeze-out, im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen, namentlich bei Art. 15 OECD-MA und sogenannten überraschenden Doppelbesteuerungsabkommen sowie der steuerrechtlichen Konkurrentenklage Steuerwirkungen unabhängig von dem Willen des

---

<sup>408</sup> Dazu *Sinewe/Frase*, BB 2011, 1567.

<sup>409</sup> BVerfG vom 24.2.1971 - 1 BvR 435/68, BVerfGE 30, S. 173 (S. 197).

<sup>410</sup> Das BVerfG hat dies in BVerfG vom 14.1.2004 - 1 BvR 506/03, DVBl. 2004, 431 für den Rechtsschutz eines Konkurrenten bei der Aufnahme in einen Krankenhausplan bejaht (bestätigt in BVerfG vom 23.4.2009 - 1 BvR 3405/08, NVwZ 2009, 977). Nach dem BVerfG ist es mit der Berufsfreiheit nicht zu vereinbaren, wenn Konkurrentenklagen ausschließlich bei besonders schweren materiellen Begründetheitsmängeln zugelassen würden (BVerfG vom 17.8.2004 - 1 BvR 378/00, NJW 2005, 273 (274)).

übertragenen Rechtsträgers eintreten können. Besondere Aufmerksamkeit ist bei der einfachgesetzlichen Untersuchung den Leistungsbeziehungen zu widmen. Das Grundkonzept der Personensteuern, an das Verhalten des Steuerpflichtigen anzuknüpfen und eine Zurechnung nur zuzulassen, wenn der Steuerpflichtige die Leistungsbeziehung „in der Hand“ hält, kollidiert mit den dargestellten Regelungen. Beim Squeeze-out und Art. 15 OECD-MA werden die besteuerten Tatbestände nicht von dem Steuerpflichtigen selbst verwirklicht. Ferner zeigt die Betrachtung, dass der Steuerpflichtige auch die Wirkungen der Konkurrentenklage und des überraschenden Doppelbesteuerungsabkommens nicht durch eigenes Verhalten in der Hand hält, fremdbestimmte Steuerwirkungen dabei aber nicht per se als negativ zu beurteilen sind.

#### **4. Fazit**

Ist das Geflecht der fremdbestimmten Steuerwirkungen identifiziert und strukturiert, lässt schon der cursorische Blick auf diesen normativen Ausgangspunkt, insbesondere die Anzahl und die Streuung der fremdbestimmten Steuerwirkungen in den verschiedenen (Steuer)Gesetzen, eine fehlende gesetzgeberische Systematik im Sinne eines in sich geschlossenen Gesamtkonzepts vermuten. Präzisiert lässt sich am Ende des strukturierten Vergleichs festhalten, dass die Betrachtung der großen Zahl der fremdbestimmten Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften hat deutlich werden lassen, dass sich ob der grundsätzlich unterschiedlichen Regelungskonzepte und der unterschiedlichen einzelsteuergesetzlichen Ausgangslage Parallelen hinsichtlich der Anknüpfungspunkte der fremdbestimmten Steuerwirkungen zeigen. Dabei bringt die vorstehende strukturierte Durchdringung des für den Untersuchungszusammenhang relevanten Normmaterials insbesondere hervor, dass einzelne Gesellschafter/Anteilseigner aber auch die Gesellschaft selbst sowohl bei Personen- als auch bei Kapitalgesellschaften in einer beachtlichen Anzahl von Fällen erheblichen Einfluss auf die individuelle Steuerbelastung von Mitgesellschaftern nehmen können. Ausgehend von der gesetzlichen Ausgestaltung der fremdbestimmten Steuerwirkungen hat sich nachweisen lassen, dass diese materiell-rechtlich manifestiert sind. Die Feststel-

lungen zu den einzelnen fremdbestimmten Steuerwirkungen lassen sich zumindest auf Ebene der einfachgesetzlichen Betrachtung allerdings nicht derart verallgemeinern, dass sich ein geschlossenes Gesamtkonzept ergeben würde. Ein Anhaltspunkt dafür, dass die einzelnen fremdbestimmten Steuerwirkungen einem wohlüberlegten Grundkonzept folgen, ist aus der strukturierten Darstellung allein nicht abzuleiten. Der Umstand, dass die Gestalt des geschaffenen Regelwerks in Form einer Vielfältigkeit fremdbestimmter Steuerwirkungen, deren Inhalt und Umsetzung mangelhaft sind, in Erscheinung tritt, spricht allein schon wegen der durch die sich in der Vielzahl manifestierenden Bedeutung unabhängig vom Ausgang der Analyse der fremdbestimmten Steuerwirkungen insoweit vielmehr dringend dafür, ein regulierendes Einschreiten des Gesetzgebers bereits an dieser Stelle zu fordern.

Die Betrachtung konzentrierte sich bisher auf eine strukturierte Darstellung der einfachgesetzlichen Regelungen, denen das „Grundprinzip“ der fremdbestimmten Steuerwirkungen immanent ist. Materielles Recht hängt entscheidend von einem etwaigen Gesamtkonzept ab. Steht hinter dem bis hier rein strukturiert aufgezeigten Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkungen eine wohlerwogene und wohlbegründete systematische Grundstruktur? Es wird ein Aspekt hervorgehoben, der bislang in der wissenschaftlichen Bewertung allenfalls cursorisch diskutiert wurde und der im Folgenden in den Mittelpunkt des Interesses gestellt werden soll.

## **II. Systematische Analyse**

Die vorliegende Untersuchung möchte nicht nur normative Tatsachen darlegen, sondern die vorgestellten fremdbestimmten Steuerwirkungen darüber hinaus auf ein von maßstabsetzenden Prinzipien getragenes System hin untersuchen. Sind mit dem strukturierten Vergleich wesentliche Gemeinsamkeiten, aber auch Unterschiede des weiten Feldes der fremdbestimmten Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften benannt und kategorisiert, zielt die gefundene Struktur auf die zweite dringliche Aufgabe: Die bislang wenig erforschte systematische Dimension und ihre verfassungsrechtlichen Grenzen. Diese ist gleichermaßen für den Gesetzgeber als auch für den Steuerpflichtigen von erheblicher Brisanz.

Die obig referierten Fälle zeigen, dass nicht selten Verursachungs- und Auswirkungsebene auseinanderfallen, mithin – per Gesetz angeordnete – fremdbestimmte Steuerwirkungen vorliegen. Nachdem diese erkannt, geordnet und deren Auswirkungen betrachtet wurden, ist es Aufgabe der Rechtswissenschaft, die systematische Stimmigkeit der Grundkonzeption fremdbestimmter Steuerwirkungen zu untersuchen. Die fremdbestimmten Steuerwirkungen derart freigelegt, gilt es, das Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkungen eingehend zu analysieren und zu bewerten bzw. kritisch zu hinterfragen. Am Ende einer solchen Analyse soll deren eindeutige Beurteilung stehen.

Wegen der relativ wenigen identifizierten fremdbestimmten Steuerwirkungen bei Kapitalgesellschaften wird der Versuch unternommen, trotz fortschreitender Angleichung weiterhin bestehender, beachtlicher konzeptioneller Unterschiede, an den Wandlungen des Zivilrechts zu partizipieren und auch die die Personengesellschaften betreffenden Regelungen für Kapitalgesellschaften zu rekrutieren und fruchtbar zu machen.<sup>411</sup> Auf dem Boden der obig dargestellten Normen werden in einem nächsten Schritt daher deren Gemeinsamkeiten herausgefiltert. Anhand der im Einzelnen herauszuarbeitenden übergreifenden Merkmale sollen im weiteren Verlauf nunmehr ausgewählte der oben gebildeten einzelnen Kategorien der fremdbestimmten Steuerwirkungen untersucht werden.

Greift man die aus normativer Sicht betrachteten Erscheinungsformen der fremdbestimmten Steuerwirkungen auf, erscheinen folgende Kategorien von besonderer Bedeutung:

### **1. Behaltefristen**

Behaltefristen erfreuen sich in der jüngeren Vergangenheit zunehmender Beliebtheit. Der Steuergesetzgeber knüpft zahlreiche Privilegierungen an (zumindest) ähnliche Behalte-, Besteuerungs- und Nachversteuerungsfristen, durch die in allen genannten Fällen – sowohl i.R.d. Besteuerung aus

---

<sup>411</sup> Personengesellschaften werden in der Rechtsordnung zunehmend als Rechtsträger anerkannt und im Ergebnis damit mehr und mehr den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Als Beispiel kann dazu die prominente Entscheidung des Bundesgerichtshofes zur Anerkennung der Teilrechtsfähigkeit der Außengesellschaft dienen, BGH vom 29.1.2001 - II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341.

Gesellschafter-/Anteilseignerverhalten als auch i.R.d. Besteuerung aus Gesellschaftsverhalten – fremdbestimmte Ereignisse mit (negativer) steuerlicher Rückwirkung (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) entstehen können. Die Nichtbeachtung der aufgezeigten, in den verschiedenen Gesetzen verstreuten Behaltefristen kann im Einzelfall erhebliche steuerliche Nachteile mit sich bringen.<sup>412</sup> Ganz in diesem Sinne finden sich durch Behaltefristen bedingte fremdbestimmte Steuerwirkungen insbesondere für die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen bei Vermögensübertragungen. Kursorisch liegt diesen Gesetzesbestimmungen mit Behaltefristen folgende Grundkonstellation zu Grunde: Ein Steuerpflichtiger überträgt steuerrechtlich privilegiert einen steuerverstrickten Vermögensgegenstand oder ein Wirtschaftsgut auf einen anderen Steuerpflichtigen. Spiegelbildliche Kehrseite dieser Medaille ist, dass die an eine bestimmte Haltefrist gebundene Steuervergünstigung bei der Veräußerung des steuerverstrickten Vermögensgegenstands bzw. des Wirtschaftsgutes oder eines sonstigen Verstoßes gegen die steuerlichen Nutzungs- und Verwendungsaufgaben entfällt und damit im Ergebnis zu einer rückwirkenden (nachteiligen) Versteuerung führt, ohne dass der (Erst-)Übertragende die steuerschädliche Veräußerung beeinflussen oder verhindern kann. Schädliche Verfügungen oder Maßnahmen der Geschäftsführung bzw. der Gesellschaftermehrheit innerhalb der Behaltefristen können, selbst wenn die entsprechende Verfügung oder Maßnahme gegen den Willen oder gar ohne Wissen des Begünstigten durchgeführt worden ist, zu einer Nachversteuerung führen. Begünstigte Erwerber von Minderheitsbeteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften laufen so Gefahr, ihre Steuervergünstigung wegen Verstoßes gegen die **Behaltensregelungen** nachträglich wieder – zumindest teilweise – zu verlieren.

Es ist feststellbar, dass sich die Hauptfallgruppe steuerlicher Dritteinflüsse im Bereich der Haltefristen bei Personengesellschaften findet. Hier müssen sich die Gesellschafter die Folgen des Handelns anderer Gesellschafter ob des fehlenden Einflusses auf diese zurechnen lassen. Im Einzelnen finden sich die problematischen Normen im EStG. So ist Voraussetzung für die Buchwertfortführung i.R.e. Realteilung, dass das übernommene

---

<sup>412</sup> Körner/Fuhrmann, KÖSDI 2001, 12845 (12846).

Betriebsvermögen nach der Realteilung weiterhin Betriebsvermögen bleibt. Eine schädliche Entnahme oder Veräußerung i.S.d. **§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG** führt indes zu einer rückwirkenden Aufdeckung der in den veräußerten oder entnommenen Wirtschaftsgüter enthaltenen stillen Reserven. Durch die schädliche Verfügung realisieren alle ehemaligen Gesellschafter einen Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn. Ebenso werden Anteilsübertragungen ob des Verweises in **§ 16 Abs. 5 Halbsatz 2 EStG** auf § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG, dessen sog. Siebtel-Regelung dazu führt, dass der Veräußerungsgewinn um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Zeitpunkt der Anteilsübertragung i.R.d. Realteilung abgelaufene Zeitjahr vermindert wird,<sup>413</sup> auch im Bereich des § 16 Abs. 5 EStG als rückwirkendes schädliches Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO behandelt und im Ergebnis nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die ehemaligen Mitunternehmer verteilt. Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen im Rahmen von Veräußerungen von Wirtschaftsgütern, die zuvor zu Buchwerten gem. **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 oder 2 EStG** („umgekehrte Fälle“) aus dem Gesamthandsvermögen in das Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers übertragen wurden, ist der zwingende Buchwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG beim Übernehmer mit einer dreijährigen Sperrfrist verknüpft. Die Veräußerung oder Entnahme innerhalb von drei Jahren durch den Rechtsnachfolger (ebenfalls als rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) führt dazu, dass die ursprüngliche Buchwertübertragung rückwirkend mit dem Teilwert zu bewerten ist und in der Person des Rechtsvorgängers bzw. der Personenmehrheit (als Rechtsvorgängerin) eine fremdbestimmte Gewinnrealisierung stattfindet.<sup>414</sup> Auch für die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils<sup>415</sup> gilt nach **§ 6 Abs. 3 EStG** eine zwingende Buchwertverknüpfung, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs durch einen einheitlichen Vorgang unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf einen (oder mehrere) Erwerber überge-

---

<sup>413</sup> Die Wahrscheinlichkeit, der ursprüngliche Übertragungsvorgang solle im Grunde nur dazu dienen, eine nachfolgende (begünstigte) Veräußerung vorzubereiten, ist umso geringer, je weiter die Sperrfrist abgelaufen ist (vgl. BT-Drs. 16/2710 II. Bes. Teil zu Art. 6 zu § 22 Allgemeines).

<sup>414</sup> Im Ergebnis ebenso *Crezelius*, FR 2002, 805 (806).

<sup>415</sup> Erbfall und vorweggenommene Erbfolge sind die Hauptanwendungsfälle der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG.

hen.<sup>416</sup> Mangels eines Wahlrechts des Rechtsnachfolgers wird der Bilanzzusammenhang gewahrt. Dadurch kommt es zwingend zu einer „interpersonellen“ Verlagerung der stillen Reserven.<sup>417</sup> Unter Anwendung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO wird durch die unentgeltliche Übertragung eines Teilanteils (wiederum) in der Person des Rechtsvorgängers ein Gewinn realisiert (§ 16 Abs. 1 S. 2 EStG), der aber keinen Einfluss auf die schädliche Handlung des Rechtsnachfolgers hat.<sup>418</sup>

Betrachtet man solche Behaltefristen, die Kapitalgesellschaften betreffen, ergibt sich ein ähnliches Bild. Auch bei **Kapitalgesellschaften** zeigt sich im Zusammenhang mit Behaltefristen die Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkungen, die sich in der einschneidenden Rückwirkung der nachträglichen Besteuerung auswirkt. So sanktioniert **§ 15 Abs. 2 S. 2 bis 4 UmwStG** die Veräußerung der Anteile der an der Spaltung beteiligten Rechtsträger.<sup>419</sup> Die unmittelbare Veräußerung eines Teilbetriebs und eines Mitunternehmeranteils würden, wenn innerhalb von fünf Jahren nach der Spaltung mehr als 20%<sup>420</sup> der Anteile an einer der an der Spaltung beteiligten Körperschaften<sup>421</sup> veräußert würden, rückwirkend<sup>422</sup> zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven führen. Die Ausnahmeregelung des § 15 Abs. 2 S. 3 und 4 UmwStG bezieht sich nicht auf die Anteile der einzelnen an der Spaltung beteiligten Anteilseigner. Die Berechnung der 20%-Grenze erfolgt, indem sämtliche Anteile zusammengerechnet werden.<sup>423</sup> Im Anschluss an die steuerneutrale Ausgestaltung einer Spaltung können einzelne Anteilseigner (Spaltgesellschafter) folglich für sich, aber gleichzeitig mit Wirkung zu Lasten der anderen an der Spaltung beteiligten Gesellschafter/Anteilseigner, die „Unschädlichkeitsgrenze“ inner-

---

<sup>416</sup> BFH vom 19.2.2004 - III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231; vom 6.5.2010 - IV R 52/08, BStBl. II 2011, S. 261.

<sup>417</sup> BFH vom 22.10.2008 - X B 162/08, BFH/NV 2009, 156; *Ehmcke*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 6 EStG, Rdnr. 1229.

<sup>418</sup> Im Ergebnis ebenso *Crezelius*, FR 2002, 805 (805 f.).

<sup>419</sup> § 15 Abs. 2 UmwStG legt typisierend fest, wann eine Spaltung als missbräuchlich gilt. Der EuGH hat mit Urteil vom 17.7.1997, Rs. C-28/95 (*Leur-Bloem*), Slg. 1997, I-4161, einer typisierenden Missbrauchsregelung die Anerkennung versagt. Vgl. *Gille*, IStR 2007, 194 (196 f.).

<sup>420</sup> Die 20%-Ausnahme-Regelung ist als „Bagatellgrenze“ ausgestaltet.

<sup>421</sup> Sog. „Spaltgesellschaften“, d.h. übertragende Körperschaft und Nachfolgekörperschaften.

<sup>422</sup> Rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO; BMF vom 25.3.1998, IV B 7-S 1978-21/98, BStBl. I, S. 268, Tz. 15.33 und 15.34.

<sup>423</sup> BFH vom 3.8.2005 - I R 36/04, BStBl. II 2006, S. 391; *Dötsch/Pung*, in: D/P/P/M, 6. Aufl. 2007, § 15, Anm. 139; *Hörger*, FR 1994, 765.

halb der Behaltefrist überschreiten und dadurch eine rückwirkende Gewinnrealisierung verursachen, die alle an der Ursprungsgesellschaft und die an den Nachfolgegesellschaften beteiligten Anteilseigner trifft.

Den anzutreffenden Erscheinungsformen der fremdbestimmten Steuerwirkungen i.R.d. Behaltefristen erscheint stets ein Moment der **Freiwilligkeit** immanent. Zumindest bei den betrachteten Regelungen des EStG drängt sich der Eindruck auf, dass es sich jederzeit um ein freiwilliges Handeln der abgebenden Akteure handelt.<sup>424</sup> Die durch den Rechtsnachfolger ausgelöste Gewinnrealisierung bei dem Rechtsvorgänger erscheint vor diesem Hintergrund auch leichter zu rechtfertigen. Indes ist zu berücksichtigen, dass Umstrukturierungsmaßnahmen nicht stets freiwillig erfolgen. So handelt es sich bei den erwähnten §§ 6 Abs. 3, 6 Abs. 5 und 16 Abs. 3 EStG um zwingende Buchwertfortführungen, bei denen die Steuerpflichtigen mangels Wahlrecht doch gerade gezwungen sind, die Buchwerte – gegebenenfalls gegen ihren Willen – fortzuführen.<sup>425</sup>

Weiteres gemeinsames Merkmal bzw. ein Ausfluss der Regelungstechnik der steuerlichen Behaltefristen ist der evidente Einfluss seitens der Gesellschaft auf die „Hypothek“ der Nachversteuerung, also namentlich der Einhaltung der Behaltefrist. Alleiniger „Tatbeitrag“ des in Anspruch genommenen Steuerpflichtigen liegt stets – aber auch lediglich – in einer Überführung eines Wirtschaftsguts in das (Betriebs-)Vermögen eines anderen Steuerpflichtigen.<sup>426</sup> Wiederum kann der Steuerpflichtige weder das zur Anknüpfung der Steuerpflicht genommene Verhalten beeinflussen noch die Verfügungsmacht über die vom Dritten erzielten Einkünfte erlangen. Abgesehen von der Möglichkeit der zivilrechtlichen Absicherung ist den Körperschaften, deren Verlustvorträge untergehen, i.R.d. **§ 8c KStG** nahezu kein Einfluss auf Vorgänge auf Anteilseignerebene zu attestieren. Die Veräußerung von Anteilen einzelner Anteilseigner verursacht eine negative Auswirkung, namentlich die fehlende Möglichkeit der Verlustverrechnung mit Gewinnen in künftigen Perioden bei den verbleibenden Gesellschaftern.<sup>427</sup> Auch ungeachtet des Bedeutungszuwachses dieser ge-

---

<sup>424</sup> So auch *Crezelius*, FR 2002, 805 (810).

<sup>425</sup> So auch *Crezelius*, FR 2002, 805 (810).

<sup>426</sup> *Hey*, in: GS Trzaskalik, S. 219.

<sup>427</sup> Vgl. *Kläne*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 162.

setzunglichen Regelungen gerät diese Reihe von nur zum Teil aufeinander abgestimmten Regelungen mangels Einflussmöglichkeit der weiteren Mitunternehmer/Anteilseigner evident in den Konflikt mit dem Grundsatz individueller Tatbestandsverwirklichung.

## 2. Quantitative Besteuerungskriterien

Einen weiteren bedeutenden Bereich, der fremdbestimmte Steuerwirkungen beinhaltet, stellen Normen mit quantitativen Besteuerungskriterien dar. Mit der Mindestbeteiligungsquote i.R.d. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG), den Beherrschungsquoten als persönliche Voraussetzung der §§ 7 – 14 AStG, der sog. „Drei-Objekt-Grenze“ bei dem Handel von Grundstücken und § 24 UmwStG im Bereich der Personengesellschaften sowie der Mindestlohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 ErbStG, dem Wahlrecht der §§ 20, 21 UmwStG im Bereich der Kapitalgesellschaften, der Zinsschranke und den Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung hält das Gesetz für beide Gesellschaftsformen Regelungen bereit, die steuerlich relevante Größen vorsehen, auf die jeweils auf Ebene der Gesellschaft erheblicher Einfluss genommen werden kann.

Mit der Absenkung der Beteiligungsquote i.R.d. **§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG** auf „mindestens 1%“ werden Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen nunmehr (fast) vollständig erfasst.<sup>428</sup> Bei der Prüfung dieser Wesentlichkeitsgrenze sind auch mittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen,<sup>429</sup> womit auch Handlungen einer Personengesellschaft, genauer der Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen, die Wesentlichkeitsgrenze von 1% überschreiten lassen können. Auch die Hinzurechnungsbesteuerung der **§§ 7 – 14 AStG** ist bedingt durch eine Beteiligungsquote. Für das maßgebliche „Beteiligtsein zu mehr als der Hälfte“ i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG werden auch mittelbare Beteiligungen berücksichtigt, die über andere beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften gehalten werden. Erwirbt die Per-

---

<sup>428</sup> Es wird vertreten, dass sich § 17 EStG damit zunehmend vom Kontext der Mitunternehmerbesteuerung in Richtung eines allg. Tatbestandes der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen löst. So *Ebling*, in: Blümich, 121. Aufl. 2014, § 17, Rdnr. 18; a. A. *Crezelius*, DB 2003, 230.

<sup>429</sup> BFH vom 14.10.2003 - VIII R 22/02, BFH/NV 2004, 620.

sonengesellschaft des Beteiligungsstrangs Anteile an einer Zwischengesellschaft, kann durch diesen Vorgang die maßgebende Beteiligungshöhe von 50 % überschritten werden. Entscheidend für die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel i.R.d. **Drei-Objekte-Grenze** des § 23 Abs. 1 S. 1 EStG ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Eine wegen der geringen Objektanzahl an sich nicht gewerbliche Tätigkeit kann durch den sachlichen Zusammenhang mit einer mitunternehmerischen Beteiligung an einem gewerblichen Grundstückshandel einen gewerblichen Charakter bekommen. Eine die Zurechnung versagende Abschirmwirkung i.R.d. Drei-Objekte-Grenze des § 23 Abs. 1 S. 1 EStG kommt der Personengesellschaft nicht zu. Die Ausübung des in **§ 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG** gewährten Wahlrechts durch den übernehmenden Rechtsträger bestimmt den Veräußerungspreis des Einbringenden (§ 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG), bei dem der Ansatz mit dem Zwischenwert oder dem gemeinen Wert zu einem fremdbestimmten Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG führt.

Die Mindestlohnsummenregelungen des **§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG** sieht vor, dass 85% von dem als begünstigungsfähig qualifizierten Vermögen außer Ansatz bleiben, wenn die maßgebende jährliche Lohnsumme des Betriebs bei Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (sog. „Lohnsummenfrist“) insgesamt 400% der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (sog. „Mindestlohnsumme“). Im Ergebnis hat der begünstigte Erwerber einer Minderheitsbeteiligung bzw. Beteiligung ohne Geschäftsführungsbefugnisse – wenn überhaupt – lediglich beschränkten Einfluss darauf, ob die Gesellschaft, deren Anteile er begünstigt erworben hat, die Mindestlohnsummenregelungen innerhalb der Behaltefrist einhält.<sup>430</sup> Auch die **§§ 20, 21 UmwStG** halten für die Sacheinbringung ein von dem übernehmenden Rechtsträger auszuübendes Wahlrecht bereit, das sich der Einflussnahme durch den übertragenden Rechtsträger entzieht. Die Entscheidung des übernehmenden Rechtsträgers für eine bestimmte Bewertung wirkt sich indessen unmittelbar bindend auf den Einbringenden aus.

---

<sup>430</sup> Weng, BB 2009, 1780 (1783).

Von besonderem Interesse ist weiterhin die **Zinsschranke**. Die Zinsschranke verändert die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Unternehmensfinanzierung in ihren Grundfesten und regelt die generell nur noch beschränkt mögliche Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen.<sup>431</sup> Die Verortung der Regelung im EStG verdeutlicht, dass die Zinsschranke rechtsformübergreifend auch im Personengesellschaftskonzern und auf den Kapitalgesellschaften nachgeschaltete Personengesellschaften anwendbar ist.<sup>432</sup> Entgegen der grundsätzlich personalen Prägung der Einkommensteuer knüpft die Zinsschranke an einen sachlichen Punkt an, indem die Ermittlung der (nicht) abzugsfähigen Zinsaufwendungen nicht für den Steuerpflichtigen selbst erfolgt, sondern auf dessen im Inland steuerpflichtigen „Betrieb“ abstellt. Zum Betrieb einer mitunternehmerischen Personengesellschaft gehört neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG,<sup>433</sup> was durch die Einflussmöglichkeit der einzelnen Mitunternehmer auf das Bezugsobjekt „Betrieb“ Einfallstor „gravierender“ fremdbestimmter Steuerwirkungen sein kann.<sup>434</sup> Für Kapitalgesellschaften verstärkt § 8a KStG diese Wirkungen des § 4h EStG, indem die Ausnahmen des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b und c EStG eingeschränkt werden.<sup>435</sup>

In den Einflussbereich einzelner Gesellschafter von Personengesellschaften fallen die für die Freigrenze des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. a EStG bedeutenden Zinsaufwendungen durch Zinserträge aus Verträgen mit Dritten im Sonderbetriebsvermögensbereich. Bei Personengesellschaften kann der einzelne Mitunternehmer Zinsaufwendungen verursachen, die den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft<sup>436</sup> und damit die für die Anwendung der Zinsschranke erheblichen Zinsaufwendungen beeinflussen. Ein zu fremdbestimmten Steuerwirkungen führendes Überschreiten dieser Frei-

---

<sup>431</sup> Rödder, DStR 2007, Beihefter zu Nr. 40, 1 (6). Sinn und Zweck des neuen Konzepts ist die Bekämpfung jedweder Finanzierungsgestaltung zum Nachteil des deutschen Fiskus.

<sup>432</sup> Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 11, Rdnr. 50; Kußmaul/Ruiner/Schappe, DStR 2008, 904; Wagner/Fischer, BB 2007, 1811.

<sup>433</sup> BMF vom 4.7.2008 - IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 6.

<sup>434</sup> Rödder, DStR 2007, Beihefter zu Nr. 40, 1 (Fßn. 40).

<sup>435</sup> Diese Erweiterung des Anwendungsbereichs der Zinsschranke wird durch § 4h Abs. 2 S. 2 EStG auch auf Mitunternehmerschaften angewendet.

<sup>436</sup> BMF vom 4.7.2008 - IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 51; van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, 2341 (2342).

grenze durch Zinserträge im Sonderbetriebsvermögensbereich einzelner Gesellschafter ist mangels Sonderbetriebsvermögens i.R.v. Kapitalgesellschaften aber nicht möglich. Eine fremdbestimmte Steuerwirkung nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. a EStG ist daher nicht festzustellen.

Der einzelne Gesellschafter kann die Ausnahme von der Zinsschranke nach § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG durch den Hinzuerwerb von Gesellschaftsanteilen und die damit einhergehende Erfüllung des Merkmals des weit verstandenen Konzerns i.S.d. Konzernklausel verhindern. Gleichlaufend kann ein solcher Hinzuerwerb von Gesellschaftsanteilen durch einen einzelnen Gesellschafter auch im Bereich der Kapitalgesellschaften erfolgen und auch hier das Merkmal des Konzerns i.S.d. Konzernklausel eigenmächtig erfüllen.

Die Einflussnahme einzelner Mitunternehmer auf das Eigenkapital des Betriebs und damit auf die Anwendbarkeit der Escapeklausel des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c S. 7 EStG findet sowohl bei Personen- als auch Kapitalgesellschaften Anwendung, womit jeweils ein begrenzter Schuldzinsenabzug vermieden werden kann. I.R.d Personengesellschaften führt das Ausscheiden eines Mitunternehmers – ähnlich der Unternehmens- und Unternehmeridentität beim gewerbesteuerlichen Verlustvortrag – zu einem Untergang eines nicht verbrauchten Zinsvortrags nach § 4h Abs. 5 S. 1 EStG, wodurch neben die Betriebsbezogenheit der Zinsschranke und des Zinsvortrags damit auch ein – dem EStG immanentes – personales Element tritt. Der bei Kapitalgesellschaften geltenden Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung des § 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG liegt eine weltweite Konzernbetrachtung zu Grunde, die dazu führt, dass jegliche fremdfinanzierten Bezüge zu berücksichtigen sind.

Der Steueranspruch entsteht einfachgesetzlich nach §§ 3, 38 AO und bedeutet grundsätzlich die Tatbestandsverwirklichung durch den Steuerpflichtigen selbst.<sup>437</sup> Den referierten Fällen ist gemein, dass die Personengebundenheit der einzelnen Steuer wegen der Anknüpfung an objektive Merkmale hinter das Prinzip der individuellen Leistungsfähigkeit zurücktritt. Das Abstellen auf Beteiligungsquote zeigt, dass die Vorschriften bezüglich der Zinsschranke keineswegs dem Prinzip der Besteuerung

---

<sup>437</sup> Crezelius, FR 2002, 805 (809); Hey, GS Trzaskalik, S. 219 (S. 221 f.).

nach der Leistungsfähigkeit gerecht werden.<sup>438</sup> Der gesetzliche Steuereingriff richtet sich nicht gegen die Person, die die abzuschöpfende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erwirtschaftet hat bzw. über diese verfügt. Wird auf die tatsächlichen Belastungswirkungen abgestellt, geraten die aufgezeigten Fälle mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung in Konflikt, da die die Steuerpflicht begründenden Normen vorsehen, dass die Steuerlast nicht dem Individuum, das über die entsprechende Leistungsfähigkeit verfügt, auferlegt wird.

Gemeinsames Merkmal all dieser Konstellationen ist zudem, dass pauschal Größen bzw. Schranken festgesetzt werden. Schon die Methode der quantitativen Festlegung von steuerlich relevanten Größen könnte einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes darstellen. Der Gesetzgeber ist nach allgemeiner Auffassung nicht verpflichtet, in Gesetzen die Lebenswirklichkeit in ihren kleinsten Gattungen zu erfassen.<sup>439</sup> Vielmehr steht dem Gesetzgeber im Rahmen der Gattungsbildung von Art. 3 Abs. 1 GG ein weitgehender Gestaltungsspielraum zur Verfügung, der durch die Typisierung von Lebenssachverhalten ermöglicht wird.<sup>440</sup> Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit können nur innerhalb eines in seiner Struktur einfachen und nachvollziehbaren Steuersystems gewährleistet werden.<sup>441</sup> Im Spannungsverhältnis der Einzelfallgerechtigkeit und der Steuervereinfachung ist es dem Gesetzgeber daher im Grundsatz unbestritten gestattet, „einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang zu erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt zu lassen.“<sup>442</sup> Das Gebot der Generalisierung ist schon in dem Verbot des Einzelfallgesetzes in Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG angelegt, wonach ein Gesetz „allgemein und nicht nur

---

<sup>438</sup> So auch *Schaden/Käshammer* BB 2007, 2317 (2320).

<sup>439</sup> *Starck*, in: vMangoldt/Klein/Starck, 6. Aufl. 2010, Art. 3 Abs. 1 GG, Rdnr. 23.

<sup>440</sup> BVerfG vom 8.6.1988 - 2 BvL 9/85, 2 BvL 3/86, BVerfGE 78, 249 (287 f.); vom 8.2.1994 - 1 BvR 1693/92, BVerfGE 90, 22 (26); *Gubelt*, in: vMünch/Kunig, 6. Aufl. 2012, Art. 3 GG, Rdnr. 23; *Heun*, in: Dreier, 3. Aufl. 2013, Art. 3 GG, Rdnr. 33. Zu kommunalen Verbrauch- und Aufwandsteuerveränderungen siehe *Betzinger/Müller*, KStZ 2012, 101.

<sup>441</sup> *Friauf*, DStJG 21 (1998), 85 (86); *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 131.

<sup>442</sup> BVerfG vom 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (7); vom 7.12.1999 - 2 BvR 301/98101, S. 297 (S. 310); *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 130; *ders.*, in: FS Meyding, S. 33 (S. 35 f.).

für den Einzelfall“ zu gelten hat. Die Generalisierung an sich bedarf daher keiner Rechtfertigung. Als Typisierung wird überwiegend die Fixierung der Durchschnittsnormalität und die Gleichbehandlung der von diesen abweichenden Fällen bezeichnet, ohne dabei jedoch zur Generalisierung abzugrenzen.<sup>443</sup> Im Unterschied zur allgemeinen Generalisierung weist eine Typisierung ein bewusstes Differenzierungsdefizit des Gesetzgebers hinsichtlich eines relevanten Sachverhaltsmerkmals auf. Der tatsächliche Sachverhalt wird durch eine Fiktion ersetzt und bedarf als Sonderfall der Generalisierung daher der Rechtfertigung.<sup>444</sup> Von einer Pauschalierung wird hingegen gesprochen, wenn die rechnerischen Grundlagen eines steuergesetzlichen Tatbestands schematisiert werden. Diese wird wiederum als Sonderfall der Typisierung angesehen.<sup>445</sup> Es bleibt festzuhalten, dass die steuerlich relevanten Größen als Pauschalierungen der Rechtfertigung bedürfen. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts fordert der Gleichheitssatz „nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes“.<sup>446</sup> Demnach ist zumindest die Methode der typisierenden Ausgestaltung der vorliegend in Rede stehenden Normen ob der damit einhergehenden Unschärfe grundsätzlich zulässig ist.

Weiteres gemeinsames Merkmal der steuerlich relevanten Größen ist der evidente Einfluss seitens der Gesellschaft auf die quantitativen Besteuerungskriterien. Der damit einhergehende subjektive Charakter des Tatbe-

---

<sup>443</sup> *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, 12. Aufl. 2012, Art. 3 GG, Rdnrn. 30 f.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 132; *Starck*, in: *vMangoldt/Klein/Strack*, 6. Aufl. 2010, Art. 3 GG, Rdnr. 23; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2000, S. 349.

<sup>444</sup> *Gubelt*, in: *vMünch/Kunig*, 6. Aufl. 2012, Art. 3 GG, Rdnr. 26; *Huster*, *Rechte und Ziele*, S. 257 ff. (Generalisierung wird dort als „Schematisierung“ bezeichnet); *Schoch*, *DVBl.* 1988, 863 (879).

<sup>445</sup> Dies kann insbesondere aus der vereinzelt Bezugnahme des Bundesverfassungsgerichts auf das „unbestreitbare Typisierungsbedürfnis des Steuerrechts“ (BVerfG vom 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, S. 348 (S. 363)) und die „vergrößernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung“ (BVerfG vom 25.9.1992 - 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, S. 153 (S. 172)) ohne die Nennung der Begriffe der Pauschalierung und Generalisierung, bei gleichzeitigem Fehlen einer entsprechenden Formulierung für die Pauschalierung, geschlossen werden. Vgl. auch *Gubelt*, in: *vMünch/Kunig*, 6. Aufl. 2012, Art. 3 GG, Rdnr. 26; *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, 12. Aufl. 2012, Art. 3 GG, Rdnr. 30; *Jarzyk-Dehne*, *Pauschalierung*, S. 38.

<sup>446</sup> BVerfG vom 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, S. 297 (S. 309).

stands der Einkünfteerzielung steht der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entgegen. Mit dem für die Besteuerung maßgeblichen Abstellen auf das Verhalten der Gesellschaft erfolgt im Ergebnis eine Art Fiktion des für die Verwirklichung eines steuerlichen Tatbestands erforderlichen finalen Verhaltens. Der gesetzliche Steuereingriff richtet sich damit nicht gegen die Person, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erwirtschaftet hat bzw. über diese verfügt, und wird unberechtigt auf diese überlastet. Daraus resultiert in einer Zusammenschau ein Widerspruch der aufgezeigten Regelungen mit quantitativem Anknüpfungspunkt zum Prinzip der Besteuerung der individuellen Leistungsfähigkeit in Form des Individualsteuerprinzips. Ferner verdienen die **verdeckten Gewinnausschüttungen** eine hervorragende Beachtung. Stille Reserven, die in dem Vermögen eines Steuersubjekts ruhen, unterliegen nach dem Prinzip der Individualbesteuerung der Subjektbindung.<sup>447</sup> Aus Gründen der Verhältnismäßigkeit wird im Allgemeinen auf eine Besteuerung der stillen Reserven so lange verzichtet, bis sie entweder realisiert werden oder die steuerpflichtige Sphäre eines Steuersubjekts verlassen.<sup>448</sup> Dieser Gedanke kommt hinsichtlich Kapitalgesellschaften in § 8 Abs. 3 KStG zum Ausdruck. Die Vermögensminderung muss durch eine maßgebende Handlung (oder Unterlassung) einer Person, die zur Geschäftsführung befugt ist, veranlasst worden sein. In konsequenter Anwendung des Trennungsprinzips ist die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung als Beteiligungsertrag beim Gesellschafter unabhängig von der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft. Liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung nach Grund und/oder Höhe vor, ist der Gewinn der Kapitalgesellschaft dementsprechend zu korrigieren. Die daraus resultierende außerbilanzielle Gewinnerhöhung führt zu zusätzlicher Gewerbe- und Körperschaftsteuer bei der Gesellschaft selbst. Im Ergebnis hat die Kapitalgesellschaft die auf der aufgedeckten verdeckten Gewinnausschüttung lastenden Steuern zu tragen. Der die verdeckte Gewinnausschüttung erhaltende Gesellschafter bleibt indes im Vorteil, wenn die Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Bilanz erfolgt und keine Rückzahlung des über-

---

<sup>447</sup> Vgl. BT-Drs. 12/6885, S. 22.

<sup>448</sup> Rödder, DStJG 25 (2002), 253.

höhten Gehalts oder keine Minderung der Gewinnrücklagen vorgesehen ist. Der bei dem Vorhandensein mehrerer Gesellschafter, die nicht alle in den „Genuss“ einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen, auftretende „Divergenzeffekt“ führt so zu einem Konflikt mit dem Prinzip der Individualbesteuerung.

### **3. Gewerbeverlust**

In der Kategorie des Gewerbeverlusts bleibt, auf die Ausführungen zu den Behaltefristen Bezug zu nehmen. Zu nennen ist hier die Regelung zum Verlustabzug des § 10a S. 10 Halbs. 1 GewStG, die auf § 8c KStG insgesamt verweist, so dass dem Grunde nach Übereinstimmung mit dem dort verorteten Konflikt der fremdbestimmten Steuerwirkung mit dem Prinzip der Individualbesteuerung besteht.

### **4. Fazit**

Insgesamt, so bleibt festzuhalten, belegt für die Suche nach dem systematischen Boden des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkung die Untersuchung der ausgewählten Bereiche, dass die Steuerwirkungen nicht auf ein (freiwilliges) Verhalten des die Steuer tragenden Akteurs zurückzuführen sind. Anhand der zuvor behandelten Beispiele lassen sich im Hinblick auf die systematische Dimension im Ergebnis auch in einer Gesamtschau erhebliche Rechtsbrüche konstatieren. Die obig aufgeführten Fälle zeigen, dass das Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene – qua definitione also fremdbestimmte Steuerwirkungen – per Gesetz angeordnet wird. Fragt man vor dem Hintergrund der systematischen Analyse der fremdbestimmten Steuerwirkungen, ob diese miteinander verbunden sind, zeigen sich die vorangegangenen Befunde der Untersuchung bestätigt. Versucht man weiterhin, die Dogmatik der jeweiligen Normen, die im Ergebnis von fremdbestimmten Steuerwirkungen geprägt sind, miteinander zu verbinden und ihren inneren Zusammenhang zu erfassen, belegt die Untersuchung der ausgewählten Bereiche, dass hinter diesen keine wohlerwogene und wohlbegründete Grundstruktur, sondern vielmehr eine Unschärfe der steuerrechtlichen Systematik steht.

Darüber hinaus lässt die Analyse weitere Schlussfolgerungen zu: Es kann festgestellt werden, dass durch die aufgezeigten materiell-rechtlichen Grundentscheidungen, die Ausdruck in der Systematik der betrachteten Gesetze finden, eine normative Verzahnung der einzelnen Kategorien festgestellt werden kann. Damit bestätigt die Analyse der Systematik den aus der strukturellen Betrachtung gewonnenen Befund, dass keine Anhaltspunkte für eine stimmige Grundkonzeption der fremdbestimmten Steuerwirkungen auszumachen sind. Nicht zuletzt, weil die Untersuchungen der materiell-rechtlichen Verankerung den Blick darauf gelenkt haben, dass die Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkungen zwar einfachgesetzlich angelegt ist, der innere Wertungswiderspruch der einzelnen Normen jedoch auf verfassungsrechtlicher Ebene verortet ist, muss namentlich das Element der Durchbrechung des Individualsteuerprinzips<sup>449</sup> in den Mittelpunkt des Interesses gerückt werden.

### III. Verfassungsrechtliche Wertung

Mit Blick auf das Untersuchungsziel, das Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkungen offenzulegen und einer sachgerechten Lösung zuzuführen, ist die Verfassung als Quelle der Rahmgebung nicht ausgeschöpft. Es gilt, das gefundene Ergebnis der mannigfaltigen Einflussmöglichkeiten der Akteure wegen der Einwirkung auf den grundrechtssensiblen Bereich der Steuererhebung verfassungsrechtlich einer näheren Betrachtung zu unterziehen.<sup>450</sup> Steuerrecht ist ein – wenn auch nicht auf strikt einseitiges behördliches Handeln ausgerichtetes – (klassisches) Eingriffsrecht wie etwa das Polizeirecht. Insbesondere das Steuerverfahrensrecht zeigt, dass Steuerrecht als Verwaltungs-<sup>451</sup> und Eingriffsrecht<sup>452</sup> an verfassungsmäßige Vorgaben gebunden ist. Der Besteuerungszugriff knüpft in

---

<sup>449</sup> Vgl. *Jochum*, Grundfragen, 2012, S. 31; *Schröck*, Steuersystem und Formwechsel, 1998, S. 44.

<sup>450</sup> Die mitunter politische Diskussion um die Relevanz des Umfangs der Steuererhebung mit Blick auf die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) soll nicht Gegenstand dieser Arbeit sein. Vgl. dazu nur *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 20 ff.; *Wendt*, NJW 1980, 2111.

<sup>451</sup> Die Finanzbehörden handeln nach § 118 AO durch Verwaltungsakte. Dabei bildet das Steuerrecht ein eigenständiges rechtliches Subsystem. Siehe auch: *Tipke*, StRO I, 35; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 1, Rdnrn. 11 f.

<sup>452</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 1, Rdnr. 11; *Weber-Grellet*, StuW 1993, 97 ff.

sämtlichen Steuergesetzen an durch wirtschaftliche Vorgänge bestimmte Größen wie z.B. das Einkommen oder das Vermögen an. Im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht gilt grundsätzlich das Prinzip der Individualbesteuerung. Vor dem Hintergrund des Systems der gerechten Lastenverteilung hat demnach jedes einzelne Steuersubjekt das von ihm erwirtschaftete Einkommen selbst zu versteuern.<sup>453</sup> Dem Individualsteuerprinzip kommt (traditionell) eine entscheidende Bedeutung – so ist einschränkend anzumerken – im Einkommensteuerrecht und dort bei der Besteuerung natürlicher Personen, insbesondere bei der Ehegattenbesteuerung, zu.<sup>454</sup> Nach diesem Prinzip darf es sich bei der von der natürlichen Person erhobenen Einkommensteuer (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG) nur um die einzelne natürliche Person handeln.<sup>455</sup>

Die bereichsspezifischen Betrachtungen haben den Blick auf zahlreiche Einzelprobleme gelenkt. Rechtsstaatlichkeit erfordert die Einordnung jeder Steuer(belastung) in die verfassungsmäßige Ordnung.<sup>456</sup> Will man das Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkungen verfassungsrechtlich durchleuchten, zeigt sich vor dem Hintergrund der obig aufgezeigten fremdbestimmten Steuerwirkungen, dass vorliegend insbesondere die Einzelsteuergesetze KStG, EStG (i.V.m. KStG) und GewStG interessieren. Vorangestellt zu vergegenwärtigen ist in der gebotenen Kürze die Eigenschaft des jeweiligen Steuerschuldners: Im Rahmen der Einkommenssteuer ist dies grundsätzlich derjenige, der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG erzielt. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG) ist Steuerschuldner der Träger des Betriebs, also der Unternehmer. Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist grundsätzlich der Unternehmer (§ 5 Abs. 1 S. 1 GewStG).

---

<sup>453</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnrn. 20, 22. Zum Prinzip der Individualbesteuerung: Becker, Grundsatz der Individualbesteuerung, 1970; Hey, in: GS Trzaskalik, S. 219; Jochum, Grundfragen, 2012, S. 31.

<sup>454</sup> Grundlegend BVerfG vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216. Die Besteuerung der Ehegatten und Familien ist das klassische Problemfeld des Grundsatzes der Individualbesteuerung.

<sup>455</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 22.

<sup>456</sup> Friauf, StbJb 1977/78, 39 (43).

## 1. Verfassungsrechtliche Grundlage

Anders als der Weimarer Reichsverfassung in Art. 134<sup>457</sup> ist dem Grundgesetz ein ausdrückliches Steuerverfassungsrecht unbekannt. Der Steuergesetzgeber ist aber gemäß Art. 1 Abs. 3 GG an den allgemeinen Gleichheitssatz gebunden. Diesem kommt als nahezu einzigem Kontrollmaßstab des „ungeschriebenen Finanzrechts des Grundgesetzes“<sup>458</sup> im Steuerrecht eine herausragende Bedeutung zu.<sup>459</sup> Unter Zugrundelegung der allgemeinen verfassungsrechtlichen Vorgaben des Gleichheitssatzes ist ein Maßstab zu ermitteln, der sachgerecht, also für die zu regelnde Materie angemessen ist.<sup>460</sup> Art. 3 Abs. 1 GG ist folglich dementsprechend „bereichsspezifisch“ anzuwenden.<sup>461</sup>

Dem Prinzip der Individualbesteuerung spricht das BVerfG eine tragende Rolle im Bereich der Einkommensteuer zu. Neben der persönlichen Zuordnung der Steuerschuld werden durch dieses Prinzip (in der Einkommensteuer) Progressionsvorteile durch eine intersubjektive Verschiebung von Einkünften verhindert.<sup>462</sup> Kernaussage ist, dass Bemessungsgrundlage und progressiver Einkommensteuertarif gerade auf die einzelne natürliche Person zu beziehen sind.<sup>463</sup>

### a) Leistungsfähigkeitsprinzip

Der bereichsspezifischen Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG wird der Grundsatz der „Steuergerechtigkeit“ entnommen,<sup>464</sup> der wiederum insbesondere durch die Ausrichtung der Besteuerung an der wirtschaftlichen

---

<sup>457</sup> „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

<sup>458</sup> *Vogel*, in: GS Martens, S. 265.

<sup>459</sup> BVerfG vom 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55 (S. 70); vom 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, S. 214 (S. 223); *Arndt*, NVwZ 1988, 787 (789); *Heun*, in: Dreier, 3. Aufl. 2013, Art. 3 GG, Rdnr. 74; *Koblenzer*, SteuerStud 1999, 390 (390). Daneben besteht die in Art. 106 GG verankerte Schranke der Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern.

<sup>460</sup> *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 216 ff.

<sup>461</sup> BVerfG vom 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268).

<sup>462</sup> BVerfG vom 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67); st. Rspr. des BFH vom 5.5.1999 - IX R 1/97, BStBl. II 1999, S. 653 (S. 654).

<sup>463</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 22.

<sup>464</sup> BVerfG vom 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55 (S. 70); vom 24.1.1962 - 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, S. 331 (S. 338); vom 28.11.1984 - 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, S. 287 (S. 310); *Gubelt*, in: vMünch/Kunig, 6. Aufl. 2012, Art. 3 GG, Rdnr. 51; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 70.

Leistungsfähigkeit gewährleistet werde.<sup>465</sup> Im Folgenden soll die Bedeutung dieses grundlegenden Prinzips für das Körperschaftsteuerrecht untersucht werden.

Bereits 1975 wurde – bezogen auf die Einkommensteuer – darauf verwiesen, dass ein Gerechtigkeitsproblem in zweierlei Richtung bestehe.<sup>466</sup> Als Maßstab für die Gleichbehandlung zielt das Leistungsfähigkeitsprinzip darauf ab, Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit steuerlich gleich zu behandeln (sogenannte horizontale Steuergerechtigkeit) und Steuerpflichtige mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit im Vergleich zueinander angemessen zu behandeln (sogenannte vertikale Steuergerechtigkeit).<sup>467</sup>

Das Leistungsfähigkeitsprinzip greift eine jahrhundertelange Entwicklung auf.<sup>468</sup> Staatlich garantiert findet sich der Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit erstmals in Art. 13 der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789.<sup>469</sup> Auch in der WRV vom 11.8.1919 heißt es in Art. 134, dass alle Staatsbürger „im Verhältnis ihrer Mittel“ zu allen öffentlichen Lasten beitragen. Das am 23.5.1949 in Kraft getretene Bonner Grundgesetz enthält keine vergleichbare Regelung.

Der Verzicht auf eine dem Art. 134 WRV entsprechende Regelung hat zu unterschiedlichen Auffassungen hinsichtlich der Frage nach der Existenz bzw. der Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für das Steuerrecht geführt.

Nach anfänglicher Zurückhaltung des Bundesverfassungsgerichts hinsichtlich der Überprüfung der Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Legislative und dem ausdrücklichen Hinweis, dass es schwierig

---

<sup>465</sup> BVerfG vom 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, S. 214 (S. 223); vom 4.10.1984 - 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, S. 290 (S. 297); vom 17.10.1984 - 1 BvR 527/80, 1 BvR 528/81, 1 BvR 441/82, BVerfGE 68, S. 143 (S. 152); Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013 § 8, Rdnr. 7.

<sup>466</sup> Vogel, DStZ 1975, 409 (411 ff.).

<sup>467</sup> Für das Einkommensteuerrecht BVerfG vom 29.5.1990 - 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 (89) unter Verweis auf *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 165, 170. Ebenso *Birk*, StuW 2000, 328 (329).

<sup>468</sup> Diese wird hier nicht näher verfolgt. Vgl. dazu *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1983, S. 6 ff.

<sup>469</sup> Art. 13 der Erklärung lautet: „Für den Unterhalt der Streitmacht und für die Aufgaben der Verwaltung ist eine allgemeine Abgabe unumgänglich. Sie muß gleichmäßig auf alle Bürger unter Berücksichtigung ihrer Vermögen verteilt werden.“

sei, aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip konkrete Schlüsse zu ziehen,<sup>470</sup> wurde anhand der Frage nach der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsaufwendungen die Forderung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als allein maßgebliches Differenzierungskriterium im Einkommensteuerrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet.<sup>471</sup> Indem der Legislative die Berücksichtigung von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und anderen sachlichen Erwägungen zugestanden wird, räumt das Bundesverfassungsgericht aber weiterhin einen großen Spielraum bei der Auswahl der Steuerquellen und der Ausgestaltung von Steuergesetzen ein.<sup>472</sup> Im Körperschaftsteuerrecht dagegen hat das Leistungsfähigkeitsprinzip bisher keine beachtliche Rolle eingenommen,<sup>473</sup> erlangt aber einerseits durch die Formulierung, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip „insbesondere“ im Einkommensteuerrecht gelte<sup>474</sup>, und andererseits durch die Entscheidung des BVerfG, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip für alle direkten Steuern, zu denen auch die Körperschaftsteuer zählt, gelte,<sup>475</sup> auch in diesem Teilgebiet Bedeutung.

Das Fehlen einer ausdrücklichen verfassungsrechtlichen Verankerung und die Ableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips aus Art. 3 Abs. 1 GG durch das Bundesverfassungsgericht unter der Betonung, dass trotz der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips weiterhin sachliche Erwägungen eine Ungleichbehandlung bzw. Gleichbehandlung rechtfertigen können, hat in der Literatur zu unterschiedlichen Auffassungen geführt.

Die das Leistungsfähigkeitsprinzip anerkennenden Auffassungen unterscheiden sich im Wesentlichen in der Frage nach dem Verfassungsrang

---

<sup>470</sup> BVerfG vom 23.11.1976 - 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, S. 108 (S. 120); BVerfG vom 11.10.1977 - 1 BvR 343/73, 1 BvR 83/74, 1 BvR 183/75, 1 BvR 428/75, BVerfGE 47, S. 1 (S. 27).

<sup>471</sup> BVerfG vom 22.02.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, S. 214 (S. 223); BVerfG vom 4.10.1984 - 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, S. 290 (S. 297); vom 17.10.1984 - 1 BvR 527/80, 1 BvR 528/81, 1 BvR 441/82, BVerfGE 68, S. 143 (S. 152).

<sup>472</sup> BVerfG vom 29.11.1989 - 1 BvR 1402/87, 1 BvR 1528/87, BVerfGE 81, S. 108 (S. 117; 11.02.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, S. 238 (S. 244); vom 20.4.2004 - 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274 (S. 299).

<sup>473</sup> *F.Kirchhof*, *StuW* 2002, 185 (187).

<sup>474</sup> BVerfG vom 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, S. 214 (S. 222); vom 29.05.1990 - 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60 (S. 86); vom 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, S. 216 (S. 232).

<sup>475</sup> BVerfG vom 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, S. 216 (S. 232). Bei direkten Steuern trägt der Steuerschuldner die Steuer regelmäßig selbst.

des Prinzips. Zur Ermittlung eines sachgerechten Prüfungsmaßstabs ist dieser von wesentlicher Bedeutung.

Unter Verweis auf die prinzipielle Bedeutung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Steuerrecht entnimmt der überwiegende Teil der Literatur der bereichsspezifischen Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG das Leistungsfähigkeitsprinzip und versteht dieses als systemtragenden Vergleichsmaßstab hinsichtlich der Belastungsgleichheit.<sup>476</sup> Dies hätte zur Folge, dass die Durchbrechung des Prinzips der intensitätsabhängigen Rechtfertigung bedürfte. Teilweise auf die direkten Steuern beschränkend,<sup>477</sup> teilweise für alle Steuern bejahend<sup>478</sup> besteht innerhalb dieser Ansicht dahingehend Einigkeit, dass dem durch die Mehrheit von verfassungsrechtlichen Grundwertungen konstituierten Leistungsfähigkeitsprinzip der Rang eines obersten Rechtsgrundsatzes zukomme, der die gesamte Ordnung des Steuerrechts präge.<sup>479</sup> Begründet wird diese Stellung als „Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung“<sup>480</sup> mit dem Verweis auf die historische Entwicklung und die weltweite Anerkennung in allen steuerwissenschaftlichen Disziplinen.<sup>481</sup> Von der Staatsrechtslehre entwickelte Konkretisierungen würden zumindest dann Verfassungsrang erlangen, wenn sie sich in den kompetenziell ordnungsgemäß vorgenommenen, maßstäblichen Konkretisierungen des Bundesverfassungsgerichts auswirken.

Das Gebot der steuerlichen Lastengleichheit gilt jedenfalls für Fiskalzwecknormen.<sup>482</sup> Als Fiskalzwecknorm wird eine Steuernorm bezeichnet, die primär dem Zweck dient, den Finanzbedarf der öffentlichen Haushalte zu decken.<sup>483</sup> Bei reinen Sozialzwecknormen ist die Wirkung des Leis-

---

<sup>476</sup> *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1983, S. 161 ff.; *ders.* StuW 2000, 328 (328); *Friauf*, DStJG 12 (1989), 3 (27 f.); *Jachmann*, StuW 1998, 193 (198); *F. Kirchhof*, StuW 2002, 185 (187 f.); *Kirchhof*, StuW 1984, 297 (303 ff.); *ders.*, StuW 1985, 319 (323 f.); *ders.*, StuW 2000, 316 (317); *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnrn. 77, 82; *ders.*, in: FS Kruse, S. 314 ff.; *Pezzer*, in: FS Tipke, S. 424; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 479 ff.; *Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, 2001, S. 27 ff., 161 ff.; *Wendt*, DÖV 1988, 710 (712 ff.).

<sup>477</sup> *Kirchhof*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rdnr. 193, *ders.*, StuW 1985, 319 (324).

<sup>478</sup> *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 85.

<sup>479</sup> *Kirchhof*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rdnrn. 182 ff.; *Lang*, in: FS Kruse, S. 317 f.

<sup>480</sup> *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 81.

<sup>481</sup> *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 82. Zu Nachweisen für die verfassungsrechtliche Fundierung, siehe: *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 488 ff.

<sup>482</sup> *Kirchhof*, StuW 1984, 297 (304 f.).

<sup>483</sup> *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 20; *Pahlke*, in: Pahlke/Koenig, 2. Aufl. 2009, § 3 AO, Rdnr. 25.

tungsfähigkeitsprinzips dahingegen geringer.<sup>484</sup> Sozialzwecknormen sind Lenkungs- und Umverteilungsnormen, die auf den Eintritt bestimmter nichtfiskalischer Gestaltungswirkungen gerichtet sind.<sup>485</sup> Bei diesen kann das Leistungsfähigkeitsprinzip durch andere Prinzipien durchbrochen werden, sofern dies dem Wohle der Allgemeinheit dient.<sup>486</sup>

Eine Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips in Art. 3 Abs. 1 GG ablehnend wird dieses teilweise lediglich als ein Differenzierungskriterium unter anderen gesehen.<sup>487</sup> Die Nichtanerkennung eines vorrangigen Stellenwertes hätte zur Folge, dass der Gesetzgebung ein sehr weiter Gestaltungsrahmen zugestanden würde. Zur Begründung dieser Auffassung werden im Wesentlichen folgende Argumente angeführt: Gestützt auf einen historischen Vergleich mit Art. 134 WRV wird einerseits beanstandet, dass eine durch das Leistungsfähigkeitsprinzip wirkende Steuergerechtigkeit nicht verfassungsrechtlich normiert sei.<sup>488</sup> Entscheidend ist daher, ob die Nichtaufnahme einer dem Art. 134 WRV entsprechenden Regelung eine bewusste Abwendung von dem Leistungsfähigkeitsprinzip darstellt. Der erste Teil des Grundgesetzes enthält Grundrechte, die primär als Abwehrrechte gegen den Staat entstanden sind.<sup>489</sup> Art. 134 WRV dagegen enthielt die Grundpflicht<sup>490</sup>, „zu allen öffentlichen Lasten“ beizutragen. Auf die Aufstellung von Grundpflichten wurde aber vom Verfassungsgeber bewusst verzichtet.<sup>491</sup> Der Verzicht auf eine dem Art. 134 WRV entsprechende Norm stellt demnach keine Abkehr von dem Leistungsfähigkeitsprinzip dar. Des Weiteren wird beanstandet, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip aufgrund von zahlreichen Durchbrechungen keine allgemeingültige Regelung und daher unbrauchbar und überflüssig sei. Als Durch-

---

<sup>484</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 85; Weber-Grellet, NJW 2001, 3657 (3661).

<sup>485</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 21; Pahlke, in: Pahlke/Koenig, 2. Aufl. 2009, § 3 AO, Rdnr. 25.

<sup>486</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 84.

<sup>487</sup> Arndt, in: FS Mühl, S. 29, 33; ders., NVwZ 1988, 787 (793 f.); Blaurock, JA 1980, 142 (145 f.); Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung, 1983, S. 355 ff.; Koblenzer, SteuerStud 1999, 390 (393); Kruse, DStJG 5 (1982), 71 (81); ders., StuW 1990, 322 (326 ff.); Martens, KritV 1987, 39 (45 ff.).

<sup>488</sup> Arndt, in: FS Mühl, S. 26 ff.; Blaurock, JA 1980, 142 (145 f.); Kruse, StuW 1990, 322 (326 ff.); Martens, KritV 1987, 39 (47 f.).

<sup>489</sup> Jarass, in: Jarass/Pieroth, 12. Aufl. 2012, Vorb. vor Art. 1 GG; Rdnr. 5; Starck, in: vMangoldt/Klein/Strack, 6. Aufl. 2010, Art. 1 Abs. 3 GG, Rdnrn. 182 f.; vMünch, in: vMünch/Kunig, 6. Aufl. 2012, Vob. Art. 1 – 19 GG, Rdnr. 16.

<sup>490</sup> Stober, NVwZ 1982, 473 (478).

<sup>491</sup> Stober, NVwZ 1982, 473 (475).

brechung wird dabei insbesondere die Berücksichtigung wirtschaftspolitischer Ziele bei der Schaffung von Lenkungsnormen angesehen.<sup>492</sup> Dem Einwand, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip gerade als Maßstab für eine solche Lenkungs politik diene, wird entgegengehalten, dass eine erforderliche deutliche Trennung zwischen Lenkungs normen und Normen zur Verteilung von Lasten nicht möglich sei. Der Wertungsgehalt des Leistungsfähigkeitsprinzips sei stets ordnend und gestaltend.<sup>493</sup> Dem ist entgegenzuhalten, dass der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip die wirtschaftliche Verfügungsmacht als objektiver Maßstab zugrunde liegt. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wirkt demnach nicht gestaltend und macht das Leistungsfähigkeitsprinzip im Ergebnis nicht überflüssig oder unbrauchbar. Ferner wird darauf hingewiesen, dass es sich bei dem Leistungsfähigkeitsprinzip um einen Zirkelschluss handele, da dieses bereits dem Gerechtigkeitsgedanken des Art. 3 Abs. 1 GG immanent sei.<sup>494</sup> Zu trennen ist aber zwischen dem Zweck der Erkenntnisgewinnung aus dem Gerechtigkeitsgedanken und der Frage nach der rechtlichen Verankerung. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist nicht allein aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleiten, sondern ergibt sich vielmehr aus dem Zusammenwirken des Gleichheitssatzes mit dem Demokratieprinzip, den Freiheitsrechten, den Gleichheitsrechten und dem Sozialstaatsprinzip.<sup>495</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird folglich nicht allein aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitet, sondern dort lediglich verfassungsrechtlich verankert. Ähnlich der Kritik, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip lediglich Ausdruck von Staatsmacht sei, das Leistungsfähigkeitsprinzip aber als Differenzierungsmerkmal anerkennend, wird unter der Betonung, dass Art. 3 Abs. 1 GG selbst keine eigenen Maßstäbe hervorbringe, sondern der Interpretation bedürfe, schließlich eingewandt, dass der Gleichheitssatz von politischen Wertungen abhängen.<sup>496</sup> Diesem Ansatz ist zuzugestehen, dass der Gleichheitssatz interpretationsbedürftig ist. Die Interpretation hängt jedoch nicht allein

---

<sup>492</sup> *Gassner/M.Lang*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2000, S. 121; *Kruse*, DStJG 5 (1982), 71 (80); *Walz*, Steuergerechtigkeit, 1980, S. 116 ff.

<sup>493</sup> *Gassner/M.Lang*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2000, S. 12; *Kruse*, DStJG 5 (1982), 71 (77 ff.).

<sup>494</sup> *Arndt*, NVwZ 1988, 787 (793 f.); *Kruse*, StuW 1990, 322 (327).

<sup>495</sup> *Pahlke*, in: *Pahlke/Koenig*, 2. Aufl. 2009, § 3 AO, Rdnr. 75; *Waldhoff*, in: *HStR*, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116, Rdnr. 104; *Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, 2001, S. 166 f.

<sup>496</sup> *Arndt*, NVwZ 1988, 787 (791); *Kruse*, StuW 1990, 322 (325).

von politischen Wertungen ab, sondern ergibt sich aus der wechselseitigen Beziehung des zu regelnden Steuerrechts einerseits und der Gerechtigkeitsidee andererseits.<sup>497</sup>

Teile der Literatur sprechen dem Leistungsfähigkeitsprinzip mit unterschiedlichen Begründungen jegliche Existenzberechtigung ab. Von der Annahme ausgehend, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip lediglich eine „Freiheit nach unten“ darstelle und das Streben nach wirtschaftlicher Stärke mit Steuern sanktioniert werde, wird dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinzelt der Ausdruck von purer Staatsgewalt zugeschrieben und gänzlich abgelehnt.<sup>498</sup> Diese Kritik verkennt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht einer Umverteilung dient, sondern einen Maßstab für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung darstellt und dazu führen soll, die in der höheren Leistungsfähigkeit liegende soziale Verantwortung zu erfassen.<sup>499</sup>

Zum Teil wird das Prinzip der Leistungsfähigkeit als reine Leerformel ohne materiellen Aussagegehalt angesehen. Vielmehr sei die Aufarbeitung der Systematik und der Zielsetzung der geltenden tragenden Prinzipien des Ertragssteuerrechts gefordert.<sup>500</sup> Gegen die Annahme, dass es sich bei dem Leistungsfähigkeitsprinzip lediglich um eine Leerformel handelt, spricht, dass dieses trotz der terminologischen Offenheit einen hinreichend konkreten Maßstab für Gesetzgebungsentscheidungen bietet.<sup>501</sup> Die Unbestimmtheit des Leistungsfähigkeitsprinzips anerkennend, muss darauf verwiesen werden, dass die Unbestimmtheit gerade das Merkmal eines Prinzips, das lediglich ein Leitfaden für weitere, vom Gesetzgeber abzuleitende Unterprinzipien ist.<sup>502</sup> Nur so kann dem steten Wandel sozialer Anschauungen sowie rechtlicher und ökonomischer Erkenntnisse gerecht werden.<sup>503</sup>

Eine weitere Ansicht sieht eine Gefahr in der Erschaffung eines eigenen, zu normativem Charakter stilisierten Prüfungsmaßstabs in Form des Leis-

---

<sup>497</sup> *Mössner*, DStZ 1990, 132 (135 ff.).

<sup>498</sup> *Leisner*, StuW 1983, 97 (98).

<sup>499</sup> *Birk*, StuW 1983, 293 (295); *Elschen*, StuW 1991, 99 (111).

<sup>500</sup> *Gassner/M.Lang*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2000, S. 118; *Littmann*, in: FS Neumark, S. 132 f. Gefordert werden z.B. die Ausbildung des Imparitätsprinzips und der Besteuerungsneutralität.

<sup>501</sup> *Schmidt*, JbFSt 1995/96, 31 (42 f.); *Vogel*, DStZ 1975, 409 (411).

<sup>502</sup> *Larenz*, Methodenlehre, 1991, S. 474 ff.

<sup>503</sup> *Lang*, in: FS Kruse, S. 319.

tungsfähigkeitsprinzips, der neben der Methode der Verfassungsauslegung überflüssig sei.<sup>504</sup> Diesem Gedanken ist entgegenzuhalten, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip gerade aus der Anwendung der Verfassung, namentlich des Art. 3 Abs. 1 GG, gewonnen wird. Damit steht das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht neben der Verfassung, sondern ist deren bereichsspezifische Konkretisierung. Im Übrigen ist der geäußerte Vorwurf insofern nicht stichhaltig, als auch die Verfassungsinterpretation in weiten Teilen von dem Vorverständnis des Interpreten abhängig ist.

Die das Leistungsfähigkeitsprinzip gänzlich ablehnenden Ansichten vermögen aus den genannten Gründen nicht zu überzeugen. Die Betrachtungen führen zu dem Ergebnis, dass die Gerechtigkeitsidee eines Rechtsgebiets ausmachende oberste Rechtsprinzip für das Gebiet des Steuerrechts das verfassungsrechtlich in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip ist, das auch im Körperschaftsteuerrecht gilt. Der Kritik ist zuzugestehen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip der näheren Konturierung bedarf.

#### **b) Konturierung des Leistungsfähigkeitsprinzips**

Die Unbestimmtheit des Leistungsfähigkeitsprinzip anerkennend bedarf dieses – um keine Leerformel darzustellen – der näheren Konturierung. Maßstab der Leistungsfähigkeit ist das Einkommen einer Körperschaft, das diese am Markt erzielt.<sup>505</sup> Zur Bestimmung des Markteinkommens kommt sowohl die Anknüpfung an Brutto- als auch an Nettogrößen in Betracht.

#### **aa) Objektives und subjektives Nettoprinzip**

Die Erfassung des reinen Zuwachses an Einnahmen würde die regelmäßig, aber nicht zwangsläufig anfallenden Aufwendungen außer Acht lassen, die nicht zur Disposition des Steuerpflichtigen standen. Nach dem objektiven Nettoprinzip sind Einkünfte daher nur insoweit steuerrechtlich zu erfassen, als sie dem Steuerpflichtigen nach Abzug der erwerbssichern-

---

<sup>504</sup> Arndt, in: FS Mühl, S. 34; ders., NVwZ 1988, 787 (793 f.).

<sup>505</sup> Wendt, in: FS Friauf, S. 869.

den Aufwendungen, die mit der Einkünfteerzielung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, verbleiben.<sup>506</sup> Nach dem subjektiven Nettoprinzip werden existenznotwendige private Ausgaben aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Steuern sind nur aus disponiblen Mitteln, also solchen, die nicht der unvermeidbaren Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, zu zahlen.<sup>507</sup>

Nach anfänglicher Ablehnung<sup>508</sup> und der zwischenzeitlichen Berücksichtigung<sup>509</sup> hat sich das Bundesverfassungsgericht in jüngerer Rechtsprechung zumindest im Bereich des Einkommensteuerrechts ausdrücklich zu dem Nettoprinzip bekannt.<sup>510</sup> Aus der früheren Rechtsprechung folgt, dass das Bundesverfassungsgericht die Geltung des Prinzips für Einkommen- und Körperschaftsteuer als einheitlich zu beantwortende Frage erachtet.<sup>511</sup> Aus der Anerkennung des Nettoprinzips für das Einkommensteuerrecht folgt damit auch dessen Anwendbarkeit für das Körperschaftsteuerrecht. Eine Aussage über die Verfassungsqualität kann aber anhand der Rechtsprechung nicht getroffen werden.

In der Literatur wird das objektive Nettoprinzip überwiegend als in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips verstanden.<sup>512</sup> Belegt wird dies durch eine finanzverfassungsrechtliche Begründung, wonach das objektive Nettoprinzip wegen der historischen Entwicklung des Einkommensverständnisses ein Wesensmerkmal des Einkommensteuerrechts sei.<sup>513</sup> Die vereinzelt Kritik an der Ableitung des objektiven Nettoprinzips aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip bezieht sich

<sup>506</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnrn. 42, 54; Waldhoff, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116, Rdnr. 112; Wendt, DÖV 1988, 710 (719).

<sup>507</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 69; Waldhoff, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116, Rdnr. 113; Wendt, DÖV 1988, 710 (720 f.).

<sup>508</sup> BVerfG vom 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, S. 103 (S. 115). Unter Berufung auf die Gesamtbetrachtung des Einkommensbegriffs lehnt das BVerfG das Nettoprinzip für das Einkommensteuerrecht und in seinem Gefolge für das Körperschaftsteuerrecht ab.

<sup>509</sup> BVerfG vom 13.3.1979 - 2 BvR 72/76, BVerfGE 50, S. 386 (S. 393); vom 23.1.1990 - 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87, BVerfGE 81, S. 228 (S. 238).

<sup>510</sup> BVerfG vom 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, S. 280 (S. 290 f.); vom 7.12.1999 - 2 BvR 301/98 BVerfGE 101, S. 297 (S. 309 f.); vom 04.12.2002 - 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27 (S. 48).

<sup>511</sup> BVerfG vom 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, S. 103 (115 ff.).

<sup>512</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 54; Schön, StuW 1995, 366 (368 f.); Schulze-Osterloh, DStJG 23 (2000), 67 (69 ff.); Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 763; Weber-Grellet, Verfassungsstaat, 2001, S. 176; Wendt, DÖV 1988, 710 (719).

<sup>513</sup> Schön, StuW 1995, 366 (368 f.); Schulze-Osterloh, DStJG 23 (2000), 67 (69 ff.).

im Wesentlichen auf die Folgen der Ableitung und nicht auf die Verankerung an sich<sup>514</sup> und ist daher für die Verortung des objektiven Nettoprinzips nicht von Bedeutung.<sup>515</sup>

Eine Steuer darf nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur zugreifen, wenn und soweit wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vorhanden ist. Zur objektiven Abbildung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist der Abzug der erwerbssichernden Aufwendungen zuzulassen, woraus folgt, dass die Besteuerung an Nettogrößen zu orientieren ist. Somit kann das objektive Nettoprinzip aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet und als in Art. 3 Abs. 1 GG verankert angesehen werden.

Maßstab der Leistungsfähigkeit ist das Einkommen einer Körperschaft, das diese am Markt erzielt.<sup>516</sup> Zur Bestimmung des Markteinkommens kommt sowohl die Anknüpfung an Brutto- als auch an Nettogrößen in Betracht. Das Nettoprinzip gebietet, indisponible Einkommensteile uneingeschränkt von der Besteuerung auszunehmen. Notwendiger erwerbsbedingter Aufwand ist dabei zu berücksichtigen.<sup>517</sup> Relevante Aufwendungen werden in subjektiv und objektiv notwendige unterteilt. Nach dem subjektiven Nettoprinzip werden existenznotwendige private Ausgaben aus der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Steuern sind nur aus disponiblen Mitteln, also solchen, die nicht der unvermeidbaren Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, zu zahlen.<sup>518</sup> Mangels einer Privatsphäre, eines zu sichernden Existenzminimums oder eines persönlichen Lebensbedarfs von Körperschaften kommt dem subjektiven Nettoprinzip im Körperschaftsteuerrecht jedoch keine Bedeutung zu.<sup>519</sup>

Grundsätzlich sind demnach alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Einkünfterzielung stehen, zum Abzug zuzulassen. Das objektive Nettoprinzip ist aus dem Schatten des subjektiven Nettoprinzips herausgetreten und vom BVerfG als systemprägendes Merkmal der Steuern auf das Einkommen anerkannt worden, hat aber in der Rechtsprechung bis-

---

<sup>514</sup> *Kruse*, in: FS Ritter, S. 413 (S. 417 f.).

<sup>515</sup> *Schlötter*, Teilwertabschreibungen, 2005, S. 222.

<sup>516</sup> *Wendt*, in: FS Friauf, S. 869.

<sup>517</sup> *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 54.

<sup>518</sup> *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 69; *Waldhoff*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116, Rdnr. 113; *Wendt*, DÖV 1988, 710 (720 f.).

<sup>519</sup> *Frotscher*, DStJG 20 (1997), 205 (208); *Stolterfoth*, in: FS Kruse, S. 514.

weilen kaum Konturen gewonnen.<sup>520</sup> In der bundesverfassungsgerichtlichen Judikatur ist die Bindung des Gesetzgebers an das objektive Nettoprinzip bisher vielmehr nur als Gebot der Folgerichtigkeit mit der einfachgesetzlichen Ausgestaltung der jeweiligen Steuer begründet worden. Ausgehend von der Grundentscheidung des Einkommensteuergesetzgebers zugunsten des Nettoprinzips konnte auch die Entscheidung des BVerfG zur Pendlerpauschale offenlassen, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang hat. Der Verfassungsverstoß konnte auf der Grundlage des gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebots konstatiert werden.<sup>521</sup> Dem objektiven Nettoprinzip wurde bisweilen von dem BVerfG aber (noch) kein Verfassungsrang eingeräumt.<sup>522</sup> Die Bindung des Körperschaftsteuergesetzgebers an das objektive Nettoprinzip folgt aber schlicht aus der Rechtsprechung des BVerfG zur Einkommensteuer der natürlichen Person.<sup>523</sup> Aus der früheren Rechtsprechung folgt, dass das Bundesverfassungsgericht die Geltung des Prinzips für Einkommen- und Körperschaftsteuer als einheitlich zu beantwortende Frage erachtet.<sup>524</sup> Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der juristischen Person. Aus der Anerkennung des Nettoprinzips für das Einkommensteuerrecht folgt damit auch dessen Anwendbarkeit für das Körperschaftsteuerrecht. Zwar kann eine Aussage über die Verfassungsqualität nicht anhand der Rechtsprechung getroffen werden; aus der Verweisung auf das EStG in § 8 Abs. 1 KStG folgt aber, dass der einfache Gesetzgeber die finanzielle Leistungsfähigkeit der Körperschaftsteuersubjekte am Nettoeinkommen bemisst und das objektive Nettoprinzip somit in der Körperschaftsteuer zumindest folgerichtig umzusetzen ist.

---

<sup>520</sup> *Englisch*, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, 92 (92).

<sup>521</sup> BVerfG vom 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, S. 210; kritisch: *Lehner*, DStR 2009, 185.

<sup>522</sup> Dem zustimmend: *Schneider*, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, 87. Das objektive Nettoprinzip sei Ausgangstatbestand und Grundprinzip des Einkommensteuerrechts und findet im Gebot der Folgerichtigkeit verfassungsrechtliche Grundlagen. Allein deshalb erlange es aber nicht selbst Verfassungsrang.

<sup>523</sup> So auch *Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, 109 (110).

<sup>524</sup> BVerfG vom 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, S. 103 (S. 115 ff.).

**bb) Individualsteuerprinzip**

Den identifizierten Problemen mit fremdbestimmten Steuerwirkungen hat sich das Individualsteuerprinzip insgesamt eng verbunden gezeigt. Steuergerechtigkeit ist Verteilungsgerechtigkeit.<sup>525</sup> Einfachgesetzlich knüpfen die §§ 3, 38 AO die Entstehung des Steueranspruchs an die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands. Das meint grundsätzlich die Tatbestandsverwirklichung durch den Steuerpflichtigen selbst.<sup>526</sup>

Ausdrücklich wird der Grundsatz der Individualbesteuerung vom BVerfG erstmals in seinem Urteil zum Steuersplitting von 1957 erwähnt.<sup>527</sup> Die Leistungsfähigkeit an sich wird indes zwar in der Rechtsprechung des BVerfG nur vereinzelt im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG mit dem Zusatz „individuelle“ versehen<sup>528</sup>, stellt aber ob fehlender weiterer Hinweise im Gesetzestext ein das Leistungsfähigkeitsprinzip entscheidend konkretisierendes, verfassungsrechtliches Subprinzip dar.<sup>529</sup> Das BVerfG hat den Grundsatz der Individualbesteuerung als Gegenstück zur Haushaltsbesteuerung gesehen und ihn gleichzeitig als Grundlage der Einkommensteuer bewertet.<sup>530</sup> Die Zusammenveranlagung von Ehegatten<sup>531</sup> sei dagegen als ein den Grundsatz der Individualbesteuerung durchbrecher Fremdkörper zu verstehen.<sup>532</sup> Individualbesteuerung versteht das BVerfG derart, dass jedes Steuersubjekt einzeln zur Einkommensteuer veranlagt werden muss. 1959 wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das BVerfG erstmals in Verbindung zum Grundsatz der Individualbesteuerung gebracht, indem es feststellt, dass das „Einkommensteuerrecht auf dem Grundsatz der Individualbesteuerung beruht und auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist“.<sup>533</sup> Das Einkommensteuergesetz gehe „eindeutig von der Einzelperson als Steuersubjekt“ aus, so

<sup>525</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 261. So auch *Hey*, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (5).

<sup>526</sup> *Crezelius*, FR 2002, 805 (809); *Hey*, in: GS Trzaskalik, S. 219 (S. 221 f.).

<sup>527</sup> BVerfG vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

<sup>528</sup> BVerfG vom 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, S. 103 (S. 115); BVerfG vom 11.10.1977 - 1 BvR 343/73, 1 BvR 83/74, 1 BvR 183/75, 1 BvR 428/75 BVerfGE 47, S. 1 (S. 29); vom 5.2.2002 - 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, S. 17 (S. 36).

<sup>529</sup> *Jochum*, Grundfragen, 2012, S. 31, *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 14.

<sup>530</sup> BVerfG vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

<sup>531</sup> Anfangs auch noch des Steuerpflichtigen mit Ehefrau und Kindern.

<sup>532</sup> Vgl. BVerfG vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

<sup>533</sup> BVerfG vom 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237.

dass die Einkommensteuer auf der Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen beruhe.<sup>534</sup> Eine genaue Definition des Grundsatzes der Individualbesteuerung kann aus den Urteilen im Ergebnis nicht abgeleitet werden. Trotzdem ergibt sich für den hiesigen Untersuchungszusammenhang, dass das BVerfG von einer individuellen Veranlagung jedes Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer ausgeht.

Der Begriff des Individual-/steuerprinzips ist von dem des Subjekt-/steuerprinzips abzugrenzen. 1982 greift *Tipke*<sup>535</sup> den Begriff des „Subjektprinzips“ auf und bezeichnet ihn als Prinzip der Einkommensteuer, wobei er Subjekt- und Individualprinzip gleichsetzt. Beide Begriffe sind indes nicht deckungsgleich aber auch nicht weit voneinander entfernt. Das Subjektsteuerprinzip und der Grundsatz der Individualbesteuerung haben in vielen Punkten einen gemeinsamen Grund. Jedes Steuersubjekt ist aus ertragsteuerlicher Sicht gesondert zu betrachten und seine Einkünfte sind von denen anderer Steuersubjekte zu trennen. *Rödder* verbindet die Grundsätze der Individualbesteuerung und das Subjektsteuerprinzip: Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung hat jedes Steuersubjekt das durch seine Tätigkeit und den Einsatz von Kapital erzielte Einkommen in eigener Person zu versteuern.<sup>536</sup> Der Grundsatz der Individualbesteuerung bezieht sich auf alle Ebenen des Steuertatbestands und besagt im Kern: Jede natürliche Person ist getrennt zu besteuern. Ein solches Prinzip greift in allen Bereichen des Tatbestands. Der Grundsatz der Individualbesteuerung besagt, dass jede Möglichkeit zu nutzen ist, den Steuertatbestand und die Rechtsfolgen auf die natürliche Person zu beziehen. Der Bezug der Besteuerung auf die einzelne natürliche Person kommt einfachgesetzlich in § 2 Abs. 1 S. 1 EStG zum Ausdruck.<sup>537</sup> Das gesamte EStG ist darauf ausgelegt, dass nur die natürliche Person besteuert wird und daher auch alle Tatbestände des Einkommenstatbestandes auf sie bezogen werden.

Vor dem Hintergrund der individuellen Zuordnung von Einkünften und Bemessungsgrundlagen erörtert das BVerfG im Beschluss zur Verfas-

---

<sup>534</sup> BVerfG vom 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237.

<sup>535</sup> *Tipke*, DStJG 5 (1982), 1.

<sup>536</sup> *Rödder*, in: *Rödder/Herlinghaus/vLishaut*, 2. Aufl. 2013, Einführung, Rdnr. 1.

<sup>537</sup> *Rödder*, in: *Rödder/Herlinghaus/vLishaut*, 2. Aufl. 2013, Einführung, Rdnr. 1.

sungsmäßigkeit des Körperschaftsteuerlichen Abzugsverbots von der Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage, dass nicht nur die progressive Einkommen- sondern auch die proportionale Körperschaftsteuer „in ihrer Grundstruktur auf den von einem bestimmten Steuersubjekt bezogenen Gewinn ausgerichtet“ ist.<sup>538</sup> Der Gesetzgeber ist demnach einerseits dazu berufen, festzulegen, was er besteuert, andererseits aber auch, wen er besteuert.<sup>539</sup>

Die Personengebundenheit der einzelnen Steuer zum Ausdruck bringend wird für die vorliegende Arbeit – im Einklang mit einem Großteil der Wissenschaft – das Prinzip der individuellen Leistungsfähigkeit derart verstanden, dass nur die von der einzelnen Person unter Einsatz eigenen Vermögens selbst verwirklichten Tatbestandsmerkmale als Zurechnungseinheit der Besteuerung zu Grunde gelegt werden.<sup>540</sup> Zumindest als (ungeschriebenes) „verfassungskräftiges Subprinzip“<sup>541</sup> erlangt das Individualsteuerprinzip Bedeutung. Der gesetzliche Steuereingriff hat sich demnach gegen die Person zu richten, die die abzuschöpfende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erwirtschaftet hat bzw. über diese verfügt.

Die aufgezeigten fremdbestimmten Steuerwirkungen weisen nicht die in der Wissenschaft diskutierte und mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung nicht zu vereinbarende Problematik der sogenannten intersubjektiven Korrespondenz<sup>542</sup> auf. Nach dieser würden steuerabzugsfähige Ausgaben und zu versteuernde Einnahmen zwischen verschiedenen Steuersubjekten verknüpft. Anders gelagert ist die Problematik der fremdbe-

---

<sup>538</sup> BVerfG vom 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, S. 103 (S. 117).

<sup>539</sup> Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (5) unter Verweis darauf, dass die Frage, ob der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlichen Gründen gezwungen ist, die Besteuerung von Einkommen am Individualsteuerprinzip auszurichten, bisweilen nicht Gegenstand der Auseinandersetzung des BVerfG war.

<sup>540</sup> Zum Prinzip der Individualbesteuerung siehe Becker, Grundsatz der Individualbesteuerung, 1970. Kirchhof hingegen sieht in: Juristentag-Gutachten, 1988, S. F 68 f. die Grundlage des Prinzips der Individualbesteuerung allein in Art. 14 Abs. 1 GG angelegt: „Das Verfassungsrecht qualifiziert jedes erworbene Einkommen als Privateigentum, schützt es also als ökonomische Grundlage individueller Freiheit und macht es in der Zurechnung zu dem oder den Verfügungs- und Nutzungsberechtigten sozialpflichtig. Dabei ordnet das Grundrecht die geschützten Rechtsgüter prinzipiell einzelnen Berechtigten zu. Auch die Steuerbarkeit muß deshalb auf die Einzelperson abgestimmt werden.“

<sup>541</sup> Jochum, Grundfragen, 2012, S. 31; Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 14.

<sup>542</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 24; Könemann, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 2001, S. 41.

stimmten Steuerwirkungen. Bei diesen ist es vielmehr eine Handlung, die aus einer anderen Sphäre stammend überhaupt erst eine Besteuerung auslöst.

Unter Anerkennung des Grundsatzes der Individualbesteuerung als ungeschriebenen Rechtssatz ist bei der Wertung, ob diesem hinreichend Rechnung getragen wurde, auf die tatsächlichen Belastungswirkungen abzustellen.<sup>543</sup> Etwaige Überwälzungen durch den Steuerpflichtigen hat der Gesetzgeber zu berücksichtigen.<sup>544</sup> Davon zu differenzieren ist das Instrument der Überwälzung durch den Gesetzgeber.<sup>545</sup> Das verfassungsrechtliche Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gebietet als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips, dass die die Steuerpflicht begründende Norm nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist, so dass eine Steuerlast aufgrund des Tatbestands und der daran geknüpften Rechtsfolge messbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger vorausseh- und überschaubar wird.<sup>546</sup> Grundsätzlich ist demnach die Steuerlast kraft Gesetzes dem Individuum aufzuerlegen, dessen Leistungsfähigkeit erfasst werden soll. Deshalb ist derjenige zu belasten, der über die entsprechende Leistungsfähigkeit verfügt, also zum Steuerschuldner zu bestimmen. Die Belastung eines bestimmten Steuerpflichtigen bedingt daher grundsätzlich, dass dieser zum Steuerschuldner gemacht wird.<sup>547</sup> Den direkten Steuern liegt die Identität von Steuerschuldner und Steuerträger zugrunde.<sup>548</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfordert im Ergebnis neben der vollständigen Erfassung des Einkommens auch die individuelle Zuordnung der Steuerlast. Es bleibt

---

<sup>543</sup> *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 110 ff.

<sup>544</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 584.

<sup>545</sup> Gemäß § 10 UStG ist der Steuerschuldner grundsätzlich nicht berechtigt, die Steuer neben dem Entgelt anzufordern. Er darf dies jedoch, wenn als Entgelt gesetzlich bemessene Gebühren angesetzt werden. Nach Sinn und Zweck des § 10 UStG, die USt grundsätzlich verdeckt zu überwälzen; soweit dies jedoch nicht möglich ist, ist die offene Überwälzung zuzulassen. Vgl. BGH vom 21.1.1960 - VII ZR 172/58, NJW 1960, 916.

<sup>546</sup> BVerfG vom 10.10.1961 - 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, S. 153 (S. 160); vom 14.12.1965 - 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (S. 267); FG Hamburg, 13.04.2010 - 2 K 11/09, EFG 2010, 1177, anhängiges Verfahren BFH - II R 28/10.

<sup>547</sup> *Hey*, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (7).

<sup>548</sup> Indirekte Steuern sind im Hinblick auf die Individualbesteuerung aufgrund der besonderen Anforderungen wie von selbst ergebend weniger genau und stehen im Vergleich mit einer direkten Besteuerung daher lediglich an zweiter Stelle. Vgl. *Hey*, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (7).

festzuhalten, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung damit das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert.<sup>549</sup>

Ist dem Gesetzgeber mit dem Individualsteuerprinzip eine Grenze gezogen, bleibt zu fragen, wann diese als übertreten gilt, namentlich ein Verstoß gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung vorliegt. Die Lebenswirklichkeit zeigt, dass der Einfluss auf die Steuererhebung durch ein Verhalten anderer Individuen grundsätzlich nicht fremd ist, so z.B. ob ein Mieter seiner Mietzahlungspflicht nachkommt. Auch sollen die sogenannten Annexsteuern wie die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag vor dem Hintergrund der behandelten Problematik nicht in Frage gestellt werden. Versagt werden muss indes – so hat die Untersuchung gezeigt – eine Besteuerung, soweit Verursachungs- und Auswirkungsebene auseinanderfallen. Eine Besteuerung über das nach dem Leistungsfähigkeit Geschuldete griffe ungerechtfertigt in subjektive Rechte des Steuerpflichtigen ein.<sup>550</sup>

Hinter jedem Unternehmen stehen natürliche Personen. Diese Individuen sind stets Endpunkt der steuerlichen Betrachtung. Wegen des geltenden Trennungsprinzips ist eine transparente Besteuerung der Kapitalgesellschaft indes nicht denkbar. Thesaurierte Gewinne sind daher gerade kein Indikator individueller Leistungsfähigkeit. Erst die Realisierung durch Dividendenbezug oder Veräußerung des Anteils erhöht die individuelle Leistungsfähigkeit des Gesellschafters, was allerdings einer technischen Anknüpfung der Besteuerung an das Unternehmen nicht entgegensteht. Das verfassungsrechtlich verankerte Individualsteuerprinzip ist wegen der Erweiterung der Grundrechtsträgerschaft auf die juristische Person und sonstige rechtsfähige Personenvereinigungen nach Art. 19 Abs. 3 GG auf Ebene des einzelnen Unternehmens sowie des einzelnen Unternehmers/Gesellschafters anzuwenden. Fest steht, dass es als verfassungsrechtlicher Maßstab für beide Ebenen der Besteuerung fungiert. Ein (Steuer-)Eingriff bedarf daher der Rechtfertigung. Dem Individualsteuerprinzip kommt folglich unter Anerkennung der durch das Praktikabilitäts-

---

<sup>549</sup> So auch *Müller-Franken*, *StuW* 2004, 109 (117).

<sup>550</sup> Vgl. allgemein zum Verstoß gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung: *Könemann*, *Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht*, 2001, S. 40 f.

prinzip<sup>551</sup> gezogenen Grenze auch im Rahmen der Unternehmensbesteuerung eine aus den verfassungsrechtlichen Prinzipien maßgebende Bedeutung zu. Zu erfassen ist daher nicht nur die *individuelle* Leistungsfähigkeit natürlicher Personen, sondern auch die von Unternehmen.<sup>552</sup>

### c) Zuordnungsobjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit

Steht fest, dass dem Individualsteuerprinzip in dem aufgezeigten Kontext der fremdbestimmten Steuerwirkungen eine herausragende Bedeutung zukommt, müssten Personen- und Kapitalgesellschaften als juristische Personen jeweils überhaupt Zuordnungsobjekt von Leistungsfähigkeit sein können.

#### aa) Personengesellschaften

Greift man zunächst das Modell der „**Einheit der Gesellschaft**“<sup>553</sup> auf, das für die Besteuerung, ähnlich wie bei Kapitalgesellschaften, ausschließlich auf eine gesellschaftsbezogene Betrachtung abstellt, und beachtet dabei strikt das Trennungsprinzip, nach dem die Betätigung der Personengesellschaft von den Aktivitäten der Gesellschafter zu trennen ist, wird im Einklang mit der Verselbständigung der Personengesellschaft im Zivilrecht vertreten, die Gesellschaft handele als ein von den Gesellschaftern getrenntes Rechtssubjekt und entfalte somit eine Abschirmwirkung.<sup>554</sup> Die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen erfolgt ausschließlich anhand der Gesellschaft selbst. Das Modell der „**Vielheit der Gesellschafter**“<sup>555</sup> hingegen sieht eine gesellschaftsbezogene Betrachtung vor. Die damit einhergehende vollkommene Transparenz ermöglicht einen Durchgriff auf den Gesellschafter selbst. Die Tätigkeit der Gesellschaft ist lediglich Handlungsinstrument der Gesellschafter. Das Einheits- und Vielheitsmodell kombinierend zielt das von der derzeit vorherrschenden Mei-

---

<sup>551</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 130; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 347 ff.

<sup>552</sup> Crezelius, FR 2009, 881 (887).

<sup>553</sup> Schön, StuW 1996, 275.

<sup>554</sup> U.a. Kraft, DStR 1995, 921; Söffing, DB 1994, 747.

<sup>555</sup> Mit Bezug auf § 1 EStG; Ziel: Mitunternehmer möglichst gleich behandeln. Lang, in: FS Schmidt, S. 291.

nung vertretene **Duale System** auf die „sachlich richtige Besteuerung“ ab, wobei vorwiegend das Trennungsprinzip<sup>556</sup>, im Einzelfall aber auch das Transparenzprinzip<sup>557</sup> dominiert, was der Kritik eines nicht immer vorhersehbaren Ergebnisses ausgesetzt ist.

Bei der Personengesellschaft lässt sich zivilrechtlich zwischen Unternehmen, Unternehmensträger und an diesem beteiligten Gesellschaftern unterscheiden. Das Steuerrecht vollzieht diese Unterscheidung aber nur partiell. Dies gilt auch für die mittels einer Personengesellschaft erwirtschafteten Einkünfte. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG knüpft an die vom einzelnen Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte an. Gesellschafter einer Personengesellschaft betätigen sich im Rahmen eines gesellschaftlichen Verbunds und handeln lediglich nach außen als Einheit. Strittig ist daher, ob der Personengesellschaft lediglich steuermittelungstechnische Bedeutung zukommt oder ob in dieser eine derartige Verselbständigung liegt, sodass die Personengesellschaft (im Einkommensteuerrecht) selbst als Rechtsträger auftritt und somit Einkommensteuersubjekt ist.

Die Kontroverse um die Rechtsnatur der Personengesellschaft, namentlich das Spannungsverhältnis zwischen den Positionen der „Einheit der Gesellschaft“ und der „Vielfalt der Gesellschafter“, spaltet auch den BFH.<sup>558</sup> Mit dem Ziel der Gleichstellung von Mitunternehmern i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und Einzelunternehmern i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG bezog sich der Reichsfinanzhof bei der Bewertung unternehmerischer Betätigung im Rahmen der gewerblichen Einkünfte ausschließlich auf die Gesellschafter.<sup>559</sup> Die Personengesellschaft selbst war für die Einkommensteuer nicht existent, indes wurde die Bilanz der Gesellschaft aber als Bündel der Einzelbilanzen der Unternehmernessellschafter interpretiert.<sup>560</sup> Nachdem sich der BFH dieser sog. „Bilanzbündeltheorie“ zu-

---

<sup>556</sup> BFH vom 13.2.1996 - VIII R 18/92, BStBl. II 1996, S. 291 (S. 293); vom 11.4.2005 - GrS 2/02, BStBl. II 2005, S. 679 (S. 681 f.); vom 25.11.2009 - I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471 (S. 473 f.).

<sup>557</sup> BFH vom 9.5.2000 - VIII R 41/99, BStBl. II 2000, S. 686 (S. 688 f.); vom 17.7.2001 - IX R 50/98, BStBl. II 2001, S. 760 (S. 761); 25.11.2009 - I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471 (S. 473 f.).

<sup>558</sup> BFH vom 25.11.2009 - I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471 (S. 473 f.); vom 15.4.2010 - IV B 105/09, BStBl. II 2010, S. 971 (S. 972 f.); *Gosch*, DStR 2010, 1173; *Henrichs*, FR 2010, 721 (722)

<sup>559</sup> RFH vom 14.7.1937 - VI A 422/37, RStBl. 1937, S. 937 (S. 937).

<sup>560</sup> *List*, BB 2004, 1473 (1474).

nächst angeschlossen hatte<sup>561</sup>, konstatierte er 1976 vor dem Hintergrund der Ermöglichung steuerlich wirksamer Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft sowie von Einbringungsvorgängen eine eigene Rechtzuständigkeit.<sup>562</sup> Indem „Gewinn oder Verlust der Gesellschaft durch einen Vermögensvergleich der Gesellschaft und nicht durch einen Vermögensvergleich der Gesellschafter“ zu ermitteln sei, erkennt der BFH 1980 ausdrücklich die Personengesellschaft selbst als das Subjekt der Gewinnermittlung für das Einkommensteuerrecht an und gibt damit die Bilanzbündeltheorie endgültig auf.<sup>563</sup> Die Verselbständigung der Personengesellschaft schreitet im Jahr 1984 entscheidend voran, indem sich der BFH von der sog. „Geprägerechtsprechung“ abwendet und von der Möglichkeit der Tatbestandsverwirklichung durch die Gesellschaft ausgehend den Einheitsgedanken als beherrschendes Prinzip der Besteuerung von Mitunternehmerschaften in den Vordergrund rückt, womit der Personengesellschaft bei der Verwirklichung des Tatbestandes eine partielle Rechtsfähigkeit zugesprochen wird.<sup>564</sup> Den Anknüpfungspunkt für den Vielheitsgedanken aufgebend wird 1991 die Gesellschafts- deutlich von der Gesellschafterebene getrennt, wenn die Personengesellschaft als „eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende Einheit“ bezeichnet wird, die den Tatbestand auch selbst verwirklichen könne.<sup>565</sup> Schon 1993 wird mit einer „Kehrtwende“<sup>566</sup> zurück zur gesellschafterbezogenen Sicht indes der Vielheitsgedanke wiederbelebt. I.R.d. Frage, ob ein Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft einen Einfluss auf die Unternehmensidentität i.R.d. § 10a GewStG zukommt, stellt der BFH deutlich heraus, dass die Gesellschaft einkommensteuerlich keine von den Gesellschaftern zu unterscheidende Einheit und der Gesellschafter Träger des Unternehmens sei.<sup>567</sup> Die Frage beantwortend, ob in die Bewertung der Gewerblichkeit eines vom Steuerpflichtigen ausgeführten Grundstücks-

---

<sup>561</sup> BFH vom 15.11.1957 - IV R 43/56 U, BStBl. III 1958, S. 68 (S. 68); vom 19.10.1970 - GrS 1/70, BStBl. II 1971, S. 177 (S. 177 f.).

<sup>562</sup> BFH vom 28.1.1976 - I R 84/74, BStBl. II 1976, S. 744 (S. 745); vom 15.7.1976 - I R 17/74, BStBl. II 1976, S. 748 (S. 749).

<sup>563</sup> BFH vom 10.11.1980 - GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164.

<sup>564</sup> BFH vom 25.6.1984 - GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (S. 761 f., 764).

<sup>565</sup> BFH vom 25.2.1991 - GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691 (S. 699 f.).

<sup>566</sup> Schön, StuW 1996, 275 (280).

<sup>567</sup> BFH vom 3.5.1993 - GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (S. 621).

handels auch die Aktivitäten der Personengesellschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, einzubeziehen sind, verbindet der BFH 1995 die gegensätzlichen Grundwertungen der Einheit der Gesellschaft i.S.d. Trennungsprinzips und der Vielheit der Gesellschafter i.S.d. Transparenzprinzips und begründet damit das sog. „duale System“.<sup>568</sup> Dieses zielt auf die „sachlich richtige Besteuerung“ ab, wobei vorwiegend das Trennungsprinzip<sup>569</sup>, im Einzelfall aber auch mal das Transparenzprinzip<sup>570</sup> dominiert. Nunmehr besteht zwischen der Einheits- und der Vielheitsbetrachtung ein „gestuftes Miteinander“<sup>571</sup>, was der Kritik eines nicht immer vorhersehbaren Ergebnisses ausgesetzt ist. Der BFH weitete 2011 seine Rechtsprechung zur Behandlung bestimmter Aufwendungen eines geschlossenen Fonds als Anschaffungskosten aus und stellte dabei für die Beurteilung der Aufwendungen auf die Sicht der Gesellschafter ab.<sup>572</sup> Aus dem Gedanken der Einheit der Gesellschaft folge zwar, dass den einzelnen Gesellschaftern grundsätzlich nur das Ergebnis der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig zuzurechnen ist. Wegen der „sachlich zutreffenden Besteuerung“ wurde aber eine Gesamtbetrachtung von Gesellschafts- und Gesellschafterebene vorgenommen. Trennungs- und Transparenzprinzip erweisen sich in beide Richtungen nahezu beliebig aufweichbar und geben der Unternehmenssteuergesetzgebung damit wenig Struktur.<sup>573</sup> Die zentrale Frage, ob die Personengesellschaft selbst einen Steuertatbestand erfüllen kann, beantwortet der BFH indes in keiner seiner Entscheidungen eindeutig.

---

<sup>568</sup> Nach dem Trennungsprinzip hätte die Tätigkeit des Gesellschafters i.R.d. Personengesellschaft unter Berücksichtigung der Abschirmwirkung nicht in eine Gesamtbetrachtung einbezogen werden dürfen.

<sup>569</sup> BFH vom 13.2.1996 - VIII R 18/92, BStBl. II 1996, S. 291 (S. 293); vom 11.4.2005 - GrS 2/02, BStBl. II 2005, S. 679 (S. 681 f.); vom 25.11.2009 - I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471 (S. 473 f.).

<sup>570</sup> BFH vom 9.5.2000 - VIII R 41/99, BStBl. II 2000, S. 686 (S. 688 f.); vom 17.7.2001 - IX R 50/98, BStBl. II 2001, S. 760 (S. 761); vom 15.4.2010 - I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471 (S. 473 f.).

<sup>571</sup> *Weber-Grellet*, DStR 1995, 1339 (1341).

<sup>572</sup> BFH vom 14.4.2011 - IV R 8/10, BFHE 233, S. 226.

<sup>573</sup> *Hey*, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (3).

**bb) Körperschaften**

Körperschaften sind, wie der Katalog des § 1 Abs. 1 KStG zeigt, neben den Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) eine Vielzahl anderer Gebilde,<sup>574</sup> die der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterworfen sind. Diese lassen sich unter dem Begriff der juristischen Person zusammenfassen. Die gesetzlich verliehene Rechtsfähigkeit einer juristischen Person bedeutet, dass sie selbständig Träger von Rechten und Pflichten sein kann und somit als Rechtssubjekt zu qualifizieren ist. Ob daraus eine steuerliche Leistungsfähigkeit, verstanden als Fähigkeit aus dem Gewinn zum Steueraufkommen des Gemeinwesens beitragen zu können,<sup>575</sup> folgt und ob diese der juristischen Person selbst zuzurechnen ist, wird kontrovers diskutiert.

Das aus Art. 3 Abs. 1 Satz 1 GG abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip wurde zunächst für natürliche Personen entwickelt.<sup>576</sup> Um das Leistungsfähigkeitsprinzip auch auf juristische Personen anwenden zu können, müssten diese Zuordnungsobjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit sein.

**(1) Anerkennende Ansichten**

Für die Anerkennung der eigenständigen Leistungsfähigkeit lassen sich verschiedene Anknüpfungspunkte finden.

**(a) Art. 19 Abs. 3 GG**

Das Grundgesetz enthält mit Art. 19 Abs. 3 GG eine Bestimmung, die die Besteuerung juristischer Personen betrifft. Gemäß Art. 19 Abs. 3 GG gilt der Gleichheitssatz auch für inländische juristische Personen. Teilweise wird daraus geschlossen, dass somit neben den natürlichen Personen

---

<sup>574</sup> Der grundsätzlich abschließende Katalog enthält daneben die Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften (Nr. 2), Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (Nr. 3), sonstige juristische Personen des privaten Rechts (Nr. 4), nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (Nr. 5) und Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Nr. 6).

<sup>575</sup> *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 481., Bd. II, S. 1174; *Pezzer*, in: FS *Tipke*, S. 424. 94 *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 90; *ders.*, DStJG 24 (2001), 58; *Seer*, DStJG 23 (2000), 87 (90).

<sup>576</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 90; *ders.*, DStJG 24 (2001), 58; *Seer*, DStJG 23 (2000), 87 (90).

auch juristische Personen Grundrechtsträger und damit Zuordnungsobjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit sind.<sup>577</sup> Bedenken hinsichtlich der ausdrücklichen Beschränkung auf inländische juristische Personen wird durch Verweis auf die europarechtlichen Diskriminierungsverbote entgegnet.<sup>578</sup> Der Ableitung der Leistungsfähigkeit aus Art. 19 Abs. 3 GG ist zuzugestehen, dass den Grundrechten über den Abwehranspruch hinaus auch eine für alle Bereiche der Rechtsordnung geltende objektiv-rechtliche Komponente zukommt.<sup>579</sup> Auch Art. 19 Abs. 3 GG ist nicht streng individualistisch zu betrachten. Die steuerliche Leistungsfähigkeit einer juristischen Person lässt sich daraus jedoch nicht ableiten. Einerseits beziehen sich Grundrechte, insbesondere nach dem Wortlaut des Art. 1 Abs. 1 und Abs. 2 GG, primär nur auf Menschen. Art. 19 Abs. 3 GG bezweckt folglich den Schutz der Grundrechte der durch Rechtsformen handelnden Menschen.<sup>580</sup> Andererseits umfasst der verfassungsrechtliche Oberbegriff der juristischen Person mit Personengesellschaften auch solche, die zwar Grundrechtsträger, nicht aber Körperschaftsteuer- oder Einkommensteuersubjekt sind. Die Grundrechtsträgerschaft impliziert somit nicht zwangsläufig steuerliche Leistungsfähigkeit.

#### **(b) Äquivalenzgedanke**

Eine strikte Trennung der Besteuerung juristischer Personen von der Besteuerung der dahinter stehenden natürlichen Personen wird nach einer Ansicht, teilweise unter Anerkennung der Kritik an der Äquivalenztheorie an sich, durch die Aufnahme des Äquivalenzgedankens erreicht.<sup>581</sup> Nach dem Äquivalenzprinzip werden Steuern nur erhoben, soweit eine öffentliche Leistung in Anspruch genommen wird.<sup>582</sup> Danach entsteht eine Art

---

<sup>577</sup> *Hennrichs*, *StuW* 2002, 201 (205); *Jachmann*, *DStJG* 23 (2000), 9 (17); *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 90; *ders.*, *DStJG* 24 (2001), 58 f.; *Sieker*, *DStJG* 25 (2002), 145 (155).

<sup>578</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 90; *Seer*, *DStJG* 23 (2000), 87 (90).

<sup>579</sup> BVerfG vom 15.1.1958 - 1 BvR 400/51, BVerfGE 7, S. 198 (S. 205); BVerfG, 15.07.1998 - 1 BvR 1554/89, 1 BvR 963/94, 1 BvR 964/94, BVerfGE 98, S. 365 (S. 395); *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, 12. Aufl. 2012, Vorb. vor Art. 1 GG, Rdnr. 3.

<sup>580</sup> *Dreier*, in: *Dreier*, 3. Aufl. 2013, Art. 19 Abs. 3 GG, Rdnr. 20; *Huber*, in: *vM/K/S*, 6. Aufl. 2010, Art. 19 Abs. 3 GG, Rdnr. 240.

<sup>581</sup> *Flume*, *DB* 1971, 692 (693 ff.); *Schmidt*, *FinArch* 1962/63, 36 (51); *Weber*, *JZ* 1980, 545 (551 f.).

<sup>582</sup> *Schmidt*, *FinArch* 1962/63, 36 (50).

Tauschbeziehung zwischen Steuern und Staatsausgaben, wobei der Steuer ein Entgeltcharakter zukommt.<sup>583</sup> Es wird vorgebracht, dass juristische Personen von staatlichen Leistungen, z.B. von staatlich verliehenen Haftungsbeschränkungen, profitieren und dem Staat dadurch höhere Kosten verursachen, was die eigenständige Besteuerung der juristischen Person rechtfertigt.<sup>584</sup>

Neben den grundsätzlich bestehenden Bedenken gegenüber der Äquivalenztheorie, dass die staatlichen Leistungen wegen des Entgeltcharakters der Steuer quantifizierbar sein müssten,<sup>585</sup> und nicht schon die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen zu einer höheren Leistungsfähigkeit führt,<sup>586</sup> kann der Äquivalenzgedanke lediglich die Körperschaftsteuer an sich rechtfertigen. Der Äquivalenzgedanke zielt aber nicht darauf ab, einer juristischen Person eigene Leistungsfähigkeit zuzusprechen.

### (c) Leistungsfähigkeit als Folge der rechtlichen Verselbständigung

Die wirtschaftlich vollkommen abgetrennte Leistungsfähigkeit von juristischer Person und Anteilseigner wird von den Vertretern der „Theorie des Unternehmens an sich“, unter Verweis auf das Erfordernis einer einheitlichen Rechtsordnung aus der rechtlichen Selbständigkeit juristischer Personen abgeleitet.<sup>587</sup> Überwiegend wird die eigenständige Leistungsfähigkeit einer juristischen Person bejaht, sofern die juristische Person über die zivilrechtliche Eigenständigkeit hinaus eine organisatorische Selbständigkeit aufweist.<sup>588</sup> Begründet wird dies damit, dass das rechtlich eigenständige Auftreten der juristischen Person eine wirtschaftliche Betätigung ermögliche und somit ein eigenes Zuordnungsobjekt für Vermögensvorgän-

---

<sup>583</sup> *Schmidt*, FinArch 1962/63, 36 (50).

<sup>584</sup> *Flume*, DB 1971, 692 (693 ff.); *Schmidt*, FinArch 1962/63, 36 (51); *Weber*, JZ 1980, 545 (551 f.).

<sup>585</sup> *Haller*, Steuern, 1981, S. 21.

<sup>586</sup> *Hennrichs*, StuW 2002, 201 (209); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 1174, *Pezzer*, DStJG 20 (1997), 5 (10).

<sup>587</sup> *Eckardt*, StbJb 1961/62, 77 (109 f.); *Frenz*, StuW 1997, 116 (124); *Schredelseker*, FinArch 1972/73, 27 (32); *ders.*, StuW 1975, 324 (325).

<sup>588</sup> *Birk*, StuW 2000, 328 (333); *Friauf*, StuW 1973, 97 (107); *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (17); *Lang*, DStJG 24 (2001), 49 (98); *Pezzer*, in: FS *Tipke*, S. 424 f.; *ders.*, DStJG 20 (1997), 5 (14); *Sieker*, DStJG 25 (2002), 145 (154); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 1169 ff.; *ders.*, NJW 1980, 1079 (1081); *Wendt*, in: FS *Friauf*, S. 868 f.; *ders.*, StuW 1992, 66 (71).

ge darstelle. Dies zeige sich unter anderem daran, dass die Gewinne vor der Übertragung an die dahinter stehenden natürlichen Personen für diese nicht disponibel seien.<sup>589</sup>

Nach beiden Auffassungen können juristische Personen als eigenständige Zuordnungsobjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit grundsätzlich unabhängig von den dahinter stehenden natürlichen Personen besteuert werden. Der „Theorie des Unternehmens an sich“ ist jedoch entgegenzuhalten, dass diese das Privateigentum am Unternehmen negiert<sup>590</sup> und andererseits verkennt, dass das Steuerrecht ein gegenüber dem Zivilrecht eigenständiges Rechtsgebiet ist, das dessen Wertungen nicht übernehmen muss. Das Zivil- und das Steuerrecht regeln unterschiedliche Lebenssachverhalte, so dass eine Parallelität nicht erforderlich ist.<sup>591</sup> Die rechtliche Eigenständigkeit der juristischen Person ist zwar notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung für deren eigene Leistungsfähigkeit. Steuerliche Leistungsfähigkeit folgt daher nicht allein aus der rechtlichen Selbständigkeit. Erst die darüber hinausgehende wirtschaftliche Betätigung kann Grundlage steuerlicher Leistungsfähigkeit sein.<sup>592</sup> Dieses Ergebnis wird auch durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bestätigt, der in Bezug auf Kapitalgesellschaften klarstellt, dass die Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne keine Vorauszahlung der Einkommensteuer, sondern eine Steuer der Kapitalgesellschaft selbst ist.<sup>593</sup> Für die Anerkennung lässt sich außerdem anführen, dass eine juristische Person nicht nur unabhängig von einem Wechsel der dahinter stehenden natürlichen Personen besteht,<sup>594</sup> sondern darüber hinaus auch bei juristischen Personen ohne dahinter stehende natürliche Personen, wie z.B. bei Stiftungen oder öffentlich-rechtlichen Betrieben gewerblicher Art, objektive

---

<sup>589</sup> *Tipke*, NJW 1980, 1079 (1081); *Wendt*, StuW 1992, 66 (71).

<sup>590</sup> *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (16); *Watrin*, DStZ 1999, 238 (240).

<sup>591</sup> *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 43 ff.

<sup>592</sup> *Lang*, DStJG 24 (2001), 49 (98); *Pezzer*, in: FS *Tipke*, S. 424 f.; *ders.*, DStJG 20 (1997), 5 (13); *Wendt*, in: FS *Friauf*, S. 868 ff.

<sup>593</sup> BFH vom 9.2.1982 - VIII B 132/81, BStBl. II 1982, S. 401 (S. 402); vom 24.3.1987 - I B 117/86, BStBl. II 1987, S. 508 (S. 509 f.).

<sup>594</sup> *Pezzer*, in: FS *Tipke*, S. 424 f., *ders.*, DStJG 20 (1997), 5 (13).

Leistungsfähigkeit entstehen kann.<sup>595</sup> Juristische Personen eignen sich demnach als Zuordnungsobjekte eigener objektiver Leistungsfähigkeit.

## **(2) Ablehnende, wirtschaftlich geprägte Betrachtungsweisen**

Gegen die Anerkennung der eigenständigen Leistungsfähigkeit könnte eine wirtschaftliche Betrachtungsweise sprechen. Danach wird die eigene Leistungsfähigkeit der juristischen Person vollkommen abgelehnt. Zuordnungsobjekte von Leistungsfähigkeit seien lediglich die dahinter stehenden natürlichen Personen.

### **(a) Opfertheorie**

Die Ablehnung der eigenständigen Leistungsfähigkeit wird teilweise mit dem Verweis auf die Opfertheorie und die mangelnde Opferfähigkeit von juristischen Personen begründet.<sup>596</sup> Die Opfertheorie besagt, dass die Steuer ein Opfer des Einzelnen für den Staat sei, das für jeden gleichwertig sein müsse. Das Opfer des Steuerpflichtigen wird dabei dergestalt erbracht, dass ihm ein Teil der individuellen Bedürfnisbefriedigung aus dem von ihm erzielten Einkommen durch die Steuer entzogen wird.<sup>597</sup> Gerechtfertigt ist demnach eine Steuer, die zu einem Verzicht auf persönlichen Nutzen führt. Eine individuelle Bedürfnisbefriedigung, also die Empfindung von Nutzen, setze schon terminologisch eine natürliche Person voraus und könne nicht auf abstrakte Rechtgebilde übertragen werden.<sup>598</sup>

Der Argumentation der Opfertheoretiker ist zuzugestehen, dass juristische Personen keine persönlichen Bedürfnisse haben. Zur Ablehnung der eigenständigen steuerlichen Leistungsfähigkeit juristischer Personen müsste die Opfertheorie aber selbst ein sachgerechtes Besteuerungsprinzip darstellen. Die Opfertheorie setzt voraus, dass Nutzen messbar ist. Neben den grundsätzlich bestehenden Bedenken gegenüber der Messbarkeit von

---

<sup>595</sup> *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 1172. Zur Diskussion um die wirtschaftliche Betätigung von gemeinnützigen Organisationen *Jochum*, in: FS Rengeling, S. 546 ff.

<sup>596</sup> *Haller*, Steuern, 1981, S. 14 f., 176 f.; *Schneider*, StuW 1975, 97 (101).

<sup>597</sup> *Haller*, Steuern, 1981, S. 14 f.

<sup>598</sup> *Bach*, StuW 1991, 116 (127 f.); *Haller*, Steuern, 1981, S. 176 f.; *Schneider*, StuW 1975, 97 (101).

Nutzen<sup>599</sup> liegt ein wesentlicher Mangel der Opfertheorie in der Zugrundelegung eines rein individuell-persönlichen Opferbegriffs.<sup>600</sup> Mit dem Ziel, die private Bedürfnisbefriedigung als Steuergegenstand zu erfassen, verkennen die Opfertheoretiker, dass Steuerpflichtige nicht nur privaten Konsum verfolgen, sondern neben dieser subjektiven auch eine objektive Leistungsfähigkeitskomponente besteht.<sup>601</sup> Bei natürlichen Personen ist anerkannt, dass nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip die erwerbssichernden Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Erwerbssichernde Aufwendungen können auch bei Körperschaften entstehen. Objektive Leistungsfähigkeit, verstanden als die Fähigkeit, Steuern aus dem Gewinn entsprechend der Höhe des disponiblen Einkommens zu zahlen, drückt daher deren marktbezogene Leistungsfähigkeit aus.<sup>602</sup> Der Mangel an subjektiver Leistungsfähigkeit spricht folglich nicht gegen die steuerliche Leistungsfähigkeit einer juristischen Person.

#### **(b) Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum**

Zur Ablehnung der eigenständigen Leistungsfähigkeit wird ergänzend auf die Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum abgestellt. Diese begründet die Nichtanerkennung der eigenständigen, steuerlichen Leistungsfähigkeit juristischer Personen damit, dass trotz der rechtlichen Verselbständigung eines Unternehmens dieses als rechtstechnisches Instrument externen Willenszentren zur Verfügung steht und die Trennung lediglich ein formaljuristisches Phänomen sei.<sup>603</sup> Als externe Willenszentren werden dabei die hinter einer juristischen Person stehenden natürlichen Personen gesehen. Unternehmen bestünden nicht um ihrer selbst Willen, sondern zur Verschaffung von persönlichem Eigentum natürlicher Personen.<sup>604</sup> Die Annahme der Identität zwischen juristischer und natürlicher Person ist einerseits aufgrund der Größe und andererseits aufgrund der unter Umständen

---

<sup>599</sup> *Flume*, StbJb 1973/74, 53 (62 f.); *Schipporeit*, StuW 1980, 190 (196).

<sup>600</sup> *Pezzer*, in: FS Tipke, S. 424 f., *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 1172.

<sup>601</sup> *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (17 f.); *Pezzer*, in: FS Tipke, S. 424 f.; *Schipporeit*, StuW 1980, 190 (196).

<sup>602</sup> *Wendt*, in: FS Friauf, S. 869.

<sup>603</sup> *Haller*, Steuern, 1981, S. 177 ff; *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (16 f.); *F.Kirchhof*, StuW 2002, 185 (188); *Schneider*, StuW 1975, 97 (101 f.); *Wöhe*, ZfbF 1971, 502 (507).

<sup>604</sup> *Wöhe*, ZfbF 1971, 502 (507).

gegenläufigen Interessen zwischen der juristischen Person und deren Anteilseignern nicht möglich.<sup>605</sup> Indem der Gewinn eines Unternehmens – unabhängig von der Verfügbarkeit des Gewinns – den natürlichen Personen zugerechnet und besteuert würde, würde die Umsetzung der „Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum“ zu einer Fiktion der Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen führen.<sup>606</sup> Auch die „Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum“ ist daher nicht geeignet, die steuerliche Leistungsfähigkeit einer juristischen Person zu widerlegen. Im Ergebnis kann weder die Opfertheorie, noch die Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum überzeugen. Juristische Personen können folglich Zuordnungsobjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit sein.

### **(3) Verhältnis zwischen der juristischen Person und den dahinter stehenden natürlichen Personen**

Die grundsätzliche Anerkennung der juristischen Person als Zuordnungsobjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit wirft die Frage nach dem Verhältnis zwischen der jeweiligen Leistungsfähigkeit der juristischen Person und den dahinter stehenden natürlichen Personen auf. Zu klären ist, wem die Leistungsfähigkeit endgültig zuzurechnen ist. Die eigene Leistungsfähigkeit juristischer Personen anerkennend wird diesen teilweise lediglich eine temporäre Leistungsfähigkeit zugesprochen, die nur bis zur Weiterleitung der Gewinne an den Anteilseigner andauere.<sup>607</sup> Begründet wird dies mit einem Vergleich von der gesetzlichen Verpflichtung zur Weitergabe der Gewinne einer juristischen Person mit der Pflicht zu Zahlungen im Rahmen von Unterhaltspflichten. In beiden Fällen komme es zwangsläufig zu Verschiebungen von Vermögenswerten, die aber lediglich Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit seien. Die Leistungsfähigkeit der juristischen Person erlösche daher bezüglich des Gewinns, sobald dieser die Sphäre der juristischen Person verlässt und wachse in gleicher Höhe bei der empfangenden natürlichen Person an. Der damit einhergehende Verlust der Leis-

---

<sup>605</sup> *Flume*, DB 1971, 692 (693); *Hennrichs*, StuW 2002, 201 (210); *Hey*, Harmonisierung, 1996, S. 250 f.

<sup>606</sup> *Englisch*, DStZ 1997, 778 (782); *Hennrichs*, StuW 2002, 201 (210); *Hey*, Harmonisierung, 1996, S. 250 f.; *Pezzer*, in: FS Tipke, S. 429 f.; *Lang*, StuW 1989, 3 (9).

<sup>607</sup> *Hennrichs*, StuW 2002, 201 (205); *Hey*, Harmonisierung, 1996, S. 254 ff.; *Schipporeit*, StuW 1980, 190 (196).

tungsfähigkeit auf Ebene der juristischen Person müsse beim Empfänger berücksichtigt werden, so dass die Leistungsfähigkeit der juristischen Person daher lediglich als Zwischenstadium zu der späteren Leistungsfähigkeit der dahinter stehenden natürlichen Personen zu verstehen sei.<sup>608</sup>

Indem die Vertreter der temporären Leistungsfähigkeit anführen, dass die juristische Person den hinter ihr stehenden natürlichen Personen lediglich als Instrument wirtschaftlicher Entfaltung diene,<sup>609</sup> muss sich diese Theorie einerseits, ähnlich der Kritik an der „Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum“, vorwerfen lassen, dass sie die Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen zumindest temporär lediglich fingiert. Andererseits überzeugt nicht, dass eine nach Abschluss der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, die Indikator der Leistungsfähigkeit ist, erfolgte Verwendung die Leistungsfähigkeit berührt. Die Theorie der temporären Leistungsfähigkeit ist abzulehnen und spricht folglich nicht gegen eine dauerhafte Leistungsfähigkeit von juristischen Personen.

## 2. Zurechnung der Tatbestandsverwirklichung

Es galt, die verfassungsrechtliche Grundlage des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkungen zu ergründen. Die sich ergebende zentrale Bedeutung des Individualsteuerprinzips tritt in den Blick, stellt man die Frage nach der Notwendigkeit der Zurechnung steuerrelevanter Tatbestände. Systematisch kann tätigkeitsbezogen derjenige zur Besteuerung herangezogen werden, der im Zeitpunkt des steuerlichen Zugriffs über die Leistungsfähigkeit verfügt, oder ergebnisbezogen derjenige, der sie durch eigene Handlungen erwirtschaftet hat.

### a) „Herr der Leistungsbeziehung“

Zwar erfolgt die Ermittlung der Einkünfte grundsätzlich auf Ebene der Personengesellschaft als sogenanntes Feststellungssubjekt (§§ 179 ff. AO), Steuersubjekt der Einkommensteuer ist nach § 1 EStG aber die natürliche

---

<sup>608</sup> *Hennrichs*, *StuW* 2002, 201 (205); *Hey*, *Harmonisierung*, 1996, S. 255 f.; *Schipporeit*, *StuW* 1980, 190 (196 f.).

<sup>609</sup> *Hey*, *Harmonisierung*, 1996, S. 255.

Person – nicht die Gesellschaft als solche. Nach der dem § 2 Abs. 1 S. 1 EStG zu Grunde liegenden Markteinkommenstheorie ist Steuer-schuldner, wer die Einkünfte als „Herr der Leistungsbeziehung“<sup>610</sup> am Markt erwirtschaftet hat. Hier zeigt sich, dass die Leistungsfähigkeit vermittelnde Einkünfte bei der Person zu erfassen sind, die sie erwirtschaftet hat. Zurechnungseinheit ist dabei das einzelne Steuersubjekt.<sup>611</sup> Die Einkommensteuer als „Königin der Steuern“<sup>612</sup> gilt als diejenige Steuer, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen am genauesten erfassen kann und ist auf diesen zugeschnitten.<sup>613</sup> Die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist dabei zu ermitteln, indem die erwerbsbezogenen Einnahmen den erwerbsbezogenen Aufwendungen gegenübergestellt werden. Nach § 2 Abs. 2 EStG sollen nur Netto-größen besteuert werden. Grundsätzlich sind erwerbsbezogene Aufwen-dungen daher abziehbar. Nach § 43 S. 1 AO bestimmen die Steuergeset-ze, wer Steuerschuldner oder Gläubiger einer Steuervergütung ist. Steu-ersubjekt und Schuldnerin der Einkommensteuer ist nach § 1 EStG die na-türliche Person. § 2 EStG, als systematische Grundnorm des EStG, bein-haltet mit dem Abstellen auf die „erzielten“ Einkünfte ein subjektives Ele-ment. Zudem enthält § 15 Abs. 2 EStG das Tatbestandsmerkmal der Ge-winnerzielungsabsicht. Diese tätigkeitsbezogene Zuordnung wird auch von dem BFH bei der Erläuterung der Gewinnerzielungsabsicht gelegent-lich aufgegriffen, indem auf das subjektive Element der „inneren Tatsa-che“<sup>614</sup> zurückgegriffen wird. Ermittelt wird dieses dann aber objektiv an-hand des betätigten Willens.<sup>615</sup>

Die Tatbestandsverwirklichung ist vor dem Hintergrund der Forderung nach Objektivierung des Tatbestands der Einkünfterzielung durch End-

---

<sup>610</sup> *Ruppe*, DStJG 1 (1979), 7 (19).

<sup>611</sup> BVerfG vom 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55 (S. 67); vom 14.4.1959 - 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, S. 237 (S. 242 ff.); vom 3.4.1962 - 1 BvL 35/57, BVerfGE 14, S. 34 (S. 38 ff.).

<sup>612</sup> *Popitz*, Einkommensteuer, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. III, 4. Aufl. 1926, S. 400, 402. Von der „höchsten Gerechtigkeitsqualität“ sprechend: *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 9, Rdnr. 1.

<sup>613</sup> *Crezelius*, FR 2002, 805 (811); *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 232; *Wernsmann*, DStR 2009, Beihefter zu Nr. 34, 101 (101).

<sup>614</sup> BFH vom 25.10.1989 - X R 109/87, BStBl. II 1990, S. 278; vom 22.4.1998 - XI R 10/97, BStBl. II 1998, S. 663.

<sup>615</sup> BFH vom 30.9.1997 - IX R 80/94, BStBl. II 1998, S. 771; vom 7.5.1968 - II 151/64, BStBl. II 1968, S. 663; vom 7.6.1984 - IV R 276/83, BStBl. II 1984, S. 751.

subjektivierung und Endindividualisierung, namentlich durch eine stärkere Typisierung, zum Zwecke der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Lösung der Verifikationsprobleme, im Ergebnis daher nicht vom Willen, also einem subjektiven Wollen, abhängig, sondern von der Verwirklichung objektiver Kriterien.<sup>616</sup> Der Gesetzgeber rückt indes in den vorstehend referierten Beispielfällen zunehmend von der Personenbesteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit ab. Mit dem für die Besteuerung maßgeblichen Abstellen auf das Verhalten des empfangenden Rechtsträgers erfolgt im Ergebnis eine Art gesetzlich angeordnete „Gruppenbesteuerung“.<sup>617</sup> Im einkommensteuerlichen Bereich setzt das Erzielen von Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG vor dem Hintergrund des Erfordernisses eines – wenn auch objektiv zu ermittelnden – subjektiven Tatbestands ein bestimmtes finales Verhalten voraus, das in den aufgezeigten Konstellationen gerade fehlt. Ist ein solches zielgerichtetes, selbst gesetztes Verhalten nicht vorhanden, kann § 38 AO nicht entsprochen werden und im Ergebnis dürfte mangels Entstehung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis keine Besteuerung erfolgen.

#### **b) Drittbeteiligung i.S. einer fremdbestimmten Steuerwirkung**

Etwas anderes gälte, wenn eine Drittbeteiligung bei der Tatbestandsverwirklichung zulässig wäre. Grundsätzlich streitet z.B. die durch die Erfordernisse des höchstpersönlichen Charakters bei der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, § 19 EStG) und der persönlich qualifizierten Arbeitsleistung bei der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, § 18 EStG) deutlich werdende Personenbezogenheit der Einkommensteuer dafür, dass derjenige, der den Tatbestand verwirklicht, auch als Steuerschuldner in Anspruch genommen wird. Unternehmensbezogenen Besteuerungstatbeständen ist eine mehrphasige Tatbestandsverwirklichung im Einkommensteuerrecht indes nicht fremd. Hier sind die Voraussetzungen für die Ent-

---

<sup>616</sup> *Kirchhof*, DStR 2007, Beihefter zu Nr. 39, 11.

<sup>617</sup> So auch *Crezelius*, FR 2002, 805 (811).

stehung der Steuerschuld nicht in gleichem Maße unmittelbar an persönliche Eigenschaften des Steuerschuldners gebunden.<sup>618</sup>

#### aa) Personengesellschaften

Ausdrücklich angesprochen wird eine unternehmerische Betätigung von Personenmehrheiten i.R.d. gewerblichen Einkünfte in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Diese Norm stellt klar, dass die Gewinnanteile und die Sondervergütungen der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen sind, Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Die Frage nach der Verwirklichung des Tatbestands wird indes nicht beantwortet. Solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG der Einkommensteuer, wobei gem. § 1 EStG nur natürliche Personen Schuldner der Einkommensteuer sein können. Wegen der Transparenz der Personengesellschaft ist nicht die Personengesellschaft selbst Steuersubjekt, sondern der einzelne Gesellschafter (als natürliche Person). Die Gesellschafter betätigen sich indessen nicht als Alleinunternehmer, sondern schließen sich als Personengesellschaft für eine gemeinsame unternehmerische Betätigung zusammen und handeln als Einheit.

Auch wegen der fehlenden eindeutigen Positionierung des BFH bzgl. der Frage nach der Tatbestandsverwirklichung durch das Rechtssubjekt der Personengesellschaft könnte diese eine Art Dritte im Sinne einer fremdbestimmten Steuerwirkung sein. Unternähme der gesellschaftliche Verbund die unternehmerische Betätigung i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG selbst, die wegen der Zurechnung bei dem Gesellschafter eine Besteuerung auslöst, wäre diese Konstellation vergleichbar mit dem Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkung. Entgegen des Modells der „Vielheit der Gesellschafter“<sup>619</sup> werden nach dem Verständnis der „Einheit der Gesellschaft“ den Gesellschaftern zwar auch die einzelnen Aktivitäten der Personengesellschaft nicht zugerechnet, indes aber das Ergebnis dieser Tätigkeit, al-

---

<sup>618</sup> Vgl. auch von Groll, *StuW* 1995, 326 (331).

<sup>619</sup> Die gewerblichen Einkünfte nach diesem Verständnis sind das Ergebnis einer eigenen gewerblichen Betätigung der Gesellschafter und werden ihnen originär zugerechnet.

so die gewerblichen Einkünfte. Diese werden zu Besteuerungszwecken als fremde Einkünfte derivativ zugerechnet. Eine durch die Personengesellschaft selbst erfolgte Tatbestandsverwirklichung würde von der Grundkonzeption des Einkommensteuerrechts abweichen, wonach denjenigen die Steuerlast trifft, der den Steuertatbestand selbst verwirklicht.

Vor dem Hintergrund der dann erforderlichen Zurechnung einer fremden Tatbestandsverwirklichung müsste § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG als Zuweisungsnorm fungieren. Für die Tatbestandsverwirklichung durch die Personengesellschaft selbst spricht die zivilrechtliche Vorgabe der §§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB, wonach die Personengesellschaft (und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts) als teilrechtsfähig anzusehen ist. Ob dieser zivilrechtlichen (begrifflichen) Vorprägung, auf die sich auch der BFH beruft<sup>620</sup>, wird der Personengesellschaft im Zivilrecht einerseits keine rechtliche Verselbständigung konstatiert, andererseits stehen Zivil- und Steuerrecht gleichberechtigt nebeneinander,<sup>621</sup> sodass sich eine Verselbständigung der Personengesellschaft nicht aus dem Zivilrecht ergibt.

Trotz des aus § 1 EStG folgenden Ausschlusses der Personengesellschaft als Steuerschuldner wird vor dem Hintergrund der aus § 33 Abs. 1 AO gefolgerten Möglichkeit der alleinigen Dispositionsbefugnis der Personengesellschaft, ein Auseinanderfallen vom Einkünfte erzielenden Steuerpflichtigen und dem Steuerschuldner vertreten.<sup>622</sup> Weiterhin eröffneten die Rechtssätze der §§ 13 ff. EStG die Möglichkeit der Differenzierung von Tatbestandsverwirklichungssubjekt und Steuerschuldsubjekt.<sup>623</sup> Gegen eine solche aus § 33 Abs. 1 AO und den §§ 13 ff. EStG abgeleitete Steuerpflicht der Personengesellschaft, ohne dabei selbst Steuerschuldner der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu sein, spricht die auf die einzelnen Gesellschafter verteilte Dispositionsbefugnis.<sup>624</sup> Gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG kann aber nur derjenige erzielen, der durch seine Dispositionsbefugnis den Gewerbebetrieb trägt. Vor dem Hintergrund der wechselseitigen Zurechnung der unternehmerischen Tätigkeit ist Träger i.d.S.

---

<sup>620</sup> BFH vom 25.2.1991 - GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691 (S. 700).

<sup>621</sup> BVerfG vom 27.12.1991 - 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, S. 212 (S. 213).

<sup>622</sup> Schön, StuW 1996, 275 (284 f.).

<sup>623</sup> Schön, StuW 1996, 275 (279, 285).

<sup>624</sup> Ruppe, DStJG 1 (1979), 7 (18).

der einzelne Gesellschafter.<sup>625</sup> Indem die §§ 13 ff. EStG als „Erläuterungsnormen“<sup>626</sup> zu den §§ 1, 2 Abs. 1 EStG spezifizieren, die Tätigkeiten zur einkommensteuerlichen Tatbestandsverwirklichung führen, wird der Begriff der „Summe der Einkünfte“ als Objekt der Einkommensteuer lediglich ausgestaltet, indes aber keine eigenständige Rechtsfolge gesetzt. Diese Konzeption des EStG stellt die Anerkennung der Steuersubjektivität der Personengesellschaft in Frage.

Für eine solche können auch Einzelnormen des EStG nicht entscheidend streiten. Zwar knüpft § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG an den handelsrechtlichen Gewinn an, die Personengesellschaft wird dadurch aber nicht selbst das Subjekt der Gewinnermittlung.<sup>627</sup> Es wird zudem vertreten, dass die Tätigkeit eines Gesellschafters auf die Mitgliedschaft in der Gesellschaft beschränkt sei, was voraussetze, dass die Personengesellschaft die zuzuweisenden Gewinne erziele und selbst Rechtsträger sei.<sup>628</sup> § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG spricht vom „Betrieb der Gesellschaft“, was aber vor dem Hintergrund der Einführung der Norm als Reaktion auf den Beschluss des BFH zu den Tätigkeitsvergütungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften<sup>629</sup> derart zu verstehen ist, dass der Gesetzgeber die 1991 vom BFH anerkannte Abschirmwirkung damit bezweckt abzusprechen und eine partielle Steuersubjektivität der Personengesellschaft gerade nicht billigt.<sup>630</sup> Zudem fehlt eine dem § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG vergleichbare Norm für den Bereich der Überschusseinkünfte. Die erwirtschafteten Einkünfte einer Personengesellschaft wären nicht steuerbar.<sup>631</sup> Weiterhin wird § 15 Abs. 3 EStG zur Begründung der Steuersubjektivität der Personengesellschaft herangezogen. Die Anknüpfung an die „Tätigkeit [...] einer OHG [...]“ zeige, dass die Personengesellschaft selbst gewerblich tätig

---

<sup>625</sup> *Bodden*, FR 2002, 559 (561 f.).

<sup>626</sup> Die Differenzierung der unterschiedlichen Typen von Normen, namentlich den vollständigen Rechtssätzen, die Tatbestand und Rechtsfolge enthalten und den unvollständigen Rechtssätzen, die durch Erläuterung oder Beschränkung des Tatbestands oder der Rechtsfolge eines vollständigen Rechtssatzes nur eine Hilfsfunktion einnehmen geht auf *Larenz*, Methodenlehre, 1991, S. 247 ff. zurück. Vgl. dazu auch *Jochum*, Grundfragen, 2012.

<sup>627</sup> So aber BFH vom 10.11.1980 - GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164 (S. 167 f.); vom 25.6.1984 - GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (S. 762).

<sup>628</sup> *Schön*, StuW 1996, 275 (282).

<sup>629</sup> BFH vom 25.2.1991 - GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691.

<sup>630</sup> *Wendt*, FR 1999, 1309 (1311).

<sup>631</sup> *Jakob/Hörmann*, FR 1990, 33 (36).

werden könne.<sup>632</sup> Vor dem Hintergrund des Beschlusses des BFH zur Geprägerechtsprechung von 1984, ist der 1986 eingefügte § 15 Abs. 3 EStG<sup>633</sup> indes derart zu verstehen, dass mit diesem auf die „Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit“<sup>634</sup> abgestellt wird. Ferner könnte die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG die gesetzgeberische Anerkennung der Steuerrechtssubjektivität bedeuten, da dieser zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene trennt, was aber mit Blick auf die gesetzgeberische Intention, die steuerliche Belastung der Personengesellschaft an die der Kapitalgesellschaft anzugleichen, zu verneinen ist. Zudem ist i.R.d. § 34a EStG nicht die Gesellschaft selbst, sondern der Gesellschafter antragsberechtigt. Im Ergebnis führt auch die genaue Betrachtung konkreter einkommensteuerlicher Rechtsnormen somit nicht zu einer Verselbständigung der Personengesellschaft.

Auch das Verfahrensrecht resultiert nicht in einer gesellschaftsbezogenen Auslegung. Eine Erklärung zur gesonderten Feststellung hat nach § 181 Abs. 2 S. 1 AO abzugeben, wem der Gegenstand der Feststellung ganz oder teilweise zuzurechnen ist. Nach Nr. 1 dieser Norm ist dies der Gesellschafter selbst. Zwar kommt die Einspruchs- und Klagefrist nach § 352 AO, § 48 FGO grundsätzlich der Gesellschaft zu, jedoch fungiert die Gesellschaft hier dem Verständnis des BFH folgend als Prozessstandschafterin der Gesellschafter,<sup>635</sup> die zudem in § 352 Abs. 1 Nr. 3 – 5 AO, § 48 Abs. 1 Nr. 3 – 5 FGO eine Einspruchs- und Klagebefugnis zugewiesen wird.

Personenhandelsgesellschaften sind nach der an zivilrechtlichen Grundentscheidungen orientierten und vom BGH vertretenen (modernen) Gesamthandslehre im Ergebnis als teilrechtsfähig anzusehen, vgl. §§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB.<sup>636</sup> Auch daraus folgt eine Steuerschuldnerschaft indes nicht. Anders als z.B. in § 2 Abs. 1 UStG<sup>637</sup> wird die Personengesellschaft in §§ 2 Abs. 1, 1 EStG nicht als Steuerschuldner anerkannt. Der

---

<sup>632</sup> *Hermann*, DStZ 1998, 87 (88).

<sup>633</sup> BGBl. I 1985, 2346.

<sup>634</sup> BFH vom 25.6.1984 - GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (S. 761).

<sup>635</sup> BFH vom 4.5.1972 - IV 251/64, BStBl. II 1972, S. 672 (S. 675 f.).

<sup>636</sup> BGH vom 29.1.2001 - II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341 (S. 343 f.).

<sup>637</sup> Die seit 1918 bestehende Umsatzsteuer belastet grundsätzlich den gesamten privaten und öffentlichen Verbrauch.

Umsatzsteuer unterliegen Personengesellschaften, wenn sie als Unternehmer (§ 2 UStG) Lieferungen oder sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 3 und Abs. 9 UStG) gegen Entgelt im Inland erbringen, respektive eigenverbrauchsähnliche oder sonstige umsatzsteuerlich zu berücksichtigende Tatbestände im Sinne des § 1 UStG erfüllt sind. Die Unternehmereigenschaft ist dabei der zentrale Begriff des Umsatzsteuerrechts. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG zählt dazu jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, die auch von Personengesellschaften unternommen werden kann. Das EStG, namentlich § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, setzt hingegen voraus, dass der Gesellschafter als Unternehmer die Gewinne erzielt, was eine eigene gewerbliche Tätigkeit impliziert.<sup>638</sup> Die Gesellschafter betreiben also als Mitunternehmer einen Gewerbebetrieb. Zwar ist die Betätigung einer Personengesellschaft ein Gewerbebetrieb, indes unternimmt die Personengesellschaft als solche den Gewerbebetrieb ob ihrer Verselbständigung nicht selbst. Die Personengesellschaft dient vielmehr lediglich als Anknüpfungspunkt für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs.<sup>639</sup> Die Gewinne der Personengesellschaft werden aber nach dem Transparenzprinzip unmittelbar der natürlichen Person zugerechnet. Sofern diese aber zu den nicht an der Geschäftsführung beteiligten Kommanditisten zählt, fehlt es ihr an jeglicher Einflussnahmemöglichkeit.

Unbeschränkt steuerpflichtig und damit Steuersubjekt im Rahmen der Einkommensteuer sind gem. § 1 EStG allein natürliche Personen. Die fehlende hinreichende Bestimmung der subjektiven Seite des Gesetzestatbestands ist im Ergebnis der Preis, den ein Gesetz mit sich bringt und welcher als Aufforderung an den Gesetzesanwender zu verstehen ist, die an § 38 AO und § 43 S. 1 AO orientierte gebotene Konkretisierung unter Beachtung des Unternehmers als „Herr der Leistungsbeziehung“ im Einzelfall vorzunehmen. Ob der grundsätzlichen Unterschiede in der Konzeption von Personen- und Kapitalgesellschaften ergeben sich einige einschlägige Schlussfolgerungen: Die oben beschriebenen Anwendungsfälle haben ge-

---

<sup>638</sup> *Jakob/Hörmann*, FR 1990, 33 (37).

<sup>639</sup> *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, 2001, S. 129; *Fischer*, in: FS Beisse, S. 189 (S. 199).

zeigt, dass die Steuerpflichtigen die Leistungsbeziehungen nicht „in der Hand“ halten. Auf der Suche nach dem „wahren“ Steuerschuldner bleiben subjektive Absichten naturgemäß unsichtbar im Inneren verborgen, wohingegen objektive Vorgänge beobachtbar sind. Die subjektive Seite des Steuertatbestandes bestimmt aber den „wahren“ Steuerschuldner. Der von dem Gesetz vorgeschriebenen Differenzierung zwischen Steuerschuld und anderen Steuerpflichten<sup>640</sup> lässt sich entnehmen, dass die Entrichtungspflicht zwar regelmäßige Folge der Steuerschuld, nicht jedoch Voraussetzung dieser ist.<sup>641</sup> Gemäß § 38 AO entstehen Steueransprüche, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Eine objektive Zurechnungsregelung stellt dies hingegen nicht dar.<sup>642</sup>

Die Steuergesetze bestimmen nach § 43 S. 2 AO (auch), ob ein Dritter die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat. Zwar kommt der Vorschrift, die im Zusammenhang mit § 33 AO zu sehen ist, lediglich deklaratorischer Charakter zu, da sich die Steuerschuldnerschaft nicht aus der AO, sondern aus den Einzelsteuergesetzen ergibt. Nicht ganz abwegig erscheint aber der Gedanke, dass der Rechtsvorgänger Dritter i.S.d. § 43 S. 2 AO, d.h. Steuerentrichtungspflichtiger für den Rechtsnachfolger sein könnte. Steuerentrichtungspflichtig ist grundsätzlich der Steuerschuldner selbst. Steuerschuldner ist nach der Gesetzesbegründung derjenige, der die Steuer zu entrichten, also der für sie mit seinem Vermögen einzustehen hat und an den sich die Finanzbehörde im Beitreibungsverfahren halten kann.<sup>643</sup> Von dieser, auf eigene Kosten und Gefahr erfolgenden Zahlung abweichend kann die Entrichtungspflicht durch Gesetz einem Dritten zugewiesen werden. Dieser wird dadurch zwar nicht Steuerschuldner, sondern er zahlt aufgrund einer eigenen Rechtspflicht für Rechnung des Steuerschuldners auf dessen Steuerschuld.<sup>644</sup> Entrichtungspflichtig ist z.B. für die Lohnsteuer der Arbeitgeber nach §§ 38 Abs. 3 S. 1, 41a Abs. 1 EStG oder für die Kapitalertragsteuer der Schuldner der

---

<sup>640</sup> § 33 Abs. 1 AO; § 43 S. 1 AO; § 43 S. 2 AO.

<sup>641</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 6, Rdnrn. 4 ff.

<sup>642</sup> Tipke, StW 1977, 293 (298).

<sup>643</sup> BT-Drs. VI/1982 zu § 46 S. 114.

<sup>644</sup> BFH vom 24.3.1998 - I R 120/97, BStBl. II 1999, S. 3; Ratschow, in: Klein, 11. Aufl. 2012, § 43 AO, Rdnr. 4.

Kapitalerträge, also die den Verkaufsauftrag ausführende bzw. die auszahlende Stelle, § 44 Abs. 1 S. 1 und 3 EStG.<sup>645</sup> Weiterhin bestimmen die Kirchensteuergesetze der Länder für die Lohnkirchensteuer den Arbeitgeber zum Entrichtungspflichtigen. Eine diesen Konstellationen vergleichbare Beziehung besteht bei den aufgezeigten Fällen der fremdbestimmten Steuerwirkungen indes nicht, so dass eine etwaige Parallele der Lösung der Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkungen nicht zuträglich ist.

#### **bb) Körperschaften**

Auch i.R.d. Körperschaftsteuer ist Zurechnungssubjekt grundsätzlich die einzelne juristische Person, bei der die Leistungsfähigkeit gesteigert wurde. Gegen diesen Grundsatz verstößt beispielsweise die aufgezeigte Regelungstechnik des § 8c KStG, indem ein einzelner Gesellschafter die Tatbestandsverwirklichung durch die Gesellschaft, deren Leistungsfähigkeit gerade nicht erhöht wird, herbeiführen kann. Die Identität der Körperschaft wird durch einen Gesellschafterwechsel nicht berührt. Konsequenterweise wird durch die Belastung der Körperschaft dem aus dem Individualsteuerprinzip abzuleitenden Erfordernis der Personengleichheit von verlusttragendem und verlustabziehendem Steuersubjekt, namentlich der Körperschaft als eigenständigem Steuersubjekt, entsprochen und einem Missbrauch mit dem Handel leerer Verlusthüllen entgegengetreten. In Anlehnung an die Regelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. ist aber ein dem § 8c KStG durch alleiniges Abstellen auf Anteilseignerwechsel fehlendes Element des Unternehmensgegenstands zu fordern. Dadurch könnten Altgesellschafter im Falle eines von ihnen nicht zu beeinflussenden Anteilseignerwechsels zumindest die wirtschaftliche Identität und dementsprechend den Verbleib des Verlustabzugs unabhängig von einem Gesellschafterwechsel mittels der Beibehaltung des Unternehmensgegenstandes bewirken.<sup>646</sup>

---

<sup>645</sup> Aufzählung nach *Ratschow*, in: Klein, 11. Aufl. 2012, § 43 AO, Rdnr. 4; *Koenig*, in: Pahlke/Koenig, 2. Aufl. 2009, § 43 AO, Rdnr. 6; jeweils mit weiteren Beispielen.

<sup>646</sup> So auch *Hey*, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (18).

**(1) Gedanke der Individualbesteuerung**

Der Grundsatz der Individualbesteuerung könnte als Zurechnungsnorm fruchtbar gemacht werden. Ausgangspunkt ist auch i.R.d. Körperschaften die Personenbezogenheit der Einkommensteuer.<sup>647</sup> Der Grundsatz der Individualbesteuerung ist Maßstab des Einkommensteuerrechts, nach dem nur die einzelne Person Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte sein kann.<sup>648</sup> Zurechnungssubjekt im Einkommensteuerrecht ist derjenige, der den Tatbestand als „Herr der Leistungsbeziehung“ verwirklicht. Ohne Zurechnungsgrund kann weder das erwerbswirtschaftliche Handeln eines anderen noch die hieraus folgenden Einkünfte zugerechnet werden.<sup>649</sup>

Die Steuersubjektivität ist i.R.d. Einkommensteuer bereits mit der Entscheidung des Gesetzgebers für eine Besteuerung der natürlichen Person gegeben. Das EStG hat sich für eine Besteuerung bei dem Steuerpflichtigen, der den Handlungstatbestand einer Nutzung seiner Erwerbsgrundlage erfüllt, entschieden und besteuert die Person, die durch eigene Tätigkeit aus einer Erwerbsgrundlage Einkommen erzielt und rechnet ihr das gesamte Einkommen zu.<sup>650</sup>

Die Verwendung des Begriffs des Grundsatzes der Individualbesteuerung in der Literatur lässt auf den Charakter eines Zurechnungsgrundsatzes schließen.<sup>651</sup> Nach *Kirchhof* sei der Grundsatz der Individualbesteuerung eine „Vergrößerung“, der die Zurechnungsregeln des geltenden EStG zusammenzufasst.<sup>652</sup> Der Grundsatz der Individualbesteuerung sei vielmehr eine Zurechnungsnorm, die für bestimmte Bereiche wie z.B. die Ehegattenbesteuerung und die Besteuerung der Personengesellschaften modifi-

---

<sup>647</sup> BFH v. 28.07.2004 – XI R 54/99, BFHE 207, 404, BStBl. II 2005, 262; so auch *Gleumes*, Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht, 2005, S. 98; *Könemann*, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 2001, S. 24, 33, vgl. Ergebnisse S. 133 ff.

<sup>648</sup> *Heuermann* in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 10d EStG, Stand: Mai 2012, Rdnr. A 112, A 180, A 244.

<sup>649</sup> *Hey* in: GS Trzaskalik, 2005, S. 219, S. 222.

<sup>650</sup> *Kirchhof* in: Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, 1988, F1, F 68; vgl auch *Becker*, Der "Grundsatz der Individualbesteuerung" im deutschen Einkommensteuerrecht, 1970, S. 171f.

<sup>651</sup> Statt aller *Lehner/Waldhoff* in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 1 EStG, Stand: Juli 2000, Rdnr. A 91.

<sup>652</sup> *Kirchhof* in: Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, 1988, F1, F 68.

ziert wird.<sup>653</sup> Der vielfach vorgenommene Rekurs darauf, dass die Tatbestandsmerkmale des EStG auf die Einzelperson ausgerichtet sind, ohne dass einzelne Modifikationen bei den Besteuerungsmerkmalen den Grundsatz der Individualbesteuerung grundsätzlich in Frage stellen,<sup>654</sup> spricht indes gegen eine Qualifikation als Zurechnungsregel. Der Grundsatz der Individualbesteuerung wird derart breit diskutiert, dass die Zurechnung von Einkünften dennotwendig eine wesentliche Rolle spielt. Die Trennung von den steuerlichen Wirkungen der einzelnen Steuersubjekte geht aber über die Zurechnung hinaus und entfaltet eigene Bedeutung.

## (2) Gedanke der Organschaft

Auch die Figur der Organschaft ändert an dieser Bewertung grundsätzlich nichts, da dieses Konzept gerade die Zusammenrechnung der Einzelergebnisse von Organgesellschaften und Organträgern immanent ist.<sup>655</sup> Ob des dem Körperschaftsteuerrecht zugrunde liegenden Trennungsprinzips wirken sich in den aufgezeigten Fällen Vorgänge auf Körperschafts- bzw. Anteilseignerebene wechselseitig aus.

## (3) Gedanke der Totalerfolgsperiode

Unter Berücksichtigung der Diskussion zu der Bestimmung der Totalerfolgsperiode zur Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht im EStG ist parallel zu der dort geforderten Trennung der Einkünfte von Erbe und Erblasser eine solche Trennung auch hinsichtlich der Zurechnung der Tatbestandsverwirklichung im Allgemeinen zu fordern.<sup>656</sup> Die Entgeltlichkeit der Übertragung einer Einkunftsquelle als solche beendet grundsätzlich die Totalerfolgsperiode des Rechtsvorgängers und setzt für den Rechtsnachfolger eine neue Erfolgsrechnung in Gang. Eine personen- oder generationenübergreifende Betrachtungsweise bei der Bestimmung der Totaler-

---

<sup>653</sup> *Kirchhof* in: Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, 1988, F1, F 68.

<sup>654</sup> *Lehner/Waldhoff* in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 1 EStG, Stand: Juli 2000, Rdnr. A 91.

<sup>655</sup> *Hey*, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (17).

<sup>656</sup> Zur personenübergreifenden Betrachtungsweise bei der Bestimmung der Totalerfolgsperiode insbesondere im Hinblick auf die Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht *Valentin*, DStR 2001, 505.

folgsperiode würde gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung verstoßen.<sup>657</sup> Steuersubjekt ist grundsätzlich die einzelne Person, nicht etwa die Familie oder die Ehegatten.<sup>658</sup> Durch die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens allein für die einzelne natürliche Person wird der Grundsatz der Individualbesteuerung als eines der Grundprinzipien des EStG gewahrt. Insoweit ist allerdings festzustellen, dass die Frage, inwieweit bei der hinsichtlich der Bestimmung des Beurteilungszeitraums – der sog. Totalerfolgsperiode – eine streng subjektbezogene oder eine personenübergreifende und damit objektbezogene Betrachtungsweise gerechtfertigt ist, den Grundsatz der Individualbesteuerung nicht berührt. Im Rahmen der Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht wird auch bei einer personenübergreifenden und damit objektbezogenen Betrachtungsweise eine Besteuerung nur nach der Leistungsfähigkeit der konkreten Person durchgeführt. Durch die personenübergreifende Betrachtungsweise werden aber auch Einnahmen, die ein Rechtsnachfolger erzielen wird, in die Totalerfolgsperiode miteinbezogen, wodurch eine Besteuerung der konkreten Leistungsfähigkeit nicht gewährleistet wird. Wegen des Ausnahmeharakters der Rechtsnachfolgevorschriften, wie § 6 Abs. 3 EStG und § 24 Nr. 2 EStG, kann deren Regelungskonzept, das in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge oder unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge eine personenübergreifende Betrachtungsweise vorsieht, nicht generell fruchtbar gemacht werden. Diese Vorschriften sehen vor, dass die Ergebnisse des Rechtsvorgängers dem Rechtsnachfolger zugerechnet werden. Im Umkehrschluss könnte es als billig erachtet werden, in den Fällen der unentgeltlichen Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge die fiktiven Ergebnisse des Rechtsnachfolgers beim Rechtsvorgänger im Rahmen der Totalerfolgsprognose zu berücksichtigen. Dem steht aber zudem der allgemeine Grundsatz entgegen, dass sich die steuerliche Tatbestandsverwirklichung nicht in der Person des Erblassers fortsetzt.<sup>659</sup>

---

<sup>657</sup> So *Pferdmenges*, *StuW* 1990, 240 (243); *Weber-Grellet*, *DStR* 1992, 561 (564); *ders.*, *DStR* 1998, 873 (874).

<sup>658</sup> Ehegatten können zwischen der Zusammenveranlagung und einer Einzelveranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG wählen.

<sup>659</sup> *Pferdmenges*, *StuW* 1990, 240 (241-243); *Valentin*, *DStR* 2001, 505 (508).

**(4) Gedanke der strafrechtlichen Figur der mittelbaren Täterschaft**

Unter dem Gesichtspunkt, die Leistungsbeziehung nicht selbst „in der Hand“ zu haben, also der Beherrschung der Geschehensabläufe und der Verwirklichung des Tatbestands durch einen Dritten, drängt sich weiterhin eine Parallele zu der strafrechtlichen Figur der mittelbaren Täterschaft als Zurechnungsgrund auf. Treten bei einer Straftat auf der „Handelndenseite“ mehrere Personen auf, wird bei vorsätzlichen Handlungsdelikten nach dem sogenannten dualistischen Beteiligungssystem<sup>660</sup> nach Art und Gewicht der Tatbeiträge zwischen Tätern und Teilnehmern differenziert. „Als Täter wird bestraft, wer die Straftat selbst oder durch einen anderen begeht.“ § 25 Abs. 1 StGB stellt lediglich fest, dass „Täter“ derjenige ist, der die Straftat begeht. „Täter“ ist demnach die natürliche Person, die durch ihr Verhalten den Tatbestand einer Straftat des Besonderen Teils erfüllt. Die Verwirklichung des Tatbestands besteht in der Regel in der Herbeiführung des tatbestandsmäßigen Erfolges, die dem „Täter“ als tatbestandsmäßiges Verhalten rechtlich zugerechnet wird. Bei den vorsätzlichen „Begehungsdelikten“ ist „Täter“ die Person, die die Tatbestandshandlung begangen hat. Zugerechnet wird dabei neben dem Erfolg der Handlung auch der gesamte erfolgsherbeiführende Sachverhalt. Diese Tatbestandshandlung wird einer Person zugerechnet, weil sie mit ihrer Entscheidung den Grund für ein bestimmtes Verhalten gesetzt hat. Die rechtliche Bewertung setzt an dem objektiven Verhalten an, das sich als Umsetzung dieser Entscheidung erweist. Die Beurteilung des Handelns als Handlungsunrecht bezieht sich auf die Entscheidungssituation, in der der Bezug zum tatbestandsmäßigen Erfolg bereits angelegt sein muss. Als strafrechtliches Unrecht ist damit der Wille, durch dieses Handeln in der weiteren Folge einen dem Tatplan entsprechenden Erfolg herbeizuführen, zu qualifizieren. Die Zurechnung des äußeren Geschehensablaufs als Verwirklichung des Tatplans im Sinne einer Tatbestandshandlung wird dadurch möglich.

Ob der Parallelen bezüglich des Charakters als Eingriffsrechts und der Erforderlichkeit der Tatbestandsverwirklichung ist entgegen dem gewählten

---

<sup>660</sup> Vertiefend *Rotsch*, Einheitstäterschaft statt Tatherrschaft, 2009. Für Fahrlässigkeitsdelikte oder im Bereich von bloßen Ordnungswidrigkeiten (vgl. § 14 OWiG) gilt das Prinzip des Einheitstäters.

Referenzgebiet des Strafrechts im Steuerrecht aber allein auf rein objektive Geschehensabläufe abzustellen. Subjektive Kategorien wie Verschulden oder Irrtum sind dem Steuerrecht fremd. Kann die Figur der mittelbaren Täterschaft im Ergebnis daher das Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkungen nicht konkret klären, vermag sie – auch aus dem Blickwinkel des Steuerrechts – indes aber zumindest zur Verständnis- und Lösungshilfe beitragen.<sup>661</sup>

### cc) **Zwischenfazit**

Die Problematik der Zurechnung von Drittverhalten, auf das der Steuerpflichtige keinen Einfluss nehmen kann, zeigt sich insbesondere bei Regelungen, die der Missbrauchsvermeidung dienen. Zumindest in den Fällen der aufgezeigten Behaltefristen könnte die Zurechnung des Verhaltens des Rechtsnachfolgers aber der erforderliche Preis für die zuvor genossene steuerrechtliche Privilegierung des Rechtsvorgangs sein. Die Ausgestaltung der Behaltefristen als Missbrauchsnormen stellt indes nach der hier vertretenen Auffassung selbst einen Systembruch dar. Einer steuersystematischen Durchbrechung mit einem erneuten Systembruch entgegenzutreten mutet vernunftwidrig an und vermag diesen nicht zu rechtfertigen. Missbrauchsnormen richten sich nicht gegen eine bestimmte Rechtsfolge, sondern vielmehr gegen ein missbräuchliches Verhalten an sich. Ein Missbrauch liegt nach § 42 Abs. 2 S. 1 AO vor, „wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt“. Der Missbrauchsvorwurf kann dabei aber nur demjenigen gemacht werden, der den Sachverhalt zumindest mitbeherrscht. Auch steuerrechtliche Missbrauchsnormen setzen folglich stets eine – in den aufgezeigten Regelungen gerade fehlende – Tatbestandsbeherrschung voraus.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Neuregelung der in § 42 Abs. 2 S. 1 AO enthaltenen Tatbestandsalternative des „gesetzlich nicht vorgesehene[n] Steuervorteil[s] bei einem Dritten“. Die Korrektur kann nur

---

<sup>661</sup> Im Ergebnis ebenso von *Groll*, *StuW* 1995, 326 (332 f.). Vgl. auch *Crezelius*, *FR* 2002, 805 (810 f.).

bei dem Dritten vorgenommen werden, bei dem der zu korrigierende Steuervorteil eingetreten ist. Ein Missbrauchsvorwurf geht indes ins Leere, sofern sich nicht der Vorwurf des Zusammenwirkens bzw. zumindest der Einflussnahme auf das Eintreten des Steuervorteils bewahrheitet.<sup>662</sup>

### 3. Fazit

Zur verfassungsrechtlichen Wertung der identifizierten fremdbestimmten Steuerwirkungen bleibt festzuhalten, dass diesen eine erhebliche verfassungsrechtliche Relevanz zukommt. Die Personengesellschaft selbst qualifiziert nicht als eigenständiges Einkommensteuersubjekt, die Kapitalgesellschaft hingegen als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt. Die verfassungsrechtliche Betrachtung der Zuordnung der steuerlichen Leistungsfähigkeit lässt deutlich werden, dass Kapitalgesellschaften nicht nur Zuordnungsobjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit sind, sondern es sich dabei auch um eine dauerhafte Leistungsfähigkeit handelt. Dieser essenzielle Befund lässt auch eine grundsätzliche verfassungsrechtliche Vergleichbarkeit der identifizierten fremdbestimmten Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften zu, wobei deren grundlegenden Besteuerungskonzepte zu berücksichtigen sind.

Allen voran kommt hier dem Individualsteuerprinzip entscheidende Bedeutung zu. Einfachgesetzlich entsteht nach §§ 3, 38 AO der Steueranspruch durch die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands. Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht bedeutet dies grundsätzlich die Verwirklichung des Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen selbst, was eine eigene Handlung des Steuerpflichtigen impliziert. Zumindest aber ohne Zurechnungsgrund können dem Steuerpflichtigen weder das erwerbswirtschaftliche Handeln eines anderen noch die hieraus folgenden Einkünfte zugerechnet werden.<sup>663</sup> Es hat sich gezeigt, dass die Verwirklichung des Steuertatbestands indes aber nicht vom Wissen und Wollen im Sinne eines Vorsatzes des Steuerpflichtigen abhängig ist. Ohne dass der Steuerpflichtige Vorgänge, die z.B. zu einem Zufallsgewinn oder zu durch die Einkünfterzielung veranlasstem Aufwand führen, beeinflusst, gelten diese als steuerbar,

---

<sup>662</sup> So auch Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (10); *dies.*, BB 2009, 1044 (1046).

<sup>663</sup> Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (9).

also steuerlich relevant.<sup>664</sup> Zumindest wirken sich diese Vorgänge wirtschaftlich bei dem Steuerpflichtigen aus. Hervorzuheben ist, dass es bei dem übertragenden Steuerpflichtigen an einem Anknüpfungspunkt gänzlich fehlen kann, wenn i.R.d. Behaltefristen der Empfänger das unentgeltlich übertragene Wirtschaftsgut später veräußert/entnimmt. Der übertragende Steuerpflichtige beherrscht dabei weder den Sachverhalt der Veräußerung/Entnahme, noch – so hat die vorliegende Untersuchung gezeigt – wirkt sich dieser Vorgang auf seine Leistungsfähigkeit aus.<sup>665</sup> Ob die Voraussetzungen einer Besteuerung vorliegen, kann unter Beachtung des Individualsteuerprinzips nicht davon abhängig gemacht werden, wie der Empfänger mit dem übertragenen Wirtschaftsgut verfährt. Vielmehr sind Veräußerer und Empfänger auf ihre jeweilige – verminderte respektive gesteigerte – Leistungsfähigkeit hin zu untersuchen. Die Betrachtung des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkungen im Hinblick auf deren etwaige verfassungsrechtliche Grundlage bestätigt den Befund, dass der Steuerpflichtige durch die gesetzlich verankerte Zurechnung des Verhaltens eines Dritten den Steuertatbestand nicht in eigener Person verwirklicht und es insoweit nicht dem Verfassungsrecht entspricht, dass durch die Betätigung einer anderen Person Besteuerungsfolgen ausgelöst werden. Vorliegend hat sich gezeigt, dass sich ein verfassungsrechtlicher Paradigmenwechsel nicht vollzogen hat: Unverändert verlangt das Individualsteuerprinzip die Verwirklichung des Steuertatbestands in eigener Person.

#### IV. Zusammenfassung

Am Ende des ersten Teils der Untersuchung war festzuhalten, dass fremdbestimmte Steuerwirkungen bei einem Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene vorliegen. Der zweite Teil wurde der

---

<sup>664</sup> Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (10).

<sup>665</sup> Schönfeld sieht darin für fremdbestimmte Steuerwirkungen im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen gar eine Verletzung der in Art. 1 GG niedergelegten Unantastbarkeit der Menschenwürde, welche garantiert, dass der Mensch nicht zum Objekt staatlichen Handelns degradiert wird. Genau das sei aber der Fall, wenn unabhängig vom Prinzip der Leistungsfähigkeit der Besteuerung eine Steuerlast ausgelöst wird, die auf einer Handlung des deutschen Staates als Partner eines DBA beruht; Schönfeld, IStR 2010, 133 (134).

einfachgesetzlichen Identifizierung und der systematischen und verfassungsrechtlichen Analyse der fremdbestimmten Steuerwirkungen gewidmet. Fragt man nach der inneren Ordnung der fremdbestimmten Steuerwirkungen, galt es, eine etwaige Verzahnung aufzuspüren, die diese verbindet. Eine solche Grundkonzeption des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkungen konnte im Rahmen der spezifischen Untersuchung ausgewählter Bereiche indes nicht ausfindig gemacht werden. Fasst man die dort umrissenen Unzulänglichkeiten des geltenden Rechts im Bereich der fremdbestimmten Steuerwirkungen komprimiert zusammen, so lassen sich folgende Punkte hervorheben: Beachtung verdient der Umstand, dass schon die Anzahl und die Streuung der fremdbestimmten Steuerwirkungen in den verschiedenen Steuergesetzen den Anschein einer fehlenden Systematik erweckt. Die strukturierte Durchdringung des Normmaterials bringt insbesondere hervor, dass einzelne Gesellschafter/Anteilseigner, aber auch die Gesellschaft selbst, sowohl bei Personen- als auch bei Kapitalgesellschaften in einer beachtlichen Anzahl von Fällen erheblichen Einfluss auf die individuelle Steuerbelastung von Mitgesellschaftern nehmen können. Ein Anhaltspunkt dafür, dass die einzelnen fremdbestimmten Steuerwirkungen einem wohlüberlegten Grundkonzept folgen, ist der strukturierten Darstellung im Ergebnis nicht abzuleiten. Die systematische Dimension der fremdbestimmten Steuerwirkungen erschöpft sich aber nicht in deren einfachgesetzlicher Geltung, sondern mündet vielmehr in den Konflikt mit dem verfassungsrechtlich bedeutsamen Prinzip der Individualbesteuerung. Es hat sich gezeigt, dass die Verwirklichung des Steuertatbestands im Rahmen der fremdbestimmten Steuerwirkungen nicht vom Wissen und Wollen im Sinne eines Vorsatzes des Steuerpflichtigen abhängig ist. Ob die Voraussetzungen einer Besteuerung vorliegen, kann unter konsequenter Beachtung des Individualsteuerprinzips aber nicht davon abhängig gemacht werden, wie sich ein Dritter verhält.

Damit sind die fremdbestimmten Steuerwirkungen definiert, identifiziert und vorgestellt, systematisiert und analysiert. Steht nunmehr vor dem verfassungsrechtlichen Hintergrund auch fest, dass der Steuerpflichtige durch die gesetzlich verankerte Zurechnung des Verhaltens eines Dritten den Steuertatbestand nicht in eigener Person verwirklicht und ist ferner geklärt,

dass dies nicht dem Verfassungsrecht entspricht, stellt sich die Frage, wie das gefundene Ergebnis normativ umzusetzen ist. Durch die Beantwortung dieser Frage kann möglicherweise den Unbilligkeiten des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkung entgegengewirkt werden. Insofern bedarf es dringend eines Einschreitens des Gesetzgebers. Allerdings – und damit tritt die normative Implikation in den Blick – stellt sich die Frage nach einer wohlausgewogenen materiell-rechtlichen Umsetzung, sollen die freigelegten Probleme behoben werden.

### **Teil 3 Neuordnung der Verlustnutzung**

Sind die Lücken aufgedeckt, bleibt es, die Ergebnisse zusammenzuführen und konsistent in die bestehende Rechtsordnung zu integrieren.<sup>666</sup> Auf den gewonnenen, tragenden Grundaussagen aufbauend soll abschließend eine Bewältigung des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkung versucht und somit ein praxistauglicher Lösungsweg aufgezeigt werden, der nicht zu neuen Wertungswidersprüchen führt und einer verfassungsrechtlichen Kontrolle standhält. Nachfolgend werden die im Rahmen der Untersuchung, insbesondere zu der Verlustabzugsbeschränkung am Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips erarbeiteten, allgemeingültigen Aussagen fruchtbar gemacht.

#### **I. Gesellschaftsrechtliche Lösungen**

Versucht man, die aufgezeigten Probleme der verstärkt auftretenden fremdbestimmten Steuerwirkungen zu lösen, drängen sich zunächst zivilrechtliche Regelungen – namentlich zwei- oder mehrseitige Verträge – zur Korrektur auf.<sup>667</sup> Der Besteuerungszugriff knüpft in sämtlichen Steuergesetzen an wirtschaftliche Vorgänge an, die, eine sonst unbillige Verteilung von Steuerlasten erkennend, regelmäßig durch vorsorgende zivilrechtliche Verträge gestaltet werden. Der Anspruch solcher zivilrechtlicher Verträge lässt sich im Ergebnis dahingehend interpretieren, dass ungewollte Steu-

---

<sup>666</sup> Zu der Rechtsordnung als übergeordnetes, offenes Rechtssystem siehe *Jochum*, *Verwaltungsverfahrensrecht und Verwaltungsprozeßrecht*, 2004, S. 492 ff.

<sup>667</sup> Siehe dazu schon *Söffing*, *SteuerStud* 1993, 231 (233). Zuletzt *Levedag*, *GmbHR* 2009, 13.

erfolgen ausgeschlossen, bzw. für deren Eintritt Regelungen bereitgehalten werden sollen, wer die finanziellen Folgen der fremdbestimmten Steuerwirkung vertraglich zu tragen hat. Das Ziel dieser steuergestaltenden Beratung, eine verursachungsgerechte Aufteilung des Steueraufwands herbeizuführen, wird vorwiegend durch gesellschaftsvertragliche Regelungen versucht zu erreichen.

Die referierten Fälle haben gezeigt, dass durch das Verhalten Einzelner ausgelöste, für die Kapitalgesellschaft bzw. deren Anteilseigner aber ungewollte Steuerfolgen nicht per se nach dem Gesetz ausgeschlossen, sondern dass die fremdbestimmten Steuerwirkungen vielmehr materiellrechtlich ausdrücklich angelegt sind. Ein wichtiger Teil der Reaktion auf die divergierenden Interessen hängt damit entscheidend von der Qualität der Rechtsberatung ab. Das Fehlen vorsorglicher Regelungen in Gesellschaftsverträgen ist wegen des komplexen Prüfungsaufwandes so regelrecht zu einer Steuerfalle geworden. Um so wichtiger scheint daher, die hergebrachten zivilrechtlichen Lösungen in Frage zu stellen.

Bereits in den siebziger Jahren, so zeigt ein Blick in die Rechtsprechung des BFH, gab es Hinweise auf die gesellschaftsrechtliche Verantwortung. So weist der BFH in einem Urteil vom 6.7.1978<sup>668</sup> ausdrücklich darauf hin, dass es einer zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern obliege, ob gesellschafterbedingte Mehr- oder Minderbelastungen unter den Gesellschaftern ausgeglichen werden müssen.<sup>669</sup> Die tradierten zivilrechtlichen Lösungsansätze stellen sich der Herausforderung eines sachgerechten Umgangs mit den fremdbestimmten Steuerwirkungen und sind dabei geprägt von fremdbestimmungsvermeidenden und -beseitigenden Maßnahmen sowie der schlichten Nichtbeachtung des Phänomens, wobei Uneinigkeit über die vorzugswürdige Lösung besteht.<sup>670</sup> Fremdbestim-

---

<sup>668</sup> BFH vom 6.7.1978 - IV R 164/74, BStBl. II 1978, S. 647.

<sup>669</sup> So auch *Authenrieth*, DStZ 1988, 122; *Prinz/Thiel*, FR 1992, 193; *Rabald*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, S. 400 ff. Lediglich ein Teil des Schrifttums bestreitet die Notwendigkeit vertraglicher Abreden und führt einen Ausgleich auch ohne ausdrückliche Vereinbarung mittels ergänzender Vertragsauslegung bzw. mittels der Grundsätze der Störung der Geschäftsgrundlage herbei. So *Knobbe-Keuk*, StuW 1985, 382 (389); *dies.*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 21 II 6 c, S. 765 f. Ähnlich *Brinkmann/Schmidtman*, DStR 2003, 93 (94 f.); *Döllerer*, DStR 1985, 295 (301); *Füger/Rieger*, DStR 2002, 933 (936).

<sup>670</sup> *Levedag*, GmbHR 2009, 13 (23); *Kläne*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 191 ff., der auf die einzelnen Instrumente im Detail eingeht. Insbesondere deren

mungsvermeidende Lösungen, namentlich Entscheidungskompetenzveränderungen, Vinkulierungsklauseln<sup>671</sup>, steuerliche Gestaltungen der Sachverhalte sowie Steuer- und Satzungsklauseln sollen das Auftreten fremdbestimmter Steuerwirkungen von Anfang an verhindern. Fremdbestimmungsbeseitigende Lösungen, insbesondere Kompensationsklauseln, die Ausgleichzahlungen vorsehen sowie einen Ausgleich über den Gewinnverteilungsschlüssel, sollen steuerliche Wirkungen reduzieren bzw. neutralisieren.

Gemein ist den zivilrechtlichen Gestaltungsvarianten, namentlich den Anknüpfungspunkten der Anpassung des Gewinnverteilungsschlüssels, der Verpflichtung des „Veräußerers“ zur Einlage bzw. Freistellung i.H. der voraussichtlichen Belastung, der Vereinbarung einer Kaufpreisminderung bzw. -anpassung oder der Einfügung verschiedener gesellschaftsvertraglicher Schutzmechanismen, genauer der Informations- und Zustimmungspflichten sowie die Anpassung der gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Mehrheitserfordernisse, dass sich das Gefahrenpotenzial für Minderheitsgesellschafter und Gesellschafter ohne Geschäftsführungsbefugnisse in erheblichem Umfang reduzieren ließe.<sup>672</sup> Aufgrund der Beobachtung, dass auf eine gefestigte zivilrechtliche Praxis zurückgegriffen werden kann, könnte man annehmen, die Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkungen sei damit – wenn auch nicht gelöst – zumindest negiert. Diese Annahme stößt an eine fundamentale Grenze: Schuldrechtliche Verfügungsbeschränkungen haben gem. § 137 S. 1 BGB nicht zur Folge, dass über Anteile nicht oder nur eingeschränkt verfügt werden kann. Bei entsprechender vertraglicher Regelung kann lediglich ein Schadensersatzanspruch geltend gemacht werden. Schon die Betrachtung der Einordnung des Gesetzgebers zeigt, dass eine solche Negierung zu kurz griffe. Richtig

---

Nichtbeachtung erscheint durch den aufgezeigten Handlungsbedarf obsolet, da dieses die ungehinderte Entfaltung der negativen Wirkungen fremdbestimmter Steuerwirkungen zur Folge hätte und sich schon durch die gängige Praxis der zivilrechtlichen Lösungsfindung als nicht praxistauglich erweist.

<sup>671</sup> In der Praxis üblich sind insbesondere Vinkulierungsklauseln mit Genehmigungsvorbehalt, die mittelbare Anteilsübergänge beschränken und in der Regel Schadensersatz- und Unterlassungsansprüche nach sich ziehen. Vgl. *Jasper*, Münch Handb. GesR, Band 3, 4. Aufl. 2012, § 24, Rdnr. 179.

<sup>672</sup> *Scheifele*, DStR 2006, 253 (254 ff.); *Weng*, BB 2009, 1780. Zu dem Anpassungsbedarf von Gesellschaftsverträgen bei Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 *Levedag*, GmbHR 2009, 13.

ist zwar, dass sich eine funktionierende Praxis herausgebildet hat. Dennoch rechtfertigt diese Feststellung nicht, den Gesetzgeber seiner Aufgabe zu entbinden, systematisch strukturierte, vollwertige steuerrechtliche Normen zu formulieren, die nicht in einem zweiten Schritt der privatautonomen Korrektur bedürfen.

Darüber hinaus weist auch die zivilrechtliche Ausgestaltung an sich einige Schwachstellen auf. Zivilrechtliche Strukturen werden vom Gesetzgeber mal als Anknüpfungspunkt gerechtfertigter Besteuerungsdifferenzen herangezogen,<sup>673</sup> mal wird in ihrer Überwindung die Rechtfertigung gesehen.<sup>674</sup> Neben der daraus resultierenden Unklarheit, welche Bedeutung das Zivilrecht für die Rechtfertigung steuerrechtlicher Ungleichbehandlungen hat<sup>675</sup>, führt neben dem gefundenen Ergebnis der verfassungsrechtlichen Wertung auch die durch den Gesetzgeber hervorgerufene Notwendigkeit zivilrechtlicher Schutzklauseln zu einem bedenklichen Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip.<sup>676</sup>

Nachdrücklich zu betonen ist, dass zivilrechtliche Maßnahmen zudem nicht Grund, sondern Folge der steuerrechtlichen Situation sind. Das Zivilrecht ist daher nicht in der Lage, das steuerrechtliche Problem dogmatisch zu lösen.<sup>677</sup> Die zivilrechtliche Praxis genügt den grundgesetzlichen Anforderungen an die steuerrechtlichen Normen jedenfalls nicht. Erforderlich ist vielmehr ein grundlegender Ansatz. Nicht die Ausgestaltung der nach herrschender Meinung notwendig ausdrücklich – unter Berücksichtigung des Einzelfalls – zu vereinbarenden Ausgleichsregelungen<sup>678</sup>, die stets die Gefahr einer „Steuerfalle“ bergen, sondern ein „Schritt davor“, namentlich die interessenausgleichende, verursachungsgerechte Besteuerung, soll

---

<sup>673</sup> BVerfG vom 21.6.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164 (S. 199).

<sup>674</sup> BVerfG vom 15.1.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, S. 1 (S. 46).

<sup>675</sup> Hey zieht daraus den Schluss, dass Trennungs- und Transparenzprinzip in beide Richtungen nahezu beliebig aufweichbar seien und der Unternehmenssteuergesetzgebung daher wenig Struktur gäben; vgl. Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (3).

<sup>676</sup> Günkel/Levedag, FR 2004, 261 (266).

<sup>677</sup> Crezelius, FR 2002, 805 (808).

<sup>678</sup> BFH vom 6.7.1978 - 1V R 164/74, BStBl. II 1978, S. 647; OLG München vom 23.7.1986 - 7 U 5095/85, n.v.; *Autenrieth*, DStZ 1998, 120 ff.; *Bechler/Schröder*, DB 2002, 2238 (2239); *Dreissig*, StbJb 1990/91, S. 221 (244); *Prinz/Thiel*, FR 1992, 193 f.; *Rabald*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 1987, S. 400 ff.; wohl auch *Söffing*, DStZ 1993, 587 (590 f.); *Stahl*, KÖSDI 1990, 7991 (7993). A.A. insbes. *Knobbe-Keuk*, StuW 1985, 382 ff.; *dies.*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 21 II 6 c, S. 765 f. Ähnlich *Benz*, DB 2002, Beilage Nr. 1, 1 (23, Fßn. 192); *Brinkmann/Schmidtman*, DStR 2003, 93 (94f.); *Döllerer*, DStR 1985, 295 (301); *Függer/Rieger*, DStR 2002, 933 (936); *Uelner*, DStJG 14 (1991), 139 (148).

daher mittels (einfachgesetzlicher) normativer Implikation im Ergebnis in den Vordergrund rücken. Andernfalls droht eine Perpetuierung des rechtswidrigen Zustands. Eine Beseitigung der fremdbestimmten Steuerwirkungen mittels finanziellen Ausgleichs lässt sich durch das Steuerrecht nicht erreichen, ist aber auch nicht Sinn und Zweck der Neuausrichtung.<sup>679</sup>

## **II. Normative Implikation der fremdbestimmten Steuerwirkungen am Beispiel des § 8c KStG**

Nachdem feststeht, dass gesellschaftsrechtliche Lösungsansätze das Problem der fremdbestimmten Steuerwirkungen zwar ausgleichen, aber nicht zu beseitigen vermögen, scheint, sich nicht der resignativen Anerkennung der Problematik hingebend, eine normative Veränderung als Ausweg unausweichlich. Eine Lösung, wie dem Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkungen normativ begegnet werden kann, steht noch aus. Ausgangspunkt ist die Frage nach den Reaktionsmöglichkeiten des Gesetzgebers. Dazu ist die Anpassung der Steuergesetze, die den autoritativen Rahmen der fremdbestimmten Steuerwirkungen bilden, in Betracht zu ziehen.<sup>680</sup>

Dem soll – unter Anerkennung des grundsätzlich differenzierten Besteuerungssystems von Personen- und Kapitalgesellschaften – aus dem weiten Feld der fremdbestimmten Steuerwirkungen zunächst punktuell an dem prominenten Beispiel des der anhaltenden Kritik ausgesetzten § 8c KStG als Einzelnorm exemplarisch (allein) im Hinblick auf die Bewältigung des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkung auf einfachgesetzlicher Ebene nachgegangen werden. Darüber hinaus wird der Versuch unternommen, die i.R.d. Korrektur der Einzelnorm gewonnenen Erkenntnisse allgemein fruchtbar zu machen. Ziel des Gesetzes muss die sachgerechte und verfassungskonforme Behandlung der aufgezeigten Problematik sein.

---

<sup>679</sup> Zur Problematik der Quantifizierung fremdbestimmter Steuerwirkungen *Kläne*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 44 ff.

<sup>680</sup> So auch *Lippmann*, Steuerliche Dritteinflüsse, 2010, S. 72.

## 1. **Vereinbarkeit der Verlustabzugsbeschränkung in § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz**

Zu bedenken ist, dass sich steuergesetzliche Regelungen innerhalb des durch das Grundgesetz vorgegebenen finanzverfassungsrechtlichen Korsetts bewegen und davon unabhängig insgesamt grundrechtskonform ausgestaltet sein müssen. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die gleichheits- als auch die freiheitsrechtliche Dimension grundrechtlicher Gewährleistungen.<sup>681</sup> Der Gleichheitssatz fordert trotz eines weiten Gestaltungsermessens, dass die Steuerpflichtigen „gerecht“ behandelt werden. Nach dem historisch fundierten Leistungsfähigkeitsprinzip ist Steuergerechtigkeit dergestalt zu verstehen, dass jeder nach seiner persönlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird. Es bildet die bereichsspezifische Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes, bedarf aber mangels positiver verfassungsrechtlicher Verankerung der Konturierung. Als solche stellt das objektive Nettoprinzip einen geeigneten Vergleichsmaßstab zur Gewährleistung horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit dar. Unter Anwendung dieses Maßstabs der Gleichheitsprüfung sollen nun § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG insbesondere vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes neu aufgestellt werden.

### a) Gleichheitsrelevanz

Gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG ist die Nutzung von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Verlusten im Rahmen von Anteilsübertragungen an Körperschaften nur unter erheblichen Beschränkungen möglich: Werden innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25% der Anteile durch einen Erwerberkreis erworben, geht der Verlust quotale entsprechend der Höhe der schädlichen Beteiligungserwerbe unter. Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von über 50% innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren geht der nicht genutzte Verlust vollständig unter. Die zu überprüfende Norm tangiert den Gleichheitssatz gleich in mehrfacher Hinsicht: Der Wortlaut des § 8c Abs. 1 KStG erfasst nur Körper-

---

<sup>681</sup> Es gelten insofern – mutatis mutandis – die allgemeinen Ausführungen zur Bedeutung der Grundrechte für die Besteuerung. Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000; *Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, 2001.

schaften. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Vorschrift aber auf alle unbeschränkt und beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG anzuwenden, wobei ausdrücklich auch Anstalten und Stiftungen in den Anwendungsbereich des § 8c KStG fallen, obwohl diese keine Anteilseigner haben.<sup>682</sup>

Darüber hinaus verursacht die Veräußerung von Anteilen einzelner Anteilseigner eine negative Auswirkung bei den verbleibenden Gesellschaftern, genauer die fehlende Möglichkeit der Verlustverrechnung mit Gewinnen in künftigen Perioden.<sup>683</sup> Dieser sich allein auf Gesellschafterebene abspielende Vorgang des (schädlichen) Anteilserwerbs wirkt sich auf die Steuerlast der Körperschaft insgesamt aus. Das Vermögen der Körperschaft haftet aber einerseits weiterhin für die Verluste und verliert zudem die Möglichkeit der Verrechnung von in der Vergangenheit erwirtschafteten stillen Reserven mit Verlustvorträgen bei Aufdeckung. Der Untergang der Verlustvorträge schmälert im Ergebnis also den zukünftig ausschüttbaren Gewinn und mindert dadurch den Wert der Beteiligung insgesamt.<sup>684</sup> Die aus der Technik des § 8c KStG resultierende Abhängigkeit des quotalen bzw. totalen Verlustuntergangs von Vorgängen auf Anteilseignerebene, die gerade nicht zu einer Steigerung der Leistungsfähigkeit führt, qualifiziert ob der grundsätzlich ausdifferenzierten Konkretisierung des Prinzips der Besteuerung nach Maßgabe der individuellen, wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als fremdbestimmte Steuerwirkung und gerät dadurch in Konflikt mit dem Trennungs- und Individualsteuerprinzip.<sup>685</sup>

Der Verlustuntergang des § 8c Abs. 1 KStG gerät überdies in Konflikt mit dem objektiven Nettoprinzip. Bei der Frage der objektiven Leistungsfähigkeit geht es um den absoluten Betrag des Einkommens der der Steuer unterliegt. Nach dem objektiven Nettoprinzip darf die Steuer nur zugreifen, wenn und soweit Leistungsfähigkeit vorhanden ist. Das objektive Net-

---

<sup>682</sup> BMF-Schreiben vom 04.07.2008, BStBl. I S. 736.

<sup>683</sup> Vgl. Kläne, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 162. Mangels „Beteiligter“ ist dies bei Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen nicht möglich. Dazu Frottscher, in: Frottscher/Maas, § 8c KStG, Rdnr. 18

<sup>684</sup> Wiese, DStR 2007, 741 (744).

<sup>685</sup> § 8c KStG findet auch Anwendung auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge (§ 10a S. 10 GewStG) und Zinsvorträge (§ 4h Abs. 1 S. 5 EStG i.V.m. § 8a Abs. 1 S. 3 KStG). Die fremdbestimmten Steuerwirkungen wirken somit auch dort.

toprinzip erlaubt dem Steuerpflichtigen auch eine periodenübergreifende Verlustnutzung, die der Gesetzgeber nur temporär begrenzen darf.<sup>686</sup> Das objektive Nettoprinzip liegt der gesetzlichen Regelung des Körperschaftsteuerrechts zugrunde. Die periodenübergreifende Verlustnutzung wurde von dem Gesetzgeber selbst statuiert. Indem i.R.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG jeglicher Anteilseignerwechsel ab einem Beteiligungserwerb von über 25 % bzw. i.R.d. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG jeglicher Anteilseignerwechsel über 50 % zwangsläufig und ohne Erfüllung weiterer Voraussetzungen zum endgültigen Verlustuntergang führt, tangiert dieser auch die aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitete Belastungsgleichheit.<sup>687</sup>

Zugleich führt diese Abweichung vom Nettoprinzip zu einem Bruch innerhalb des Systems der Körperschaftsteuer. Das Gebot der Folgerichtigkeit gilt auch für das Trennungsprinzip. Indem § 8c Abs. 1 KStG bei den tatbestandlichen Voraussetzungen auf einen Vorgang abstellt, der sich allein beim Anteilseigner vollzieht, wird das der Körperschaftsteuer zu Grunde liegende Trennungsprinzip missachtet. Durch die Vorschrift des § 8c Abs. 1 KStG kann der Anteil des einzelnen Gesellschafters, der nicht am Anteilserwerb beteiligt ist und der auch nicht Adressat des § 8c KStG ist, (erheblich) an Wert verlieren.<sup>688</sup>

Im Gegensatz zu seiner Vorgängervorschrift werden von § 8c Abs. 1 KStG überdies auch mittelbare Erwerbe bzw. Beteiligungen erfasst. Ein solch mittelbarer Erwerb liegt vor, wenn in der Beteiligungskette oberhalb der Verlustgesellschaft Anteile übertragen werden. Die Einbeziehung dieser mittelbaren Übertragungen führt in der Praxis – vornehmlich bei komplexen Strukturen mit Auslandsbezug – möglicherweise zu einem strukturellen Vollzugsdefizit.<sup>689</sup>

---

<sup>686</sup> BVerfG vom 22.7.1991 - 1 BvR 313/88, NJW 1992, 168; vom 30.9.1998 - 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

<sup>687</sup> Vgl. BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.

<sup>688</sup> Sächsische Finanzgericht Urteil vom 16.03.2011, 2 K 1869/10. § 8c KStG ist im Hinblick auf das Trennungsprinzip auch in sich nicht konsequent. Die Rechtsfolge des quotalen Verlustuntergangs trifft die Kapitalgesellschaft, gleichzeitig aber auch neue sowie verbleibende Anteilseigner.

<sup>689</sup> Hey, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 11, Rdnr. 58; Suchanek, in: H/H/R, § 8c KStG, Rdnr. 6.

Aus dem Normbereich des § 8c Abs. 1 KStG müssen zwei Vergleichsgruppen gewonnen werden. Dies setzt denotwendig voraus, dass die zueinander in Beziehung gesetzten Gruppen überhaupt vergleichbar sind.<sup>690</sup> Hier stehen sich allgemein Körperschaften als Marktteilnehmer gegenüber. Gemeinsamer Bezugspunkt sämtlicher Marktteilnehmer ist, dass sie Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit sind. Der steuerlich gerechte und an Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichtete Eingriff des Staates muss sich an der objektiven Leistungsfähigkeit der Marktteilnehmer ausrichten. In diesem Rahmen sind die Gruppen miteinander vergleichbar. Weiter ist eine sachgerechte Abgrenzung der Vergleichsgruppen erforderlich. Da eine rechtsformneutrale Besteuerung schon verfassungsrechtlich nicht geboten ist, führt eine Differenzierung anhand der Rechtsform zu keinem Ergebnis. Unterstellt, zwei Körperschaften beabsichtigen Verluste vorzutragen: § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG benachteiligt Kapitalgesellschaften mit Anteilseignerwechsel gegenüber solchen ohne Anteilseignerwechsel. Bei letzteren bleiben Verlustvorträge erhalten.

## **b) Rechtfertigung**

Als sachliche Gründe kommen vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke, nicht jedoch der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung in Betracht.<sup>691</sup>

### **aa) Rechtfertigung der Verlustabzugsbeschränkung**

#### **(1) § 8c Abs. 1 KStG als Fiskalzwecknorm**

Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 KStG könnte zunächst als reine Fiskalzwecknorm gerechtfertigt sein. Fiskalzwecknormen dienen dem Zweck, Erträge zur Sicherung der staatlichen Finanzbasis bei gleichmäßiger Verteilung der Belastungswirkungen zu erzielen.<sup>692</sup> Gemäß

---

<sup>690</sup> Sog. „Kommensurabilität“, nach *Wendt*, NVwZ 1988, 778 (782); *Jochum*, Lizenzver-sagungsgrund, S. 166.

<sup>691</sup> BVerfG vom 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, S. 210.

<sup>692</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 20; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 77.

§ 3 Abs. 1 Halbsatz 1 AO werden Steuern erhoben, um Einnahmen zur Deckung des öffentlichen Haushalts zu erzielen.

Ein Ziel des § 8c KStG ist, Steuereinnahmen zu sichern. Vorschriften zur Verlustverrechnung, wie § 8c KStG, ist ein ausgeprägter Einfluss auf den Haushalt in Gestalt von Steuereinnahmen immanent. Das dem § 8c KStG zugrundeliegende Regelungsziel stellt daher zunächst einen reinen Fiskalzweck dar und muss als solches dem Leistungsfähigkeitsprinzip als bereichsspezifischer Ausprägung des Art. 3 Abs. 1 GG entsprechen. Fiskalzwecknormen sind nicht evident ungeeignet zur Finanzierung des Staatshaushalts beizutragen und sind somit grundsätzlich als zwecktauglich anzusehen. Auch dass eine Steuer überhaupt erhoben werden darf, ist in einem Steuerstaat wie Deutschland ohne weiteres zu bejahen.<sup>693</sup>

Die Regelung dient der Gesetzesbegründung folgend zwar der Rechtsvereinfachung;<sup>694</sup> ist tatsächlich aber wohl insbesondere fiskalisch motiviert und zeigt sich u.a. zur Gegenfinanzierung der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes förderlich.<sup>695</sup> Fiskalzwecknormen dienen allgemein dem Ziel, Erträge bei gleichmäßiger Verteilung der Belastungswirkungen zu erzielen.<sup>696</sup> Am Beginn stand auch das Bestreben, den als missbräuchlich empfundenen Verlusthandel im Sinne eines Mantelkaufs zu beschränken. Ziel der Besteuerung des § 8c KStG ist es folglich auch, Steuereinnahmen zu sichern. Die verfassungsrechtliche Wertung hat aufgezeigt, dass die minimale Bindung der Legislative durch die sogenannte „Willkürformel“ lediglich den „innersten Kern“<sup>697</sup> des Gleichheitssatzes darstellt und zur stärkeren Strukturierung einer Konturierung bedurfte. Zur Verhinderung des Rückgriffs auf Wertungen wurden formale Kategorien implementiert.<sup>698</sup> An Überlegungen zu einer Fallgruppenbildung<sup>699</sup> anknüpfend

---

<sup>693</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 60.

<sup>694</sup> Gesetzentwurf vom 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 34 f. bzw. S. 75 f.

<sup>695</sup> Vgl. Drüen, StuW 2008, 3 (13); Gosch, BFH/PR 2009, 148; Hey, BB 2007, 1303.

<sup>696</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 20; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 77.

<sup>697</sup> Siehe auch Wendt, NVwZ 1988, 778 (779 f.).

<sup>698</sup> Siehe dazu ausführlich Jochum, Lizenzversagungsgrund, S. 154 ff.

<sup>699</sup> Aus der Methode der Fallgruppenbildung können keine allgemeingültigen Kriterien zur bereichsspezifischen Konturierung des allgemeinen Gleichheitssatzes abgeleitet werden. Diese formalen Gesichtspunkte können zwar keine einheitliche Struktur der Gleichheitsprüfung hervorbringen, zumindest aber dazu beitragen die maßgebenden Überlegungen zu ordnen und damit die notwendigen Wertungen transparenter zu machen. Vgl. Hesse, AöR 109, 187 f.; Jochum, Lizenzversagungsgrund, 2001, S. 158.

schlägt dabei ein Teil der Wissenschaft vor, zwischen internen und externen Zwecken einer Regelung zu differenzieren. Interne Zwecke stünden allein im Dienste der Gerechtigkeit und seien allein anhand der Willkürformel zu überprüfen, wohingegen externe Zwecke von einem Lenkungsziel des Gesetzgebers geprägt seien und daher einer strengeren, an den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeitsprüfung orientierten, Kontrolle bedürfen.<sup>700</sup> Vor diesem Hintergrund stellt das dem § 8c KStG zugrundeliegende Regelungsziel zunächst einen reinen Fiskalzweck dar und ist somit als internes, also ein an der Gerechtigkeit orientiertes Ziel im Sinne des dargestellten Ansatzes zu qualifizieren und muss als solches dem Leistungsfähigkeitsprinzip als bereichsspezifischer Ausprägung des Art. 3 Abs. 1 GG entsprechen.

Fiskalzwecknormen sind nicht evident ungeeignet, zur Finanzierung des Staatshaushalts beizutragen und sind somit grundsätzlich als zwecktauglich anzusehen. Es bestehen jedoch erhebliche Zweifel, ob die Regelung des § 8c KStG auch angemessen ist. Insbesondere das Fehlen einer Billigkeitsklausel könnte gegen die Angemessenheit der Regelung des § 8c Abs. 1 KStG sprechen. Ungewollte Wirkungen von Typisierungen sind nach dem Bundesverfassungsgericht im Einzelfall durch gesetzliche Billigkeitsklauseln abzufangen, deren Fehlen die Anforderungen an die Typisierung steigen lässt.<sup>701</sup> Billigkeit meint die Gerechtigkeit im Einzelfall und mildert das für den Durchschnittsfall gedachte starre Recht.<sup>702</sup> Ein schädlicher Beteiligungserwerb führt bei einer Anteilsübertragung innerhalb von fünf Jahren von über 25% quotal zum teilweisen (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG), bei einer Anteilübertragung von über 50% zum vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste (§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG). Eine Billigkeitsklausel enthält die Regelung nicht. Die prozentualen Grenzen sind starr. Eine etwaige Billigkeitsklausel führt hier aber auch nicht zu einer Gerechtigkeit oder Vernünftigkeit im Einzelfall. Als reine Fiskalzwecknorm sind § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG daher gerechtfertigt.

---

<sup>700</sup> Huster, JZ 1994, 541 (543); ders., Rechte und Ziele, S. 233; Jochum, Lizenzversagungsgrund, 2001, S. 168 ff.

<sup>701</sup> BVerfG vom 9.2.1982 - 2 BvL 6/78, 2 BvL 8/79, BVerfGE 60, S. 16 (S. 43 ff.); Starck, in: vMangoldt/Klein/Strack, Art. 3 GG, Rdnr. 23.

<sup>702</sup> Seer, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 21, Rdnr. 329.

**(2) § 8c Abs. 1 KStG als Lenkungs- bzw. Missbrauchsvermeidungsnorm**

§ 3 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 AO bestimmt, dass die Einnahmeerzielung auch nur Nebenzweck einer Steuer sein kann. Der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG könnte daher auch eine Lenkungsfunktion zukommen. Die wirtschaftspolitische Neutralität des Grundgesetzes ermöglicht es der Legislative im Rahmen des Grundgesetzes die jeweils sachgemäß erscheinende Wirtschaftspolitik zu verfolgen.<sup>703</sup> Der Gesetzgeber darf daher mittels der Erhebung von Steuern grundsätzlich ordnend und lenkend in das Wirtschaftsleben eingreifen.<sup>704</sup> Die verfassungsmäßige Grenze des Steuerbegriffs ist erst dann überschritten, wenn der Fiskalzweck vollständig überlagert wird.<sup>705</sup> Bei den Lenkungsnormen zielt der Gesetzgeber nicht auf die gerechte Verteilung der Belastungswirkung ab, sondern auf den Eintritt einer bestimmten politischen Gestaltungswirkung.<sup>706</sup>

**(a) Regelungsziel**

Wegen der puristischen Gesetzesbegründung ist umstritten, welches Regelungsziel dem § 8c Abs. 1 KStG zugrunde liegt.<sup>707</sup> Die Bundesregierung hat zu Beginn der 17. Legislaturperiode angekündigt, den Holdingstandort Deutschland steuerpolitisch zu stärken. Ausdrücklich nannte sie dabei die Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung.<sup>708</sup> Zunächst zeigt sich, dass der Gesetzgeber mit § 8c KStG bereits i.R.d. Unterneh-

<sup>703</sup> BVerfG vom 20.7.1954 - 1 BvR 459/52, u.a., BVerfGE 4, S. 7 (S. 17 f.); vom 11.6.1958 - 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, S. 377 (S. 400); vom 1.3.1979 - 1 BvR 532/77, u.a., BVerfGE 50, S. 290 (S. 338).

<sup>704</sup> BVerfG vom 16.6.1954 - 1 PBvV 2/52, BVerfGE 3, S. 407 (S. 436); vom 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55 (S. 81); vom 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 (S. 274); vom 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (S. 147); vom 7.5.1998 - 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, S. 106 (S. 117).

<sup>705</sup> *Friauf*, Wirtschaftslenkung, S. 17.

<sup>706</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 21; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 77 f.

<sup>707</sup> Vgl. *Dötsch/Pung*, DB 2008, 1703.

<sup>708</sup> „Wachstum. Bildung. Zusammenhalt.“ – Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009, S. 5 f.: „Steuerpolitik ist auch Standortpolitik. Aus diesem Grund wollen wir das Unternehmenssteuerrecht weiter modernisieren und international wettbewerbsfähig gestalten. Aufkommensneutralität sollte gewahrt bleiben. [...] Auch der Holdingstandort Deutschland soll gestärkt werden. Ansatzpunkte für eine Prüfung sind: eine Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung, die grenzüberschreitende Besteuerung von Unternehmenserträgen, die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems anstelle der bisherigen Organschaft.“

menssteuerreform 2008<sup>709</sup> auf den Ruf nach Neuregelung sowie der tatsächlichen Veränderungen der objektiv-realen Lebenswirklichkeit reagierte und die steuerliche Behandlung von Verlusten im Zusammenhang mit Anteilseignerwechseln neu geregelt hat. Damit wurde die Regelung zum sog. „Mantelkauf“<sup>710</sup> (§ 8 Abs. 4 KStG a.F.) ersetzt.<sup>711</sup>

Die Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. qualifiziert eindeutig als Missbrauchsvermeidungsvorschrift. Die Neuregelung, die den Verlustuntergang allein an den Anteilserwerb knüpft, geht mehr von einem fiskalischen Zweck aus. Das Augenmerk ist daher auf die wichtigste Änderung des § 8c KStG, und zwar auf das alleinige Abstellen auf den Anteilseignerwechsel, zu richten.<sup>712</sup> Die Neuregelung durch § 8c KStG knüpft an die wirtschaftliche Identität der Körperschaft an, welche durch den Wechsel der Anteilseigner untergehen soll. Durch das Einfügen der Ausnahmetatbestände des § 8c Abs. 1 Sätze 5 bis 9 KStG nähert sich die Vorschrift aber wieder mehr einer Missbrauchsvermeidungsnorm. Dies zeigt sich in der Konzernklausel, der Stille-Reserven-Klausel und der Sanierungsklausel: Diese Ausnahmeregelungen lassen die wirtschaftliche Identität außer Acht und zielen auf Konstellationen ab, in denen der Tatbestand aus § 8c Abs. 1 S. 1 oder S. 2 KStG eigentlich erfüllt ist und trotzdem mangels rechtsmissbräuchlicher Motivation die entsprechende Rechtsfolge nicht eintritt. Ebenso wie Lenkungsnormen bedürfen Missbrauchsvermeidungsnormen zur Verfassungskonformität der zielgenauen Ausgestaltung.<sup>713</sup> Das dem § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG zugrundeliegende Regelungsziel, einen missbräuchlichen Handel mit Verlusten zu verhindern, stellt im Ergebnis eine über den reinen Fiskalzweck hinausgehende wirtschaftspolitische Entscheidung des Gesetzgebers dar und ist somit als externes Ziel zu qualifizieren. Dabei besteht ein Rechtsgüterkonflikt zwischen der

---

<sup>709</sup> Unternehmenssteuerreformgesetz vom 14.8.2007, BStBl. I 2007, S. 1912.

<sup>710</sup> Mit dieser in § 8 Abs. 4 KStG a.F. getroffenen Regelung sollte der Erwerb von mit Verlusten behafteten Anteilen zum ausschließlichen Zweck der Verrechnung mit künftigen Gewinnen unterbunden werden.

<sup>711</sup> Vgl. dazu umfassend und statt aller *Jochum*, FR 2011, 497. Ein schädlicher Beteiligungserwerb führt bei einer Anteilsübertragung innerhalb von fünf Jahren von über 25% quotale zum teilweisen (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG), bei einer Anteilübertragung von über 50% zum vollständigen Untergang der nicht genutzten Verluste (§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG).

<sup>712</sup> Sog. „Quasi-Transparenz“, vgl. *Levedag*, GmbHR 2009, 14.

<sup>713</sup> *Hey*, BB 2007, 1303 (1304).

Gleichbehandlung und dem vom Gesetzgeber intendierten Lenkungszweck der Norm, die im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zueinander in Einklang zu bringen sind.

### **(b) Geeignetheit**

Das Gebot der Geeignetheit verlangt den Einsatz solcher Mittel, mit deren Hilfe der gewünschte Erfolg gefördert werden kann. Ausreichend ist bereits die Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Zweckerreichung.<sup>714</sup> Das gewählte Mittel muss dabei nicht das bestmögliche oder geeignetste darstellen.<sup>715</sup> Zu dem der Rechtsentwicklung der Vorschrift zu entnehmenden Zweck der Verhinderung des missbräuchlichen Handels mit Verlusten ist maßgeblich, ob die schädliche Quote der Anteilsübertragung von 25% oder 50 % innerhalb von fünf Jahren überschritten wird. Die Regelung des § 8c KStG müsste geeignet sein, regelmäßig nur Missbrauchsfälle zu erfassen. Zwar stellt die Einschränkung der Verlustnutzung einzig auf die Anteilsübertragung ab. In Anbetracht der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers und der Schwierigkeit einer zutreffenden Voraussage im wirtschaftspolitischen Bereich steht dem Gesetzgeber aber ein weiter Gestaltungsspielraum zu.<sup>716</sup> Nach der restriktiven Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kommt es lediglich darauf an, ob der Gesetzgeber aus seiner Sicht davon ausgehen durfte, dass die Maßnahmen zur Erreichung des Regelungsziels sachgerecht und vertretbar waren.<sup>717</sup> Insbesondere wegen der Rechtsentwicklung zur Neuregelung des Verlustabzugs erscheint es grundsätzlich möglich, dass die in § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG getroffene Regelung nicht schlechthin ungeeignet ist, zur Vermeidung von missbräuchlichem Handel mit Verlusten beizutragen.

---

<sup>714</sup> BVerfG vom 10.4.1997 - 2 BvL 45/92, BVerfGE 96, S. 10 (S. 23); vom 20.6.1984 - 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, S. 157 (S. 173); vom 14.7.1999 - 1 BvR 2226/94, BVerfGE 100, S. 313 (S. 373).

<sup>715</sup> BVerfG vom 18.7.2005 - 2 BvF 2/01, BVerfGE 113, S. 167 (S. 234); *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, Art. 20, Rdnr. 84; *Sachs*, in: *Sachs*, Art. 20, Rdnr. 150.

<sup>716</sup> *Sachs*, in: *Sachs*, Art. 20, Rdnr. 150.

<sup>717</sup> BVerfG vom 9.3.1971 - 2 BvR 326/69, u.a., BVerfGE 30, S. 250 (S. 263); vom 18.7.2005 - 2 BvF 2/01, BVerfGE 113, S. 167 (S. 234).

**(c) Erforderlichkeit**

Nachdem die Geeignetheit des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG festgestellt wurde, stellt sich die Frage, ob dieser vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung auch erforderlich ist. Erforderlichkeit liegt allgemein vor, wenn das Ziel der staatlichen Maßnahme nicht durch ein anderes, gleich wirksames Mittel erreicht werden kann, welches das betreffende Grundrecht nicht oder deutlich weniger fühlbar einschränkt.<sup>718</sup> Unter der Berücksichtigung, dass dem Gesetzgeber insbesondere bei der Beurteilung der Erforderlichkeit ein beträchtlicher Spielraum eingeräumt wird<sup>719</sup> kann die Erforderlichkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG angenommen werden.

**(d) Angemessenheit**

Der Rechtfertigungsgrund muss schließlich „in einem angemessenen Verhältnis zu dem Grad der Ungleichbehandlung“ stehen.<sup>720</sup> Dabei sind die Nutzen und die Nachteile der Regelung gegeneinander abzuwägen. Bereits 2010 hat der Gesetzgeber mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz durch die Einführung der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel Regelungen geschaffen, die die überschießende Wirkung des § 8c KStG abschwächen sollten. Das BMF hat zudem am 15.04.2014 den Entwurf für ein Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung veröffentlicht<sup>721</sup>: Im Wesentlichen werden darin die Ausführungen zum unterjährigen Beteiligungserwerb neu gefasst. Des Weiteren nimmt die Finanzverwaltung darin erstmals zur Konzernklausel und zur Stille-Reserven-Klausel Stellung. Eine Klärung der Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkung erfolgt indes nicht.

Über den Vereinfachungseffekt des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG hinaus,

<sup>718</sup> BVerfG vom 16.3.1971 - 1 BvR 52/66, u.a., BVerfGE 30, S. 292 (S. 316); vom 27.1.1983 - 1 BvR 1008/7, u.a., BVerfGE 63, S. 88 (S. 115); vom 9.3.1994 - 2 BvL 43/92, u.a., BVerfGE 90, S. 145 (S. 172); vom 26.4.1995 - 1 BvL 19/94, 1 BvR 1454/94, BVerfGE 92, S. 262 (S. 273 f.); *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, Art. 20, Rdnr. 85; *Sachs*, in: *Sachs*, Art. 20, Rdnr. 152.

<sup>719</sup> BVerfG vom 15.1.2002 - 1 BvR 1783/99, BVerfGE 104, S. 337 (S. 347 f.).

<sup>720</sup> BVerfG vom 16.3.1971 - 1 BvR 52/66, u.a., BVerfGE 30, S. 292 (S. 316 f.); vom 20.6.1984 - 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, S. 157 (S. 173); vom 15.3.2000 - 1 BvL 16/96, u.a., BVerfGE 102, S. 68 (S. 87).

<sup>721</sup> BMF vom 15.4.2014, IV C 2 - S-2745a / 09 / 10002 :004 (Entwurf).

kann dessen Gemeinwohlbezug angeführt werden. Allgemein ist anerkannt, dass die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips und schwerwiegende Nachteile im Einzelfall durch Allgemeinwohlbelange gerechtfertigt werden können.<sup>722</sup> Indem der Legislative die Berücksichtigung von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und anderen sachlichen Erwägungen durch das Bundesverfassungsgericht zugestanden wird, steht dem Gesetzgeber bei der Auswahl der Steuerquellen und der Ausgestaltung von Steuergesetzen ein weiter Spielraum offen. Dabei dürfen ausdrücklich auch Gemeinwohlanliegen berücksichtigt und im Rahmen des Entscheidungsspielraums im Vergleich zu anderen Zielen gewichtet werden.<sup>723</sup> In Anlehnung an den Begriff der Allgemeinheit nach § 52 Abs. 1 AO,<sup>724</sup> der nach dem Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 weit zu verstehen ist,<sup>725</sup> könnte die Standortsicherung zum Wohle der Allgemeinheit erfolgen. Der Terminus „Gemeinwohl“ ist ein unbestimmter, konkretisierungsbedürftiger Rechtsbegriff. Allgemein dient dem Gemeinwohl, was die Lebensgrundlagen des Gemeinwesens und seiner Mitglieder festigt, erhält oder verbessert.<sup>726</sup> Ein Anhaltspunkt zu der Konturierung des Begriffs kann den Staatszielen entnommen werden. Ein solches an Bund und Länder gerichtetes Staatsziel stellt gemäß Art. 109 Abs. 2 GG die Schaffung eines „gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“ dar. Danach sind die Faktoren der Preisstabilität, der Vollbeschäftigung, des außenwirtschaftlichen Gleichgewichts sowie ein angemessenes Wirtschaftswachstum zu berücksichtigen.<sup>727</sup> Durch die Neufassung des Art. 109 GG und der Schaffung des Stabilitätsgesetzes<sup>728</sup> im Jahr 1967 wird die gesamtwirtschaftliche Ausrichtung der Staatswirtschaft mar-

---

<sup>722</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 84.

<sup>723</sup> BVerfG vom 23.1.1990 - 1 BvL 4/87, u.a., BVerfGE 81, S. 228 (S. 237); vom 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 (S. 274); vom 11.02.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, S. 238 (S. 244); vom 20.4.2004 - 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274 (S. 299); Pezzer, StuW 2000, 144 (147).

<sup>724</sup> Zu dem Begriff der Allgemeinheit Jochum, in: FS Rengeling, S. 560 ff.

<sup>725</sup> [http://www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_4138/DE/BMF\\_\\_Startseite/Aktuelles/Aktuelle\\_\\_Gesetze/Referentenentwuerfe/053\\_\\_a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4138/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Aktuelle__Gesetze/Referentenentwuerfe/053__a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf)

<sup>726</sup> Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 340 f.

<sup>727</sup> Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 109, Rdnr. 5.

<sup>728</sup> Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8.6.1967, BGBl. 1967 I, 582.

kiert.<sup>729</sup> Das Bundesverfassungsgericht führt dazu aus, dass der Gesetzgeber die jeweils sachgemäß erscheinende Wirtschaftspolitik verfolgen dürfe.<sup>730</sup> Daraus folgt die Befugnis des Staates zur Wirtschaftslenkung. Eine Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland könnte demnach dem Allgemeinwohl dienen.

Die Gründe für die anfängliche Zögerlichkeit der Steuerpolitik hinsichtlich der Regelung der steuerlichen Verlustverrechnung sind auch in den befürchteten haushaltspolitischen Auswirkungen begründet. Der Rechtsentwicklung des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG ist zu entnehmen, dass die Erhaltung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft und die Sicherung des Wirtschaftsstandorts ein Ziel der Regelung ist.<sup>731</sup> Es erscheint demnach zunächst möglich, die Durchbrechung des allgemeinen Gleichheitssatzes aus diesem Grund zu rechtfertigen. Eingeschränkt wird diese Gestaltungsprärogative jedoch durch das Erfordernis eines tatsächlich nachweisbaren positiven volkswirtschaftlichen Effekts.<sup>732</sup> Abgesehen von dem Umstand, dass Deutschland im Hinblick auf die Unternehmensteuerbelastung nach wie vor zu den Hochsteuerländern zählt, wird das objektive Nettoprinzip als steuerpolitische „Klugheitsregel“ bezeichnet, dessen Nichtbeachtung im unternehmerischen Bereich zu einer Hemmung der Investitionstätigkeit führt.<sup>733</sup> Die aus § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG resultierende Verlustabzugsbeschränkung führt zu einem Rückgang der Standortattraktivität Deutschlands, so dass tendenziell kein volkswirtschaftlich positiver Effekt vorliegt. Das damit abzulehnende Gemeinwohlinteresse an der Regelung führt im Ergebnis dazu, dass die Durchbrechung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes nicht durch den mit § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG verfolgten Missbrauchsvermeidungszweck gerechtfertigt werden kann.

## **bb) Rechtfertigung der Pauschale**

Auf dem Rechtsgedanken des Bundesverfassungsgerichts beruhend,

---

<sup>729</sup> *Siekmann*, in: Sachs, Art. 109 GG, Rdnr. 12.

<sup>730</sup> BVerfG vom 20.7.1954 - 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, S. 7 (S. 17 f.).

<sup>731</sup> Siehe Fßn. 707.

<sup>732</sup> Bzgl. Steuervergünstigungen vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 19, Rdnr. 2.

<sup>733</sup> *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 764.

dass gerade auf dem Gebiet des Steuerrechts eine den Normalfall darstellende typisierende Regelung mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist,<sup>734</sup> kommen Vereinfachungsnormen an sich grundsätzlich als bereichsspezifische Ausprägung in Betracht. Um der Kompliziertheit, der Komplexität und dem fortwährenden Wandel der Lebensverhältnisse gerecht zu werden ist der Gesetzgeber bei der Schaffung generell-abstrakter Gesetze gezwungen zu typisieren.<sup>735</sup> Unter dem Oberbegriff der Vereinfachungsnormen<sup>736</sup> oder Vereinfachungszwecknormen<sup>737</sup> bedient sich die Legislative im Interesse der Praktikabilität und Vereinfachung den Methoden der Typisierung, Pauschalierung und Generalisierung.<sup>738</sup> Dies wird vereinzelt als eine „bereichsspezifische“ Ausprägung des Steuerrechts angesehen,<sup>739</sup> was jedoch nicht überzeugen kann, da der Legislative generell kein Gebot der Einzelfallgerechtigkeit zugrunde liegt und diese auch in anderen Rechtsgebieten abstrakt-generelle Normen schafft.<sup>740</sup> Allein Vereinfachungserwägungen dispensieren den Gesetzgeber grundsätzlich aber nicht von seiner Pflicht, schwerwiegende Nachteile von einzelnen Gruppen der Normadressaten abzuhalten.

### (1) Methode der Pauschalierung

Die Berücksichtigung der Änderung der Beteiligungsquote ab einer Höhe von 25% sowie der Behaltezeitraum von fünf Jahren des § 8c Abs. 1 KStG könnten als unwiderlegbare Vermutungen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen. Die starren Grenzen des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG

<sup>734</sup> BVerfG vom 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, S. 12 (S. 27); vom 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, S. 325 (S. 354); vom 31.5.1988 - 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, S. 214 (S. 226); vom 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, S. 1 (S. 6).

<sup>735</sup> *Birk/Barth*, in: H/H/Sp, § 4 AO, Rdnr. 490; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 71; *Kirchhof*, in: HStR, Bd. V, § 118, Rdnr. 97 f.; *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 130 ff.

<sup>736</sup> *Birk/Barth*, in: H/H/Sp, § 4 AO, Rdnr. 490.

<sup>737</sup> *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 130 ff.

<sup>738</sup> BVerfG vom 24.7.1963 - 1 BvL 30/57, 1 BvL 11/61, BVerfGE 17, S. 1 (S. 23 f.); vom 28.4.1999 - 1 BvL 11/94, u.a., BVerfGE 100, S. 138 (S. 174); vom 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, S. 297 (S. 309); vom 4.4.2001 - 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, S. 310 (S. 319).

<sup>739</sup> *Koblenzer*, SteuerStud 1999, 390 (391 f.).

<sup>740</sup> Dies gilt insbesondere für das Sozialrecht: BVerfG vom 24.7.1963 - 1 BvL 30/57, 1 BvL 11/61, BVerfGE 17, S. 1 (S. 25); vom 8.2.1983 - 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, S. 119 (S. 128); vom 14.5.1985 - 1 BvR 449, 523, 700, 728/82, BVerfGE 70, S. 1 (S. 34); BSG vom 17.2.1956 - 6 RKA 14/55, BSGE 2, S. 201 (S. 218 f.); vom 22.9.1976 - 1 RA 79/75, BSGE 42, S. 194 (S. 196).

könnten indes als Vereinfachungszwecknorm zu der Praktikabilität der „Massenfall-Verwaltung“<sup>741</sup> des Steuerrechts beitragen und aus diesem Grund gerechtfertigt sein. Bevor auf die Rechtfertigung der konkreten Pauschalierungen des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG eingegangen werden kann, ist zunächst die generelle Vereinbarkeit der Methode der Pauschalierung mit Art. 3 Abs. 1 GG zu klären. Schon diese könnte einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen das Lesitungsfähigkeitsprinzip als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes darstellen.

### (a) Rechtfertigungsbedürftigkeit

Der Gesetzgeber ist nach allgemeiner Auffassung nicht verpflichtet, in Gesetzen die Lebenswirklichkeit in ihren kleinsten Gattungen zu erfassen.<sup>742</sup> Vielmehr steht dem Gesetzgeber im Rahmen der Gattungsbildung von Art. 3 Abs. 1 GG ein weitgehender Gestaltungsspielraum zur Verfügung, der durch die Typisierung von Lebenssachverhalten ermöglicht wird.<sup>743</sup> Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit können nur innerhalb eines in seiner Struktur einfachen und nachvollziehbaren Steuersystems gewährleistet werden.<sup>744</sup> Im Spannungsverhältnis der Einzelfallgerechtigkeit und der Steuervereinfachung ist es dem Gesetzgeber im Grundsatz unbestritten gestattet „einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang zu erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt zu lassen.“<sup>745</sup> Die Begriffe der Typisierungen, Pauschalierungen und Generalisierungen werden dabei vom Bundesverfassungsgericht ohne weitere Differenzierung meist gleichzeitig genannt,<sup>746</sup> bedürfen aber zur Verdeutlichung der jeweiligen Rechtfertigungsbedürftigkeit einer Differenzierung:

---

<sup>741</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 130.

<sup>742</sup> Starck, in: vMangoldt/Klein/Starck, Art. 3 Abs. 1, Rdnr. 23.

<sup>743</sup> BVerfG vom 8.6.1988 - 2 BvL 9/85, 2 BvL 3/86, BVerfGE 78, S. 249 (S. 287 f.); vom 8.2.1994 - 1 BvR 1693/92, BVerfGE 90, S. 22 (S. 26); Gubelt, in: vMünch/Kunig, Art. 3 GG, Rdnr. 23; Heun, in: Dreier, Art. 3 GG, Rdnr. 33.

<sup>744</sup> Friauf, DStJG 21 (1998), 85 (86); Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 131.

<sup>745</sup> BVerfG vom 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, S. 1 (S. 7); vom 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, S. 297 (S. 310); Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 130; ders., in: FS Meyding, 33 (35 f.).

<sup>746</sup> BVerfG vom 24.7.1963 - 1 BvL 30/57, 1 BvL 11/61, BVerfGE 17, S. 1 (S. 23 f.); vom 28.4.1999 - 1 BvL 11/94, u.a., BVerfGE 100, S. 138 (S. 174); vom 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, S. 297 (S. 309); vom 4.4.2001 - 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, S. 310 (S. 319).

Das Gebot der Generalisierung ist schon in dem Verbot des Einzelfallgesetzes in Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG angelegt, wonach ein Gesetz „allgemein und nicht nur für den Einzelfall“ zu gelten hat. Die Generalisierung bedarf daher keiner Rechtfertigung.

Als Typisierung wird überwiegend die Fixierung der Durchschnittsnormalität und die Gleichbehandlung der von diesen abweichenden Fällen bezeichnet, ohne dabei jedoch zur Generalisierung abzugrenzen.<sup>747</sup> Im Unterschied zur allgemeinen Generalisierung weist eine Typisierung aber ein bewusstes Differenzierungsdefizit des Gesetzgebers hinsichtlich eines relevanten Sachverhaltsmerkmals auf. Der tatsächliche Sachverhalt wird durch eine Fiktion ersetzt und bedarf als Sonderfall der Generalisierung daher der Rechtfertigung.<sup>748</sup>

Von einer Pauschalierung wird dagegen gesprochen, wenn die rechnerischen Grundlagen eines steuergesetzlichen Tatbestands schematisiert werden. Diese wird wiederum als Sonderfall der Typisierung gesehen,<sup>749</sup> was insbesondere aus der vereinzelt Bezugnahme des Bundesverfassungsgerichts auf das „unbestreitbare Typisierungsbedürfnis des Steuerrechts“<sup>750</sup> und die „vergrößernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung“<sup>751</sup> ohne die Nennung der Begriffe der Pauschalierung und Generalisierung, bei gleichzeitigem Fehlen einer entsprechenden Formulierung für die Pauschalierung, geschlossen werden kann.<sup>752</sup> Es bleibt daher festzuhalten, dass Pauschalierungen als Sonderfall der Typisierung der Rechtfertigung bedürfen.

## **(b) Rechtfertigungsfähigkeit**

Weiter stellt sich die Frage, ob die Methode der Pauschalierung an sich zu

---

<sup>747</sup> *Birk/Barth*, in: H/H/Sp, § 4 AO, Rdnr. 491; *Jarass*, in: Jarass/Piroth, Art. 3 GG, Rdnr. 30 f.; *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013 § 4, Rdnr. 132; *Starck*, in: vMangoldt/Klein/Strack, Art. 3 GG, Rdnr. 23; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 349.

<sup>748</sup> *Gubelt*, in: vMünch/Kunig, Art. 3 GG, Rdnr. 26; *Huster*, Rechte und Ziele, S. 257 ff. (Generalisierung wird dort als „Schematisierung“ bezeichnet); *Schoch*, DVBl. 1988, 863 (879).

<sup>749</sup> *Birk/Barth*, in: H/H/Sp, § 4 AO, Rdnr. 491; *Gubelt*, in: vMünch/Kunig, Art. 3 GG, Rdnr. 26; *Jarass*, in: Jarass/Piroth, Art. 3 GG, Rdnr. 30; *Lang*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 132; *Starck*, in: vMangoldt/Klein/Strack, Art. 3 GG, Rdnr. 24; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 349.

<sup>750</sup> BVerfG vom 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, S. 348 (S. 363).

<sup>751</sup> BVerfG vom 25.9.1992 - 2 BvL 5/91, u.a., BVerfGE 87, S. 153 (S. 172).

<sup>752</sup> *Jarzyk-Dehne*, Pauschalierung, S. 38.

rechtfertigen ist. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts fordert der Gleichheitssatz „nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes“.<sup>753</sup> Auch in der Literatur wird teilweise das Gebot der Steuervereinfachung in den Vordergrund gestellt. Der allgemeine Gleichheitssatz verlange nicht nur eine Gleichheit im Belastungsgrund, sondern vielmehr eine Gleichheit im Belastungserfolg, was mittels Typisierungen<sup>754</sup> erreicht werden könne. Diese seien allein wegen des Strebens nach Steuervereinfachung gerechtfertigt.<sup>755</sup> Nach anderer Ansicht erfordert der deutliche Widerspruch einer Typisierung zum allgemeinen Gleichheitssatz eine über den Rechtfertigungsgrund der Vereinfachung hinausgehende Verhältnismäßigkeit der Typisierung.<sup>756</sup> Zweck einer Typisierung ist der Mannigfaltigkeit des Lebens gerecht zu werden und die Steuererhebung verständlich und praktikabel zu machen. Zur Bewältigung des Massenverfahrens der Steuererhebung kann die Methode der Typisierung beitragen, indem komplizierte Sachverhalte übersichtlich und verständlich dargestellt werden. Eine andere Möglichkeit wäre es möglichst viele Sachverhaltsmerkmale zu normieren, wodurch detaillierte Regelungen entstehen würden. Dies würde jedoch zu (noch weiter) ausufernden Gesetzen führen, die nicht praktikabel wären und dadurch die Gefahr der ungleichmäßigen Ausübung hervorrufen würden.<sup>757</sup> In Bezug auf die daraus resultierende Gefahr einer Ungleichbehandlung, ist hier der teilweise als allein ausreichend angesehene Rechtfertigungsgrund der Belastungsgleichheit aufzugreifen, der an dieser Stelle als Rechtfertigungsargument dient. Die Steuervereinfachung kann aber nur sekundäres Gestaltungsprinzip<sup>758</sup> sein, dessen Umfang darüber

---

<sup>753</sup> BVerfG vom 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, S. 297 (S. 309).

<sup>754</sup> Der Streit der Zulässigkeit wird anhand des Begriffs der Typisierung geführt, unter den die Methode der hier relevanten Pauschalierung als Spezialfall der Typisierung fällt.

<sup>755</sup> *Jachmann*, *StuW* 1998, 193 (203); *Kirchhof*, in: FS Meyding, S. 3 (S. 11 f.); *Lang*, in: FS Meyding, S. 36; *Weber-Grellert*, *BB* 1996, 1415 (1419).

<sup>756</sup> *Birk/Barth*, in: H/H/Sp, § 4 AO, Rdnr. 493; *Friauf*, *DStJG* 21 (1998), 85 (86); *Gubelt*, in: vMünch/Kunig, Art. 3 GG, Rdnr. 26; *Jarass*, in: Jarass/Piroth, Art. 3 GG, Rdnr. 31; *Ruppe*, *DStJG* 21 (1998), 29 (30); *Starck*, in: vMangoldt/Klein/Strack, Art. 3 GG, Rdnr. 23; *Strahl*, *BB* 1997, 341 (342); *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Bd. I, S. 349.

<sup>757</sup> *Strahl*, *BB* 1997, 341 (342); *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Bd. I, S. 355.

<sup>758</sup> *Ruppe*, *DStJG* 21 (1998), 29 (30).

hinaus letztlich in einem „rechten Verhältnis“<sup>759</sup> zu der verursachten Ungleichbehandlung zu stehen hat, was aber Frage des Einzelfalls ist. Im Ergebnis ist die Methode der Typisierung grundsätzlich zulässig. Sind damit etwaige Einwände gegen die generelle Zulässigkeit von Pauschalierungen unbegründet, besagt dies hingegen noch nichts über die konkrete Ausgestaltung der Pauschalierung i.R.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG. Dazu ist dieser zu würdigen.

## **(2) Rechtfertigung der Pauschalierung des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG**

Konzentrierte sich die Untersuchung der Rechtfertigung der Pauschalierung auf diese an sich, also der Frage des „Ob“, ist auch deren Umsetzung, d.h. die Frage des „Wie“ in den Blick zu nehmen. Trotz der Zulässigkeit der Methode der Pauschalierung könnten die konkreten Pauschalierungen des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG in Höhe von 25% bzw. 50% sowie von fünf Jahren gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen. Keine erlaubte Typisierung ist gegeben, wenn ein atypischer Fall zum Leitbild für die Typisierung gewählt wird.<sup>760</sup> Diese Orientierung am Normalfall erfordert ein vernünftiges Verhältnis zu der durchschnittlichen Wirklichkeit.<sup>761</sup>

### **(a) Regelungsziel**

Das Ziel der Pauschalierung des § 8c Abs. 1 KStG ist entsprechend des Entwurfs eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 die Erreichung einer „einfacheren und zielgenaueren Verlustabzugsbeschränkung.“<sup>762</sup> Eine Pauschalierung, verstanden als Vereinfachung des Steuerrechts, soll die Steuerrechtsanwendung erleichtern, vereinfachen, praktikabler und ökonomischer gestalten.<sup>763</sup> Durch die Vermeidung von Schwierigkeiten bei

---

<sup>759</sup> BVerfG vom 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, S. 12 (S. 27 f.); vom 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, S. 325 (S. 354 f.); vom 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, S. 1 (S. 8 f.).

<sup>760</sup> Vgl. BVerfG vom 7.10.1969 - 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, S. 142 (S. 150); vom 28.4.1999 - 1 BvL 22/95, 1 BvL 34/95, BVerfGE 100, S. 59 (S. 97 ff.).

<sup>761</sup> Vgl. BVerfG vom 21.2.1984 - 2 BvR 1244/83, BVerfGE 66, S. 213 (S. 223); vom 4.10.1984 - 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, S. 290 (S. 297).

<sup>762</sup> BR-Drucksache 220/07, S. 129.

<sup>763</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 23; Schön, StuW 2002, 23 (25).

der Verlustabzugsbeschränkung zielt die Regelung insbesondere darauf ab, zu der Praktikabilität beizutragen.

### **(b) Geeignetheit**

Von der Geeignetheit der Pauschalierung des § 8c Abs. 1 KStG ist auszugehen, sofern dadurch der gewünschte Erfolg gefördert werden kann. Ausreichend ist, dass die Wahrscheinlichkeit des Erfolgseintritts erhöht wird.<sup>764</sup> Durch die Pauschalierung werden schwierige Einzelermittlungen vermieden. Unter Berücksichtigung der Einschätzungsprärogative der Legislative ist die Pauschalierung nicht schlechthin ungeeignet, zu der Vermeidung von Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Beteiligungsaufwendungen beizutragen.

### **(c) Erforderlichkeit**

Erforderlich ist eine staatliche Maßnahme allgemein dann, wenn deren Ziel nicht durch ein anderes, gleich wirksames Mittel erreicht werden kann, welches das betreffende Grundrecht nicht oder deutlich weniger fühlbar einschränkt.<sup>765</sup> Als milderer Mittel ist eine Pauschale von mehr als 25 % in Erwägung zu ziehen. Sollte die Legislative diesbezüglich mildere Mittel berücksichtigen müssen, wäre aber jede Pauschalierung von mehr als 25 % ein den Steuerpflichtigen weniger belastendes Mittel. Verstünde man die Erforderlichkeitsprüfung im oben genannten Sinne, stünde sie jeglichen Pauschalierungen entgegen und spräche gegen die Existenzberechtigung dieses Instruments an sich. Wie dargelegt sind Pauschalierungen dem Grunde nach allerdings ein anerkanntes gesetzgeberisches Mittel. Damit ist die Erforderlichkeitsprüfung in derartigen Fällen nicht rein formal zu sehen.

---

<sup>764</sup> BVerfG vom 10.4.1997 - 2 BvL 45/92, BVerfGE 96, S. 10 (S. 23); vom 20.6.1984 - 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, S. 157 (S. 173); 100, 313 (373).

<sup>765</sup> BVerfG vom 20.6.1984 - 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, S. 157 (S. 177); vom 31.10.1984 - 1 BvR 35/82, u.a., BVerfGE 68, S. 193 (S. 219); vom 26.4.1995 - 1 BvL 19/94, 1 BvR 1454/94, BVerfGE 92, S. 262 (S. 273).

**(d) Angemessenheit**

Weiterhin müsste die Pauschalierung des § 8c Abs. 1 KStG angemessen sein. Das heißt, das mit einer Regelung verfolgte Ziel darf in seiner Wertigkeit gegenüber der Intensität des Eingriffs nicht unverhältnismäßig sein.<sup>766</sup>

Das Bundesverfassungsgericht stellt fest, dass die Ungleichbehandlung einer verhältnismäßig kleinen Zahl aus Praktikabilitätsgründen gerechtfertigt sein kann, wobei auch einzelne Härtefälle hinzunehmen sind.<sup>767</sup> Die Pauschalierung des § 8c Abs. 1 KStG wäre folglich gerechtfertigt, wenn der Fall, dass Verluste wegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs untergehen, verhältnismäßig selten vorkommt. Zu beachten ist aber, dass Unternehmen (unabhängig von Ihrer Größe) Verluste im Sinne des § 8c Abs. 1 KStG erzielen können. Deutsche Unternehmen verfügen über ein geschätztes einkommen- und körperschaftsteuerrechtliches Verlustverrechnungsvolumen von rund 500 Milliarden Euro.<sup>768</sup> Es wird daher weder eine verhältnismäßige kleine Anzahl von Fällen ungleich behandelt, noch sind nur einzelne Härtefälle betroffen. Eine Rechtfertigung der Pauschalierung des § 8c Abs. 1 KStG aus Praktikabilitätsgründungen ist unter diesem Aspekt abzulehnen. Eine Rechtfertigung aus Praktikabilitätsgründungen kommt darüber hinaus in Betracht, wenn die aus der Vorschrift resultierenden Ungleichbehandlungen allgemein von geringer Intensität sind. Bei der Beurteilung der Schwere der Ungleichbehandlung ist auch zu berücksichtigen, ob die Typisierung dem Gegenbeweis zugänglich ist.<sup>769</sup> Mit der Ausnahme des Verlusterhalts in Höhe der stillen Reserven wird eine Rückkehr zu einem Missbrauchsvermeidungszweck versucht. Damit typisiert § 8c KStG, ohne gesetzliche Abmilderungen für den etwaig zu korrigierenden Einzelfall vorzuhalten. Der Typisierung unterliegen die Definition des schädlichen Beteiligungserwerbs und die Ermittlung der stillen Re-

---

<sup>766</sup> BVerfG vom 20.6.1984 - 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, S. 157 (S. 173).

<sup>767</sup> BVerfG vom 2.7.1969 - 1 BvR 669/64, BVerfGE 26, S. 265 (S. 276); BVerfG vom 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, S. 348 (S. 360); vom 28.04.1999 - 1 BvL 11/94, u.a., BVerfGE 100, S. 138 (S. 174); vom 4.4.2001 - 2 BvL 7/98, u.a., BVerfGE 103, S. 310 (S. 319).

<sup>768</sup> Kube, DStR 2011, 1781 (1781).

<sup>769</sup> BVerfG vom 24.07.1963 - 1 BvL 30/57, 1 BvL 11/61, BVerfGE 17, S. 1 (S. 23 f.); vom 13.7.1965 - 1 BvR 771/59, u.a., BVerfGE 19, S. 101 (S. 116); vom 11.10.1972 - 1 BvR 288/70, BVerfGE 34, S. 62 (S. 69); vom 19.4.1977 - 1 BvL 1/76, BVerfGE 44, S. 290 (S. 295).

serven. Allein das Fehlen einer Billigkeitsklausel könnte gegen die Angemessenheit der Regelung des § 8c KStG streiten. Ungewollte Wirkungen von Typisierungen sind nach dem Bundesverfassungsgericht im Einzelfall durch gesetzliche Billigkeitsklauseln abzufangen, deren Fehlen die Anforderungen an die Typisierung steigen lässt.<sup>770</sup> Billigkeit meint die Gerechtigkeit im Einzelfall und mildert das für den Durchschnittsfall gedachte starre Recht.<sup>771</sup> Mangels einer solchen Billigkeitsklausel kann die Pauschalierung des § 8c Abs. 1 KStG eine Belastung großer Intensität darstellen und kann daher auch nicht unter dem Hinweis auf eine Ungleichbehandlung von geringer Intensität durch Vereinfachungserwägungen gerechtfertigt werden.

Die Pauschalen in Höhe von 25% bzw. 50% könnten dennoch gerechtfertigt sein. Zu bedenken ist dabei, dass sich steuergesetzliche Regelungen innerhalb des durch das Grundgesetz vorgegebenen finanzverfassungsrechtlichen Korsetts bewegen und davon unabhängig insgesamt grundrechtskonform ausgestaltet sein müssen. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die gleichheits- als auch die freiheitsrechtliche Dimension grundrechtlicher Gewährleistungen.<sup>772</sup> Die Berücksichtigung der Änderung der Beteiligungsquote ab einer Höhe von 25% sowie der Behaltezeitraum von fünf Jahren des § 8c KStG wären gerechtfertigt, sofern die Legislative jene Grenzen heranzieht, die auch wirklich regelhaft auftreten.<sup>773</sup> Keine erlaubte Typisierung ist gegeben, wenn ein atypischer Fall zum Leitbild für die Typisierung gewählt wird.<sup>774</sup> Diese Orientierung am Normalfall erfordert ein vernünftiges Verhältnis zu der durchschnittlichen Wirklichkeit.<sup>775</sup> Unter Berücksichtigung der Rechtsentwicklung des § 8c KStG könnte sich die Eignung der Pauschalierungen aus dem Gesetzgebungsverfahren ergeben. An diesem Punkt stellt sich die Frage: Wie aber wurden Zeitraum und Beteiligungsquote festgelegt? Auf Anfrage von Abgeordneten, welche

---

<sup>770</sup> BVerfG vom 9.2.1982 - 2 BvL 6/78, 2 BvL 8/79, BVerfGE 60, S. 16 (S. 43 ff.); *Starck*, in: vM/K/S, 6. Aufl. 2010, Art. 3 GG, Rdnr. 23.

<sup>771</sup> *Seer*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 21, Rdnr. 329.

<sup>772</sup> Vgl. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2000; *Weber-Grellet*, *Verfassungsstaat*, 2001.

<sup>773</sup> Vgl. BVerfG vom 21.2.1984 - 2 BvR 1244/83, BVerfGE 66, S. 213 (S. 223); vom 4.10.1984 - 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, S. 290 (S. 297).

<sup>774</sup> Vgl. BVerfG vom 7.10.1969 - 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, S. 142 (S. 150); vom 28.4.1999 - 1 BvL 22/95, 1 BvL 34/95, BVerfGE 100, S. 59 (S. 97 ff.).

<sup>775</sup> Vgl. BVerfG vom 21.2.1984 - 2 BvR 1244/83, BVerfGE 66, S. 213 (S. 223); vom 4.10.1984 - 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, S. 290 (S. 297).

Überlegungen hinter diesem relativ langen Zeitraum und der geringen Beteiligungsquote i.H.v. 25% stehen, die bereits zu einem teilweisen Verlustuntergang führt, konnte die Bundesregierung keine überzeugende Antwort geben.<sup>776</sup> Sie verweist bezüglich des Zeitraums auf den unverändert gebliebenen Wortlaut der Vorgängervorschrift des § 8 Abs. 4 KStG und rechtfertigt die 25%-Grenze lediglich mit dem zunehmenden Einfluss des Gesellschafters.<sup>777</sup> Der Zeitraum scheint damit schlicht historisch gewachsen. Eine Beteiligungsgrenze von 25% findet sich auch in § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG und soll ein Indiz dafür sein, dass der Anteilseigner unternehmerisch in die Kapitalgesellschaft eingebunden ist und nicht nur als Kapitalanleger auftritt.<sup>778</sup>

Die Neukonzipierung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. („Mantelkaufregelung“) orientierte sich zudem ausdrücklich aufgrund der Aspekte der Rechtssicherheit und Zielgenauigkeit an einem US-amerikanischen Vorbild.<sup>779</sup> Historisch gesehen basiert die deutsche Norm insoweit auf der US-amerikanischen Norm. Die gleichlautende Voraussetzung für den Verlustabzug von Kapitalgesellschaften, dass die verlustnutzende Gesellschaft mit der Kapitalgesellschaft rechtlich identisch ist, die den Verlust erwirtschaftet hat, lässt daher einen Vergleich zum US-amerikanischen Steuerrecht, namentlich zu der IRC Sec. 382, zu. Die IRC Sec. 382, die im US-amerikanischen Steuerrecht die Verlustnutzung nach Beteiligungserwerben regelt, gilt als Missbrauchsvermeidungsvorschrift, die steuerpolitisch motivierte Unternehmenskäufe verhindern soll<sup>780</sup> und wird international als Vorbild für eine Verlustabzugsbeschränkungsnorm im Zuge von Beteiligungserwerben angesehen.<sup>781</sup> Dass die Übertragung von mehr als 25% zu einer Änderung der wirtschaftlichen Identität führt ist indes nicht ersichtlich. Ein Verlust der wirtschaftlichen Identität wird nach IRC Sec. 382 erst

---

<sup>776</sup> So auch *Bethmann/Mammen/Sassen*, DStR 2012, 1941 (1947).

<sup>777</sup> BT-Drs. 17/5752, S. 2.

<sup>778</sup> Dies i.R.d. einer nachvollziehbaren Typisierung einer „unternehmerischen Beteiligung“ sehend *Seer*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 13, Rdnr. 153; BR-Drs. 4/08, 56; BVerfG vom 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1 (S. 63).

<sup>779</sup> BR-Drs. 622/06, S. 27.

<sup>780</sup> Ausführlich *Braband*, Verlustverrechnung bei ertragsteuerlicher Konzernbesteuerung, 2007; *Frankus*, Verlustverrechnung, 2010.

<sup>781</sup> Ob der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise, die ein Abebben der ausländischen Direktinvestitionen in den entwickelten Volkswirtschaften nach sich zog, gilt der US-amerikanische Markt weiterhin als einer der attraktivsten der Welt.

ab einer Veränderungsquote von 50% angenommen. Übertragungen zwischen 25% und 50%, die im deutschen Recht bereits einen teilweisen Verlustuntergang zur Folge haben, werden als unschädlich angesehen. Ändert sich die Anteilseignerstruktur zu mehr als 50% findet im Ergebnis nach US-amerikanischem Recht eine lediglich betragsmäßige Beschränkung der Verlustnutzung statt. Der damit nicht zwingend endgültige Verlustuntergang entspricht dem der Besteuerung von Kapitalgesellschaften grundsätzlich immanenten Trennungsprinzip.<sup>782</sup>

Die Behaltefrist für schädliche Übertragungen liegt im US-amerikanischen Recht zudem lediglich bei drei, anstelle von den in § 8c KStG vorgesehenen fünf Jahren. IRC Sec. 382 basiert weiterhin auf einem Verzinsungsmodell und sieht vor, dass der Verlustabzug eingeschränkt wird bzw. verloren geht, wenn die rechtliche Identität der verlustnutzenden und verlustverursachenden Gesellschaften besteht, indes – vergleichbar zu § 8c KStG – ein Anteilseignerwechsel stattfindet. Unabhängig von dem Fortbestand der rechtlichen Identität sieht IRC Sec. 382 (b) im Falle des schädlichen Anteilseignerwechsels zunächst eine jährliche Begrenzung des Verlustabzugs vor. Erst in einem zweiten Schritt gehen nach IRC Sec. 382 (c) sämtliche Verluste der Gesellschaft unter, wenn der Geschäftsbetrieb der Verlustgesellschaft nicht mindestens zwei Jahre nach dem Gesellschafterwechsel fortgeführt wird.

Die in § 8c KStG normierten Pauschalen gehen weit über die Grenzen, die eine Missbrauchsregelung einhalten muss. Allein Vereinfachungserwägungen dispensieren den Gesetzgeber grundsätzlich nicht von seiner Pflicht, schwerwiegende Nachteile von einzelnen Gruppen der Normadressaten abzuhalten. Der Vergleich mit der international als Vorbild geltenden US-amerikanischen Vorschrift stellt die Angemessenheit, dass die Verlustversagung durch ein einziges Tatbestandsmerkmal, namentlich das des rechtlichen Anteilseignerwechsels im Rahmen des § 8c KStG, ausgelöst wird, mehr als in Frage.

---

<sup>782</sup> *Bethmann/Mammen/Sassen*, DStR 2012, 1941 (1947).

**cc) Ergebnis**

Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich, dass eine Rechtfertigung der Regelung bei einer isolierten Würdigung als reine Fiskalzwecknorm aus Gründen der Steueraufkommenssicherung möglich erscheint. Diesem zunächst rein fiskalisch anmutenden Rechtfertigungsgrund ist aber unter der Berücksichtigung der Rechtsentwicklung der Norm eine über den Fiskalzweck hinausgehende Intention, namentlich die der Missbrauchsbe- kämpfung, zu entnehmen. Daher muss sich die Norm an der Vorausset- zung der Allgemeinwohldienlichkeit messen lassen.

Durch das dem § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG zugrundeliegende Rege- lungsziel, einen missbräuchlichen Handel mit Verlusten zu verhindern, wird der Wirtschaftsstandort Deutschland nur vordergründig geschützt. Die aus § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG resultierende Verlustabzugsbeschrän- kung führt vielmehr zu einem Rückgang der Standortattraktivität Deutsch- lands, so dass tendenziell kein volkswirtschaftlich positiver Effekt vorliegt. Das damit abzulehnende Gemeinwohlinteresse an der Regelung führt im Ergebnis dazu, dass die Durchbrechung des allgemeinen Gleichheits- grundsatzes auch nicht durch den mit § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG ver- folgten Zweck der Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt werden kann. Es ist festzuhalten, dass weder vor dem Hintergrund des Fiskal- noch des Missbrauchsvermeidungszwecks im Endeffekt überzeugende Gründe er- kennbar sind, die für eine Rechtfertigung der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 KStG dem Grunde nach streiten.

Die Überprüfung des § 8c Abs. 1 KStG am bereichsspezifischen Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG hat außerdem ergeben, dass zwar die Methode der Pauschalierung grundsätzlich zulässig, gar zur Bewältigung der Massen- fallverwaltung des Steuerrechts geboten ist, den Pauschalierungen in Hö- he von 25% bzw. 50% sowie von fünf Jahren jedoch insbesondere keine realitätsgerechten Grenzen zugrunde liegen, so dass die Norm auch nicht aus Vereinfachungszeckgründen der Höhe nach gerechtfertigt werden kann.

Sowohl die Verlustabzugsbeschränkung an sich als auch die Pauschalie- rung führen demnach zu einer nicht zu rechtfertigenden Durchbrechung

des allgemeinen Gleichheitssatzes in seinen bereichsspezifischen Ausprägungen des Leistungsfähigkeits- und des objektiven Nettoprinzips.

## 2. Folgerichtigkeit

Als weitere Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes kommt, in Anknüpfung an den formalen Ansatz zur Konturierung der Gleichheitsprüfung durch eine Sach- und Systemgerechtigkeit, das Gebot der Folgerichtigkeit in Betracht. Die legislatorische Freiheit wird, zumindest bei der Ausgestaltung des Gesetzes,<sup>783</sup> durch das Gebot der Folgerichtigkeit eingeschränkt. Dieses besagt, dass der Gesetzgeber verpflichtet ist, eine einmal getroffene Entscheidung bei der Einführung neuer Regelungen in das jeweilige Teilrechtsgebiet und in die Gesamtrechtsordnung einzufügen.<sup>784</sup> Trotz der bestehenden Bedenken gegen die Möglichkeit der Festsetzung eines ein Rechtsgebiet prägenden Systems, kann das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht als ein solches ausgemacht werden. Für das Steuerrecht enthält Art. 3 Abs. 1 GG demnach auch das Gebot der Folgerichtigkeit,<sup>785</sup> das Durchbrechungen nur durch sachgerechte Erwägungen von entsprechendem Gewicht rechtfertigt.<sup>786</sup> Kapitalgesellschaften werden grundsätzlich als eigenständige Steuersubjekte besteuert.<sup>787</sup> Alleiniges Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG ist der Anteilseignerwechsel. Die Veräußerung von Anteilen einzelner Anteilseigner kann eine negative Auswirkung, genauer die fehlende Möglichkeit der Verlustverrechnung mit Gewinnen in künftigen Perioden bei den verbleibenden Gesellschaftern, verursachen. Die Kapitalgesellschaft kann keinen Einfluss auf den An-

<sup>783</sup> Für eine darüber hinausgehende Geltung bei der Auswahl des Steuergegenstandes: *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 328 f.

<sup>784</sup> BVerfG vom 7.5.1968 - 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, S. 242 (S. 256); vom 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 (S. 271); vom 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (S. 136); 5.2.2002 - 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, S. 17 (S. 47); *Kirchhof*, HStR, Bd. V, § 118, Rdnr. 178; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 77.

<sup>785</sup> *Hüttemann*, DStJG 23 (2000), 127 (130); *Kirchhof*, HStR, Bd. V, § 118, Rdnr. 178; *ders.*, StuW 1985, 319 (321); *ders.*, StuW 2000, 316 (317 f.); *Lang*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 4, Rdnr. 77; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 327 ff.

<sup>786</sup> BVerfG vom 27.1.1965 - 1 BvR 213/58, u.a., BVerfGE 18, S. 315 (S. 334); vom 24.7.1968 - 1 BvR 537/65, BVerfGE 24, S. 75 (S. 100); vom 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, S. 103 (S. 115); vom 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 (S. 271).

<sup>787</sup> Siehe Teil 2, III., 1., c), bb).

teilseigner nehmen. Dieser sich allein auf Gesellschafterebene abspielende Vorgang des Anteilserwerbs wirkt sich aber auf die Steuerlast der gesamten Körperschaft aus.

Das Gebot der Folgerichtigkeit gilt zudem für das Trennungsprinzip. § 8c KStG behandelt Kapitalgesellschaften als transparent indem der Untergang des Verlustes der Gesellschaft allein an den schädlichen Beteiligungserwerb knüpft. Dies stellt einen Bruch innerhalb des Systems der Körperschaftsteuer dar. § 8c KStG verstößt so gegen das Trennungsprinzip und verletzt damit den Grundsatz der Folgerichtigkeit.<sup>788</sup>

### 3. Rechtsformneutralität

Die Forderung nach der Neutralität der Besteuerung ist primär von der Betriebswirtschaftslehre entwickelt worden.<sup>789</sup> Neutralität in diesem Sinne meint den ökonomischen Begriff der Entscheidungsneutralität und bedeutet grundsätzlich, dass bei der Ausübung oder Nichtausübung von Handlungsoptionen steuerliche Erwägungen keinen Ausschlag geben dürfen.<sup>790</sup> Einen Ausschnitt der Entscheidungsneutralität stellt die Wettbewerbsneutralität dar, die wiederum in der Rechtsformneutralität einen Ausdruck findet. Der Steuerpflichtige soll folglich insbesondere in der Wahl der Rechtsform, der Finanzierung und auch in der Verwendung der Verluste frei sein. Aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt sich die Notwendigkeit, Steuerpflichtige entsprechend ihrer individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern. Fraglich ist aber, ob es einen aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitbaren Verfassungsgrundsatz gibt, der die rechtsformneutrale Besteuerung fordert. Nachdem das Bundesverfassungsgericht zunächst keine grundsätzlichen Einwände gegen eine steuerliche Ausrichtung an der Rechtsform erhob<sup>791</sup> und die Rechtsformneutralität im Bereich des Umsatzsteuer-

---

<sup>788</sup> So auch *Hey*, BB 2007, 1303 (1306); *Wiese*, DStR 2007, 741 (744).

<sup>789</sup> *Rose*, in: FS Meyding, S. 238; *Wagner*, StuW 1992, 2 (3 ff.).

<sup>790</sup> *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, Vor § 1 KStG, Rdnr. 18; *Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (157); *dies.*, in: *Tipke/Lang*, 21. Aufl. 2013, § 18, Rdnr. 532; *Lang*, StuW 1990, 107 (115 f.).

<sup>791</sup> BVerfG vom 24.1.1962 - 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, S. 331 (S. 339), wo das BVerfG feststellt, dass Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften für die Besteuerung gewerblicher Einkünfte grundsätzlich ungleich sind.

rechts gefordert hat,<sup>792</sup> wird in neuerer Rechtsprechung ein aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitbares Gebot der Rechtsformneutralität ausdrücklich abgelehnt.<sup>793</sup> In der juristischen Literatur wird der ökonomische Gedanke der rechtsformneutralen Besteuerung, unter der Einschränkung, dass zwar keine Neutralität zumindest aber eine Berücksichtigung von Unterschieden erforderlich sei, aufgenommen und teilweise direkt aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet.<sup>794</sup> Unternehmen sollen, gemessen am Erfolg, gleich belastet werden. Dieses Gebot der Wettbewerbsneutralität werde wiederum durch das Gebot einer rechtsformneutralen Besteuerung konkretisiert.<sup>795</sup> Nach anderer Ansicht ist Art. 3 Abs. 1 GG insbesondere wegen des Dualismus der Einkunftsarten, der eine Gleichbehandlung der Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften nicht erlaube, kein Gebot der rechtsformneutralen Besteuerung zu entnehmen.<sup>796</sup> Unter der Berücksichtigung des eindeutigen Konzepts und der die verfassungsrechtliche Verankerung des Gebots der Rechtsformneutralität ablehnenden Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist festzustellen, dass die Rechtsformneutralität der Besteuerung ein wirtschaftliches, aber kein normatives Problem ist. Zwar stellt die Anknüpfung einer Vorschrift an die Rechtsform ein Indiz für einen Verstoß gegen die Verfassung dar, ein aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitbares Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität ergibt sich daraus jedoch nicht. Zudem soll § 8c KStG entgegen seines eindeutigen Wortlauts nach Tz. 1 des BMF-Schreibens vom 04.07.2008<sup>797</sup> nicht nur auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, sondern auch auf Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 KStG anzuwenden sein. Vor dem Hintergrund der Normenklarheit und Rechtssi-

---

<sup>792</sup> BVerfG vom 10.11.1999 - 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, S. 151 (S. 156 f.), sog. „Schwarzwaldklinikentscheidung“, in der das BVerfG feststellt, dass die Rechtsform in der eine Leistung von einem Unternehmen erbracht wird kein hinreichender Differenzierungsgrund für eine Umsatzsteuerbefreiung sei.

<sup>793</sup> BVerfG vom 21.6.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164 (S. 197).

<sup>794</sup> Hey, DStJG 24 (2001), 155 (170); dies, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 18, Rdnr. 532; Kirchhof, StuW 2002, 3 (11); Lang, StuW 1990, 107 (115 f.).

<sup>795</sup> Hey, DStJG 24 (2001), 155 (170); dies, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 18, Rdnr. 532.

<sup>796</sup> Birk, StuW 2000, 328 (333); Pelka, StuW 2000, 389 (398); Sieker, DStJG 25 (2002), 145 (152); Schön, StbJb 1998/99, 57 (64); Stolterfoht, in: FS Kruse, S. 491; Thiel, StbJb 2002/03, 27 (31 f.).

<sup>797</sup> Verlustbeschränkung von Körperschaften; Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG unter Berücksichtigung der Konzernklausel i.d.F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und der Stille-Reserven-Klausel i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010, IV C 2 - S 2745-a/09/10002 :004, BStBl. I 2008, 736.

cherheit sollte der Anwendungsbereich der Rechtsgrundlage indes nicht derart ausgeweitet werden und vielmehr eine am ausdrücklichen Wortlaut der Norm orientierte Anwendung – ausschließlich auf „Körperschaften“ – stattfinden.

#### 4. Verfassungskonforme Auslegung

Eine Korrektur der bisherigen Ergebnisse wäre möglich, sofern § 8c KStG im Einklang mit der Verfassung ausgelegt werden könnte. Eine verfassungskonforme Auslegung ist immer dann geboten, wenn bei der Auslegung einer Norm mehrere Interpretationen möglich sind, von denen nicht alle, aber zumindest eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt. Die verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenze aber dort, wo sie mit dem Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde.<sup>798</sup> Dieser Auslegungsansatz erweitert den klassischen Auslegungskanon nicht, sondern schränkt ihn durch den Ausschluss verfassungswidriger Normdeutungen ein.<sup>799</sup> Die vorstehenden Überlegungen lassen für eine mehrere Deutungen einer Norm voraussetzende verfassungskonforme Auslegung wegen des eindeutigen Ergebnisses indes kein Raum.

#### 5. Gestaltungsmöglichkeiten

In Erwartung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu der Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 KStG ist es den Betroffenen bis dahin zunächst nur möglich, sich auf diese Regelung einzustellen. Den aufgezeigten Verstößen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz und den damit verbundenen nachteiligen Auswirkungen kann – sofern erkannt – durch eigenes Verhalten begegnet werden. Die derzeit in der Praxis angewendeten, unumgänglichen gesellschaftsvertraglichen Lö-

---

<sup>798</sup> BVerfG vom 30.6.1964 - 1 BvL 16/62, u.a., BVerfGE 18, S. 97 (S. 111); vom 13.11.1979 - 1 BvL 24/77, u.a., BVerfGE 52, S. 357 (S. 368 f.); vom 22.10.1985 - 1 BvL 44/83, BVerfGE 71, S. 81 (S. 105); vom 14.12.1999 - 1 BvR 1327/98, BVerfGE 101, S. 312 (S. 329).

<sup>799</sup> BVerfG vom 8.3.1972 - 2 BvR 28/71, BVerfGE 32, S. 373 (S. 383); vom 15.10.1996 - 1 BvL 44/92, 1 BvL 48/92, BVerfGE 95, S. 64 (S. 93); *Jochum*, Grundfragen, 2012, S. 92.

sungen als Individualvereinbarung sind zwar praxistauglich ausgestaltet, vermögen indes nicht fundiert zu überzeugen. Das Steuerrecht verlässt sich insoweit auf zivilrechtliche Steuerungsformen. Das Problem der Fremdbestimmtheit ist aber dauerhaft nicht in Gesellschaftsverträgen oder Einbringungs- und Kaufverträgen anzugehen,<sup>800</sup> sondern vielmehr ist ein grundlegender Ausweg durch eine differenzierte normative Implikation zu suchen. Dem soll im Folgenden nachgegangen werden.

Ein Ausgleich der fremdbestimmten Steuerwirkungen lässt sich durch das Steuerrecht nicht erreichen. Durch die Fokussierung auf die eine fremdbestimmte Steuerwirkung auslösende Problematik des schädlichen Beteiligungserwerbs ist das Ziel vielmehr die Vermeidung des Entstehens einer fremdbestimmten Steuerwirkung. Dabei stehen sich auf Verursachungsebene die freie Disposition des Erwerbers und auf Auswirkungsebene die Sicherheit des Einbringenden gegenüber.

Im Ergebnis scheint es unerlässlich und ist einer der zentralen Vorschläge der Untersuchung, § 8c KStG wegen dessen derzeitigen Unzulänglichkeiten, insbesondere dem Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene, zu seinen Wurzeln zurückzuführen und durch Entschärfung wieder mehr als Missbrauchsvermeidungsnorm auszugestalten. Eine konkrete, realistische normative Implikation i.R.d. § 8c KStG muss im Ergebnis auf zwei Prinzipien aufbauen: Namentlich ist der Verlusterhalt auch bei Beteiligungserwerben zum Regelfall, die Verlustversagung indes zur Ausnahme zu statuieren.<sup>801</sup>

#### **a) Verlustverrechnungsgutscheine**

In Anlehnung an Reformierungsüberlegungen zu der Verlustabzugsbeschränkung der Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. ist an die Möglichkeit der handelbaren Verfügungsrechte über die festgestellten Verluste, sog. Verlustverrechnungsgutscheinen, zu denken.<sup>802</sup>

Idee dabei ist, dass der isolierte Erwerb des Verlustvorteils durch einen Erwerber, ohne dass dieser jegliche Risiken des Unternehmens tragen

---

<sup>800</sup> Diesen Ansatz verfolgend *Kläne*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, 2010, S. 184 ff.

<sup>801</sup> So im Ergebnis auch *Bethmann/Mammen/Sassen*, DStR 2012, 1941 (1947).

<sup>802</sup> *Schneider*, BB 1988, 1222; vgl. *Bethmann/Mammen/Sassen*, DStR 2012, 1941 (1945).

muss, ermöglicht wird. Dies solle zu einer besseren Allokation von Risikokapital führen.<sup>803</sup> Festgestellte Verluste würden so zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, womit erhebliche Risiken auf den Erwerber übergehen.<sup>804</sup> Indem Verluste dem Steuerpflichtigen zudem nicht nur verlorengelassen, sondern von Dritten genutzt werden dürfen stellen die Verlustverrechnungsgutscheine aber einen Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar<sup>805</sup> und bieten damit im Ergebnis keine Alternative.

### **b) Verzinsungsmodell**

Soweit ersichtlich hat der Bundesrat im Rahmen einer Stellungnahme zum JStG 2007 erstmals hinsichtlich der Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. ein Verzinsungsmodell angedacht, das die jährliche, um eine auf den Zinsanteil des Unternehmenswerts beschränkte Reduzierung der übernommenen Verluste vorsah.<sup>806</sup> Ein derart angestrebtes Verzinsungsmodell basiert auf der Idee, dass der Erwerber aus dem übernommenen Anteil einen Gewinn in Höhe der Verzinsung des Unternehmenswertes erwirtschaftet.<sup>807</sup>

Doch gestaltet sich dieses Modell nicht unumstritten. Es wird ins Feld geführt, dass sich ein solches Modell negativ auf investitionsintensive Start-up-Unternehmen auswirken könnte, sofern schon kurz nach dem Erwerb Gewinne entstehen, die mit einem großen Teil der Verluste nicht verrechnet werden dürfen<sup>808</sup> und sich eine solche Verlustverrechnungsbeschränkung negativ auf den Unternehmenswert insgesamt auswirkt, was auch die Übernahme- und Restrukturierungsbemühungen sanierungsbedürftiger Unternehmen konterkariert. Im Vergleich zu dem derzeitigen endgültigen Untergang der Verluste fallen diese Bedenken im Kern indes nicht derart ins Gewicht, dass dieses Modell nicht zumindest in Betracht gezogen werden sollte.

---

<sup>803</sup> *Schneider*, BB 1988, 1222 (1228 f.).

<sup>804</sup> *Schneider* selbst weist auf diese Praktikabilitätsproblematik hin. *Schneider*, BB 1988, 1222 (1229).

<sup>805</sup> *Bayer*, Verlustabzug bei Personen, 2009, S. 188.

<sup>806</sup> Vgl. BR-Drs. 622/06, S. 27 ff.

<sup>807</sup> Vgl. *Bethmann/Mammen/Sassen*, DStR 2012, 1941 (1946).

<sup>808</sup> *Pott/Wittkowski*, StuW 2009, 139 (142).

Angeknüpft werden kann dabei an die als Vorbild für Verlustabzugsbeschränkungsnormen geltende US-amerikanische IRC Sec. 382, die auf einem solchen Verzinsungsmodell beruht. IRC Sec. 382 sieht vor, dass der Verlustabzug eingeschränkt wird bzw. verloren geht, wenn die rechtliche Identität der verlustnutzenden und verlustverursachenden Gesellschaften besteht, indes – vergleichbar zu § 8c KStG – ein Anteilseignerwechsel stattfindet. IRC Sec. 382 bezieht sich auf Verluste aus gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten. Die Norm beschränkt die Verlustnutzung auf die einem schädlichen Beteiligungserwerb folgenden Jahre, wenn sich innerhalb von drei Jahren die Eigentümerstruktur im Ausmaß von mehr als 50 % des Stammkapitals verändert.

Das angedachte Verzinsungsmodell würde zu einer erweiterten Verlustnutzungsmöglichkeit führen und dabei den Missbrauch weiterhin vermeiden. Aus dem übertragenden Anteil würden Gewinne in Höhe der Verzinsung des Unternehmenswerts entstehen. Wenn sich die Anteilseignerstruktur zu mehr als 50% ändert – und diese Grenze ist zu fordern – hat dies lediglich eine Beschränkung der Verlustnutzung zur Folge. Damit würde dem Trennungsprinzip entsprochen. Die betragsmäßige Beschränkung der Verlustnutzung in den auf den Anteilserwerb folgenden Jahren würde zudem dazu führen, dass eine solche Norm wieder mehr dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG entspricht, da dem objektiven Nettoprinzip besser Rechnung getragen würde als im Rahmen der der aktuellen Norm.

### c) Fazit

Es bleibt, zu fordern, dass ein kompletter Verlustuntergang wie im US-amerikanischen Recht nur dann stattfinden sollte, wenn zusätzlich das sachliche Substrat verändert, also der Geschäftsbetrieb der übernommenen Gesellschaft nicht fortgeführt wird und im Ergebnis tatsächlich von einem Mantelkauf ausgegangen werden kann.<sup>809</sup> So würde § 8c Abs. 1 KStG wieder der bisherigen Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F., dessen entscheidendes Merkmal für die Nutzung von Verlustvorträgen die

---

<sup>809</sup> *Bethmann/Mammen/Sassen*, DStR 2012, 1941 (1947); *Schmitz*, DStZ 2011, 324 (330).

wirtschaftliche Identität war, angeglichen. Ein Verlust der wirtschaftlichen Identität wird nach IRC Sec. 382 erst ab einer Veränderungsquote von 50% angenommen. Übertragungen zwischen 25% und 50%, die im deutschen Recht bereits einen teilweisen Verlustuntergang zur Folge haben, werden als unschädlich angesehen. Neben der Forderung nach einer neuen Grenze von 50% sollte der Verlustuntergang zudem quotal ausgestaltet sein, was durch das Verzinsungsmodell erreicht würde.

Die erwerberbezogene Frist beginnt weiterhin mit dem ersten Erwerb für den jeweiligen Erwerber/Erwerberkreis. Für den Fristlauf ist dabei allein die Person des Übernehmenden von Bedeutung. Die Behaltefrist für schädliche Übertragungen liegt im US-amerikanischen Recht lediglich bei drei, anstelle von den in § 8c KStG vorgesehenen fünf Jahren. Als Zeitgrenze (wenn die Schädlichkeitsgrenze nicht schon mit einem Erwerbsvorgang überschritten wird) sind auch für die Neugestaltung des § 8c KStG drei Jahre zu fordern. Bisweilen ist eine Behaltefrist von „nur“ drei Jahren dem KStG fremd. Eine solche ist, neben fünf und sieben Jahren, im EStG und UmwStG bereits gebräuchlich. Auf den ersten Blick folgen die Fristen dabei keinerlei Systematik. Im EStG sind unterschiedliche Fristen von drei Jahren (z.B. § 16 Abs. 3 S. 3 EStG), fünf Jahren (z.B. § 6 Abs. 3 S. 2 2. Halbs. EStG) sowie von sieben Jahren (z.B. § 6 Abs. 5 S. 6 und § 16 Abs. 5 EStG) vorgesehen. Daher werden die unterschiedlichen Fristen auch als nicht praxisgerecht kritisiert.<sup>810</sup> Bei § 6 Abs. 5 EStG (drei Jahre) als auch bei § 6 Abs. 3 EStG (fünf Jahre) hängt die Behaltefrist jeweils von Einzelwirtschaftsgütern ab. Eine unterschiedliche Frist ist hier dennoch gerechtfertigt: Bei § 6 Abs. 3 EStG wird zunächst eine qualifizierte Sachgesamtheit übertragen, die selbst keiner Behaltefrist unterliegt. Allein die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern löst die Frist aus. Dahingegen werden bei § 6 Abs. 5 EStG die Wirtschaftsgüter weitergegeben, ohne beim bisherigen Steuerpflichtigen zu verbleiben. In Anlehnung an diese Differenzierung kann auch für § 8c Abs. 1 KStG eine Behaltefrist von 3 Jahren gefordert werden. Dessen Rechtsfolge knüpft an eine Beteiligungsübertragung an, ohne dass etwas beim Übertragenden verbleibt. Mit Blick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben könnte

---

<sup>810</sup> Crezelius, FR 2002, 805 (805); Reiß, BB 2001, 1225 (1228).

die für § 8c Abs. 1 KStG vorgeschlagene Frist von 3 Jahren vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung aber zu kurz sein. Dies zu entscheiden ist jedoch im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltung, ohne dass sich zwingende Gründe ergeben, die gegen die Fristlänge sprechen. Indes ergibt sich kein zwingender Grund, der entscheidend gegen eine Fristlänge von immerhin noch 3 Jahren spricht, die sich zudem im EStG und UmwStG bewährt hat. Entscheidender und auch – aufgrund der aufgezeigten Kollisionen mit dem Verfassungsrecht – für die deutsche Regelung zu fordernder Unterschied ist, dass die Übertragung stimmrechtsloser Anteile, die isolierte Übertragung von Stimmrechten oder „vergleichbare Sachverhalte“ keine Verlustabzugsbeschränkung zur Folge haben.<sup>811</sup> In Anlehnung daran sollte auch der deutsche Gesetzgeber auf das zudem äußerst weite, generalklauselartige Tatbestandsmerkmal des „vergleichbaren Sachverhalts“ vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit und des Bestimmtheitsgebots verzichten. Um den Anwendungsbereich der Rechtsgrundlage nicht auszuweiten ist weiterhin eine am ausdrücklichen Wortlaut der Norm orientierte Anwendung – ausschließlich auf „Körperschaften“ – zu fordern.

Auch rechtspolitisch würde die aufgezeigte Korrektur überzeugen. Eine solch umfassende materiell-rechtliche Lösung lässt im Vergleich zur derzeitigen zivilrechtlichen Korrektur eine allgemeingültige Rechtssicherheit entstehen, die weit über den Charakter einer bloß redaktionellen Anpassung hinausgehen muss. Die Risiken des Identifizierens und des dann sachgerechten Umgangs mit den fremdbestimmten Steuerwirkungen würde den Unternehmen durch die vorgeschlagene normative Lösung im Vergleich zur hergebrachten Praxis genommen werden. Der anlassbezogene Aufwand der Verwaltung dürfte zu den Vorteilen der einheitlichen, normativen Lösung in einem angemessenen Verhältnis stehen.

Vor dem Hintergrund der bestehenden Unsicherheiten sollte der Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG daher auf der Grundlage des Sinns und Zwecks der Vorschrift sowie der Intention des Gesetzgebers unter der typisierenden Fixierung der Durchschnittsnormalität wie folgt gefasst werden:

---

<sup>811</sup> *Frankus*, Verlustverrechnung, 2010, S. 215.

~~„Werden innerhalb von drei Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.“~~

Sowohl i.R.d. Besteuerung aus Gesellschafter-/Anteilseignerverhalten als auch i.R.d. Besteuerung aus Gesellschaftsverhalten knüpft der Steuergesetzgeber zahlreiche Privilegierungen an (zumindest) ähnliche Behalte-, Besteuerungs- und Nachversteuerungsfristen. Die dadurch entstehenden fremdbestimmten Ereignisse mit (negativer) steuerlicher Rückwirkung (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) sind ausgehend von den Ausführungen zu § 8c Abs. 1 KStG – unter Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Einzelnorm – zu korrigieren. Unter Anerkennung des den Behaltefristen überwiegend zugrunde liegenden Regelungszwecks der Missbrauchsvermeidung, ist das von dem Bundesrat im Rahmen einer Stellungnahme zum JStG 2007 vorgeschlagenen Verzinsungsmodells für Behaltefristregelungen zu verallgemeinern. Mittels eines relativ geringen Prozentsatzes von z.B. 10% der Verlustvorträge kann der Erwerber jährlich diese Verlustvorträge verrechnen. Die Verluste sind so gegebenenfalls erst nach dem Ablauf von mehreren Jahren verbraucht. Der Gefahr des Mantelkaufs könnte durch die so praktisch entstehende Behaltefrist entgegengewirkt werden.

Über die punktuelle Lösung der Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkungen i.R.d. § 8c Abs. 1 KStG und davon ausgehend i.R.d. Behaltfristen hinaus, ist an einen zielführenden, systematischen Umbruch hinsichtlich der Problematik der fremdbestimmten Steuerwirkungen zu denken. Wegen des identifizierten Strausses der fremdbestimmten Steuerwirkungen ist ein umfassender Lösungsansatz in Betracht zu ziehen. Zur Vermeidung der Verletzung des Trennungsprinzips ist dabei allen voran dem Individualsteuerprinzip entscheidende Bedeutung beizumessen. Nach §§ 3, 38 AO entsteht der Steueranspruch durch die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands. Aus verfassungsrechtlicher Sicht bedeutet dies grundsätzlich die Verwirklichung des Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen selbst, was eine eigene Handlung des Steuerpflichtigen impliziert. Um Verursachungs- und Auswirkungsebene i.R.d. fremdbestimmten Steuerwirkungen wieder zusammenzuführen ist eine umfassende systematische Reformierung aller identifizierten Normen zu fordern.

Ob die Voraussetzungen einer Besteuerung vorliegen, ist unter Beachtung des Individualsteuerprinzips von der jeweiligen Leistungsfähigkeit abhängig zu machen. Die Steuerlast ist, sofern kein Zurechnungsgrund besteht, bereits bei normativer Betrachtung grundsätzlich und insbesondere ohne die Notwendigkeit einer zivilrechtlichen Korrektur von dem Verursacher zu tragen. Damit würde die Verwirklichung des Steuertatbestands wieder vom Wissen und Wollen im Sinne eines Vorsatzes des Steuerpflichtigen abhängig. Die gesetzlich verankerte Zurechnung des Verhaltens eines Dritten darf den Steuertatbestand in den identifizierten Normen nicht verwirklichen. Dem Individualsteuerprinzip entsprechend ist die Verwirklichung des Steuertatbestands in eigener Person zu fordern.

Insgesamt, so bleibt festzuhalten, ist eine normative Bewältigung des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkung im Rahmen des § 8c Abs. 1 KStG möglich. Ausgehend von dem exemplarisch behandelten Beispiel des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG lassen sich im Hinblick auf die normative Implikation im Ergebnis erhebliche Reformmöglichkeiten für die aufgezeigten fremdbestimmten Steuerwirkungen konstatieren. Ausdruck des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist die steuerliche Nutzung von Aufwendungen auch über Veranlagungszeiträu-

me hinweg. Die ausstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsgemäßheit des § 8c KStG<sup>812</sup> kann in einer Gesamtschau den Wendepunkt zur Bewältigung des Auseinanderfallens von Verursachungs- und Auswirkungsebene markieren.

## 6. Ergebnis

Ohne den Anspruch zu erheben, ein lückenloses Gesamtsystem anzustreben, vielmehr ein offenes und bewegliches System im Blick, könnten nach diesem Vorbild die aufgezeigten Einzelnormen unter Beachtung ihrer spezifischen Besonderheiten weiterentwickelt und auf diese Weise nicht nur zu einem gerechteren Steuersystem, sondern auch der gebotenen Rechtssicherheit zur Durchsetzung verholfen werden. Im Zusammenhang mit dieser grundlegenden materiell-rechtlichen Umgestaltung können prozessrechtliche und verfahrensrechtliche Aspekte indes mangels diesbezüglicher Änderungen außer Acht bleiben. Einer verfahrens- oder prozessrechtlichen Änderung wegen der zu verändernden materiell-rechtlichen Situation bedarf es wegen der favorisierten Änderung des § 8c KStG daher vorliegend nicht. Der Gesetzgeber ist hinsichtlich der Auflösung des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkungen ein weiteres Mal herausgefordert. Die vorgeschlagene normative Lösung bedarf daher der Umsetzung, die sich auf dem Boden der zuvor vorgenommenen verfassungsrechtlichen Wertung auch problemlos in die Gesamtkonzeption des (Körperschaft-)Steuerrechts einfügen und sich auch als in der Praxis tragfähig darstellen wird.

### Teil 4 Schlussbetrachtungen

Die zentrale Frage dieser Arbeit: „Kann ein Drittverhalten eine Besteuerung verfassungsrechtlich legitimieren; ist eine fremdbestimmte Steuerwirkung also mit den Grundstrukturen des Steuerrechts vereinbar?“ kann am Ende der Untersuchung hinsichtlich der derzeitigen Ausgestaltung der fremdbestimmten Steuerwirkungen mit einem klaren „Nein“ beantwortet werden. Was legal ist, muss nicht gleich „gerecht“ sein.

---

<sup>812</sup> FG Hamburg vom 4.4.2011 - 2 K 33/10, EFG 2011, 1460; anhängiges Verfahren BVerfG - 2 BvL 6/11.

Der Begriff der fremdbestimmten Steuerwirkungen ist dadurch gekennzeichnet, dass er Wirkungen nicht etwa für den Handelnden, sondern vielmehr für einen Dritten zeitigt. Fremdbestimmte Steuerwirkungen liegen bei einem Auseinanderfallen von Verursachungs- und Auswirkungsebene vor. Die so konturierten fremdbestimmten Steuerwirkungen ließen die Erfassung des Geflechts der fremdbestimmten Steuerwirkungen und deren systematische Analyse zu. Die identifizierten fremdbestimmten Steuerwirkungen auf den Prüfstand gestellt, hat die Betrachtung neben der zunehmenden Bedeutung der Besteuerung von Drittverhalten gezeigt, dass einzelne Gesellschafter/Anteilseigner erheblichen Einfluss auf die individuelle Steuerbelastung aller Mitgesellschafter/Anteilseigner nehmen können. Besondere Aufmerksamkeit ist bei der Untersuchung der fremdbestimmten Steuerwirkungen stets dem Anknüpfungspunkt der Fremdbestimmung zu widmen. Die Betrachtung der Wirkungsrichtung hat dabei insbesondere gezeigt, dass Verursachungs- und Auswirkungsebene in den aufgezeigten Beispielen auseinanderfallen und eine unübersichtliche Streuung fremdbestimmter Steuerwirkungen im gesamten Steuerrecht existiert.

Ausgehend von der gesetzlichen Ausgestaltung der fremdbestimmten Steuerwirkungen hat sich nachweisen lassen, dass diese materiellrechtlich manifestiert sind. Die Feststellungen zu den einzelnen fremdbestimmten Steuerwirkungen lassen sich zumindest auf Ebene der einfachgesetzlichen Betrachtung aber nicht derart verallgemeinern, dass sich ein geschlossenes Gesamtkonzept ergeben würde. Ein Anhaltspunkt dafür, dass die einzelnen fremdbestimmten Steuerwirkungen einem wohlüberlegten Grundkonzept folgen, ist dem strukturierten Vergleich nicht zu entnehmen. Die im Rahmen der Betrachtung der Besteuerung aus Gesellschafter- und Anteilseignerverhalten aufgezeigten Beispiele verdeutlichen, dass sowohl bei Personen- als auch bei Kapitalgesellschaften insbesondere die Kategorien der Zinsschranke und der Behaltefristen von Relevanz sind. Das Abstellen auf die Beteiligungsquote zeigt, dass die Vorschriften bezüglich der Zinsschranke keineswegs dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerecht werden. Mit Blick auf die Frage nach dem charakteristischen Merkmal fremdbestimmter Steuerwirkungen im Rahmen der Behaltefristen belegt die Betrachtung von Veräußerungs-

bzw. Übertragungsvorgängen, dass die veräußernden bzw. übertragenden Mitunternehmer jeweils keinen Einfluss auf die nachfolgenden Vorgänge nehmen können.

Führt man sich dies vor Augen, ist damit insgesamt eine Besteuerung einer nicht beeinflussbaren Leistung zu konstatieren. Den referierten Fällen ist gemein, dass die Personengebundenheit der einzelnen Steuer wegen der Anknüpfung an objektive Merkmale das Prinzip der individuellen Leistungsfähigkeit zurück tritt. Der Steueranspruch entsteht einfachgesetzlich nach §§ 3, 38 AO und bedeutet grundsätzlich die Tatbestandsverwirklichung durch den Steuerpflichtigen selbst. Der gesetzliche Steuereingriff richtet sich nicht gegen die Person, die die abzuschöpfende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erwirtschaftet hat bzw. über diese verfügt. Wird auf die tatsächlichen Belastungswirkungen abgestellt, geraten die aufgezeigten Fälle insbesondere mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung in Konflikt, da die die Steuerpflicht begründenden Normen vorsehen, dass die Steuerlast nicht dem Individuum auferlegt wird, das über die entsprechende Leistungsfähigkeit verfügt.

Die Beispiele zeigen, dass es sich bei dem Phänomen der fremdbestimmten Steuerwirkungen um kein isoliertes Problem handelt. Auch der zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften gespannte Bogen konnte kein konkretes Regelungsgefüge nachweisen. Das Steuerrecht knüpft in vielfacher Hinsicht an das „Ausgangsindividuum“ an, obwohl die Untersuchung gezeigt hat, dass dieser Steuerpflichtige die Leistung nicht (mehr) in der Hand hält. Der Problematik wohnt auch eine rechtsdogmatische und rechtspolitische Dimension inne: Es geht um die Zulässigkeit und die Grenzen der Besteuerung aus Drittverhalten insgesamt.

Ferner war die verfassungsrechtliche Analyse Gegenstand der Untersuchung. Soweit das Verfassungsrecht zu betrachten war, ist die Frage nach der Zurechnung der Tatbestandsverwirklichung in den Vordergrund getreten. Ohne Zurechnungsgrund können dem Steuerpflichtigen weder das erwerbswirtschaftliche Handeln eines anderen noch die hieraus folgenden Einkünfte zugerechnet werden.<sup>813</sup> Auf dem Boden der systematischen Analyse hat sich gezeigt, dass die Verwirklichung des Steuertatbestands

---

<sup>813</sup> Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (9).

nicht vom Wissen und Wollen im Sinne eines Vorsatzes des Steuerpflichtigen abhängig ist. Ohne dass der Steuerpflichtige Vorgänge, die z.B. zu einem Zufallsgewinn oder zu durch die Einkünfteerzielung veranlasstem Aufwand führen, beeinflusst, gelten diese als steuerbar, also steuerlich relevant.<sup>814</sup> Erweitert man den Blick und betrachtet, dass es bei dem übertragenden Steuerpflichtigen an einem Anknüpfungspunkt gänzlich fehlen kann, wenn i.R.d. Behaltefristen der Empfänger das unentgeltlich übertragene Wirtschaftsgut später veräußert/entnimmt, zeigt sich, dass der übertragende Steuerpflichtige dabei weder den Sachverhalt der Veräußerung/Entnahme beherrscht, noch dass sich dieser Vorgang auf seine Leistungsfähigkeit auswirkt. Ob die Voraussetzungen einer Besteuerung vorliegen, kann unter konsequenter Beachtung des Individualsteuerprinzips nicht davon abhängig gemacht werden, wie der Empfänger mit dem übertragenen Wirtschaftsgut verfährt. Vielmehr sind Veräußerer und Empfänger auf ihre jeweilige individuelle Leistungsfähigkeit hin zu untersuchen. Aus verfassungsrechtlicher Sicht bestätigt die Betrachtung des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkungen den Befund, dass der Steuerpflichtige durch die gesetzlich verankerte Zurechnung des Verhaltens eines Dritten den Steuertatbestand nicht in eigener Person verwirklicht und es insoweit nicht dem Verfassungsrecht entspricht, dass durch die Betätigung einer anderen Person Besteuerungsfolgen ausgelöst werden. „Die Steuergesetze bestimmen, wer Steuerschuldner oder Gläubiger einer Steuervergütung ist.“ (§ 43 Abs. 1 Satz 1 AO). Steuerschuldner ist, wer eine Steuer schuldet, weil er (selbst oder durch Dritte) den Tatbestand verwirklicht hat, an den das Gesetz die Entstehung der Steuerschuld knüpft (vgl. § 38 AO).<sup>815</sup> Die steuerbegründende Zurechnung von Drittverhalten bedarf neben der gesetzlichen Regelung aber einer Rechtfertigung. Auch in dem letzten, die normative Implikation vorbereitenden Punkt – der verfassungsrechtlichen Wertung – mündet die Untersuchung in der verbleibenden Unschärfe der fremdbestimmten Steuerwirkungen und der damit einhergehenden fehlenden Rechtfertigungsmöglichkeit. Allein die Untersuchung der Struktur und der Systematik haben gezeigt, dass den Unbilligkeiten

---

<sup>814</sup> Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (10).

<sup>815</sup> Ratschow, in: Klein, 11. Aufl. 2012, § 43 AO, Rdnr. 2.

des Phänomens der fremdbestimmten Steuerwirkungen entgegenzuwirken ist. Die verfassungsrechtliche Einordnung und Wertung der Problematik hat insbesondere unter Berücksichtigung des Individualsteuerprinzips zudem die Notwendigkeit grundlegender materiell-rechtlicher Veränderungen deutlich werden lassen.

Über die reine Strukturierung und Analyse hinaus erwuchs, nicht zuletzt wegen der Unternehmensteuerreformen der vergangenen Jahre, welche zunehmend zu einkünftespezifischen Sonderregelungen geführt haben, die dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zuwiderlaufen und damit zugleich Gestaltungsmöglichkeiten für die Praxis eröffnen, die Notwendigkeit, die aufgezeigte Problematik zu bewältigen. Das Zivilrecht hält insoweit allerdings eine bloße Reaktion auf steuerrechtliche Unzulänglichkeiten bereit indem die (negativen) Auswirkungen vertraglich abgegolten werden. Eine hinreichende Behandlung des materiell-rechtlichen Problems, die diesem Abhilfe verschaffen würde, erfolgt dadurch indes nicht. Mit den Instrumenten des Zivilrechts lässt sich a priori den Besonderheiten, die sich aus den normativ angelegten fremdbestimmten Steuerwirkungen ergeben, aber nicht hinreichend Rechnung tragen. Nicht zuletzt, weil das Steuerrecht nahezu jede wirtschaftliche Betätigung beeinflusst,<sup>816</sup> kann der unbefriedigende Zustand, schlicht auf die zivilrechtliche Korrektur zu vertrauen, nicht befriedigen.

Will man der nur bedingt funktionierenden praktischen Bewältigung des Problems der fremdbestimmten Steuerwirkungen ein wissenschaftliches System zu Grunde legen, das verfassungsrechtlich fundiert die praktischen Unwägbarkeiten beseitigt, lässt sich der Versuch unternehmen, einfachgesetzliche Regelungen zu schaffen, welche die fremdbestimmten Steuerwirkungen nicht nur kompensieren, sondern – einen Schritt davor – gar nicht erst entstehen lassen. Über die Grenze der Normenkosmetik hinaus ist daher eine (steuer)gesetzesdirigierte Lösung angezeigt: Beispielhaft für § 8c KStG wurde eine materiell-rechtliche Neuorientierung aufgezeigt, die in ein ausgewogenes System einzubetten ist. Änderte man den Wortlaut des § 8c KStG in der Weise, dass die Norm zukünftig andere Grenzen ziehen würde, „vergleichbare Sachverhalte“ nicht erfassen würde

---

<sup>816</sup> Lang, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 1, Rdnr.1.

und dass die Übertragung stimmrechtsloser Anteile und auch die isolierte Übertragung von Stimmrechten keine Verlustabzugsbeschränkung zur Folge hätte, entfielen die nach dem derzeitigen Wortlaut von § 8c KStG vorgesehene fremdbestimmte Steuerwirkung. Konsequenter ist indes eine Abkehr von der derzeitigen Ausgestaltung der Norm. In Anlehnung an die US-amerikanische Verlustabzugsbeschränkungsnormen IRC Sec. 382 ist ein Verzinsungsmodell, das die jährliche, um eine auf den Zinsanteil des Unternehmenswerts beschränkte Reduzierung der übernommenen Verluste, zu fordern.

Der Gesetzgeber ist vor dem Hintergrund der individuellen Zuordnung von Einkünften und Bemessungsgrundlagen einerseits dazu berufen festzulegen, was er besteuert, andererseits aber auch, wen er besteuert.<sup>817</sup> Die Systembildung fortsetzend wäre damit eine die Lebenswirklichkeit abbildende normative Regelung gefunden. Das für die Neuregelung des § 8c Abs. 1 KStG zu fordernde Verzinsungsmodell ist für Behaltfristregelungen zu verallgemeinern. Für die weiteren identifizierten fremdbestimmten Steuerwirkungen ist unter Beachtung des Individualsteuerprinzips eine konsequente Konzentration auf die jeweilige Leistungsfähigkeit zu fordern. Die Steuerlast ist grundsätzlich von dem Verursacher zu tragen.

Diese normative Implikation kann eine nachhaltige und grundlegende Lösung des Problems der fremdbestimmten Steuerwirkungen darstellen.

Ungeachtet der unbewältigten Problematik hinsichtlich einer nachhaltigen Lösung, steht am Ende der Arbeit ein klarer Auftrag an den Gesetzgeber, Handeln und Verantwortung normativ zu vereinen, indem Auswirkungen konzentriert werden. „Die Steuer ist heute unentbehrliches Finanzierungsmittel des Staates und damit ebenso gerechtfertigt wie er selbst.“<sup>818</sup>

Diese These bedarf für solche durch fremdbestimmte Steuerwirkungen erlangten Steuern insofern einer Korrektur, als diese nicht zu rechtfertigen sind. Dem Gespenst der fremdbestimmten Steuerwirkungen ist mit mehr Verursachungsgerechtigkeit zu begegnen.

---

<sup>817</sup> Hey, in: Schön/Osterloh-Konrad, 1 (5).

<sup>818</sup> Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, S. 1092.