David Dell
Neuer Weg 1
57645 Nister

Matr.-Nr.: 2822531

Magisterarbeit

Thema: **Besteuerung von Unternehmensgewinnen nach deutschem und europäischem Recht**

Betreuer: Prof. Dr. Dr. h.c. Werner F. Ebke, LL.M.

Ruprecht-Karls Universität Heidelberg

Legum Magister Unternehmensrestrukturierung (LL.M. corp. restruc.)

Inhalt

Abkürzungen ..... **ii**
Literatur ..... **iii**
A) Einleitung **1**
I) Problemstellung 1
II) Gang der Untersuchung 2
B) Grundprinzipien der Besteuerung **3**
I) Der Finanzbedarf des Staates 3
II) Die Einnahmequellen des Staates 4
III) Die Steuer als notwendige Allgemeinlast 5
IV) Zwischenergebnis 7
C) Kodifizierung des Steuerrechts in Deutschland **7**
I) Verfassungsrechtliche Bahnen 7
1) Übermaßverbot 8
2) Steuerfreiheit des Existenzminimums 8
3) Steuergerechtigkeit 9
II) Steuergesetzgebung 10
1) Abgabenordnung und Einzelsteuergesetze 10
2) Die Grundsystematik der Steuergesetzgebung 11
3) Direkte Steuern am Beispiel der Einkommensteuer 12
4) Indirekte Steuern am Beispiel der Umsatzsteuer 15
III) Zwischenergebnis 16
D) Einfluss des Europäischen Binnenmarktes **17**
I) Völkerrechtliches Primärrecht und Harmonisierungsakte 17
1) Harmonisierung der indirekten Steuern 18
2) Harmonisierung der direkten Steuern 19
II) Harmonisierung durch Rechtsprechung 20
III) Zwischenergebnis 21
E) Das Unternehmen als Steuersubjekt **21**
I) Definition des Unternehmens 21
II) Dualismus der Steuersubjekte 23
1) Besteuerung der Unternehmerschaft oder der Personengesellschaft 24
2) Die Besteuerung der Körperschaft 26
III) Die Unternehmensgruppe als Steuersubjekt 26
IV) Maxime der Rechtsformneutralität 28
V) Sinnhaftigkeit der Betrachtung des Unternehmens als Steuersubjekt 30
VI) Zwischenergebnis 31
F) Der Unternehmensgewinn als Steuerobjekt **31**
I) Definition des Gewinnbegriffs 31
II) Zwischenergebnis 34
G) Europarechtlicher Widerspruch in der Steuersystematik **34**
I) Die Staatsgrenze als Grenze des Unternehmens 34
II) Doppelbesteuerungsverbot 35
1) Beispiel: Verrechnungspreiskorrektur 36
2) Beispiel: Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften 37
III) Zwischenergebnis 38
H) Fazit und Ausblick **39**

Abkürzungen

ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vetrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
f.	folgende
ff.	fortfolgende
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
InsO	Insolvenzordnung
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
Kap. & Co. KG	Kommanditgesellschaft mit Komplementär in Form einer Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftssteuergesetz
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Rn.	Randnummer
S.	Seite
s.g.	so genannt
s.o.	siehe oben
SGB I	Sozialgesetzbuch I
u.a.	unter anderem
UStG	Umsatzsteuergesetz

Literatur

Beiser, Reinhold Verrechnungspreise im Gemeinschaftsrecht IStR 2008, 587-591

Borgschmidt, Kirsten Leitgedanken der EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten in Steuerfällen - eine Bestandsaufnahme, IStR 2007, 802-809

Campos Nave, José Das Ende der gegenwärtigen Wegzugsbesteuerung - Der zweite Blick auf Cartesio, BB 2009, 870-872

Goette, Wulf/Habersack, Mathias Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, Bd. 5, 3. Aufl., München 2010

Kellersmann, Dietrich/Treisch, Corinna Europäische Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden 2002

Kirchhof, Paul Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000

Kirchhof, Paul/Isensee Josef (Hrsg.) Handbuch des Staatsrechts, Bd. 5, 2. Aufl., Heidelberg 2000

Klein, Franz (Hrsg.) AO Abgabenordnung (Kommentar), 9. Aufl., München 2006

Koller, Ingo/Roth, Wulf-Hennig/Morck, Winfried (Hrsg.) Handelsgesetzbuch (Kommentar), 6. Aufl., München 2007

Maunz, Theodor (Hrsg.) Maunz/Dürig, Grundgesetz (Kommentar), 57. Aufl., München 2010

Mill, John Principles of Political Economy, New York 1885, verfügbar unter: http://malagigi.cddc.vt.edu/gutenberg/3/0/1/0/30107/30107-pdf.pdf

Ricardo, David On the Principles of Political Economy and Taxation, 3. Aufl., London 1821, verfügbar unter:
http://books.google.de/books?id=iUUJAAAAQAAJ

Scheffler, Wolfram Besteuerung von Unternehmen I – Ertrag- Substanz- und Verkehrssteuern, 11. Aufl., Nürnberg 2009

Smith, Adam Der Wohlstand der Nationen, Edition Zweitausendeins-Verlag, Frankfurt am Main 2009

***Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.)* Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010**

Wagner, Wilfried (Hrsg.) Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz (Kommentar), 62. Aufl., München 2010

A) Einleitung

Der Materie des Steuerrechts kann man sich auf verschiedenstem Wege nähern. Man muss es jedoch, weil die Besteuerung eine zentrale Aufgabe des Rechtsstaates ist. Jeder Einzelne kommt mit der Steuerpflicht in Berührung, genießt aber auch zugleich die Vorzüge einer durch Steuern getragenen Gemeinschaft. Doch Steuerrecht kann kein willkürliches Dogma sein, dem sich der Bürger plötzlich gegenüber sieht. Die Besteuerung muss vielmehr eine sozialvertragliche Einigung der vielen Individuen sein, die den Staat konstituieren. Das Steuerrecht wurde über Jahrhunderte von Menschen entwickelt, war einer Evolution unterzogen. Ihm sollte folglich ein System, eine grundlegende Ordnung zugrunde liegen, die in den Steuergesetzen ihren Ausdruck findet.

Auch Unternehmen sind in Deutschland der Besteuerung unterworfen, aber sie genießen auch die Rechte einer übergeordneten Instanz, der Europäischen Union. Wenn man nach dem deutschen und europäischen Recht der Besteuerung von Unternehmensgewinnen fragt, fragt man also nach dem zugrundeliegenden System. Man fragt nach dem deutschen Steuersystem im Allgemeinen und im Besonderen bezogen auf *das Unternehmen* und *seine Gewinne*. Beides sind sehr unscharfe Begriffe, die zuerst definiert und eingeordnet werden müssen. Man fragt nach dem System *Europäische Union* und außerdem nach der Beziehung in der die beiden Systeme stehen. Hat man diese Fragen beantwortet, ist auch der spezifische Sachverhalt einfach zu greifen. Will man zwei Normenkomplexe miteinander vergleichen, bzw. sie überlagern um etwaige Kollisionen aufzudecken, gelingt dies durch am besten eine solche Gegenüberstellung. Eine Gegenüberstellung des historisch gewachsenen deutschen Steuersystems mit den Zielen eines neuen, übergeordneten Systems. Genau dies soll in dieser Arbeit versucht werden.

I) Problemstellung

In dieser Arbeit soll der Frage nachgegangen werden, welcher Systematik das deutsche Steuerrecht folgt, wie sich Unternehmensgewinne unter diese Systematik subsummieren lassen und wie sich dieses System letztlich in das Recht und die Bestrebungen der europäischen Union einfügt.

II) Gang der Untersuchung

Um die Fragestellung zu beantworten, wird diese in der Arbeit in sechs Unterfragen aufgeteilt, die in den einzelnen Teilen abgehandelt werden.

Teil B: Hat der Staat das Recht oder möglicherweise die Pflicht Steuern zu erheben? – Die positive Beantwortung ist Voraussetzung für ein kohärentes Steuersystem und gibt erste Aufschlüsse über die Grundprinzipien, an der sich eine gerechte Besteuerung messen lassen muss.

Teil C: Was sind die gesetzlichen Grundlagen der Besteuerung? – Es gibt kein Rechtsystem ohne Gesetze, die es konstituieren. Die Steuerrechtssystematik muss also gesetzlich normiert sein, idealerweise bereits in der Verfassung. In diesem Kapitel soll also das Normengeflecht der deutschen Steuergesetzgebung vorgestellt und geordnet werden.

Teil D: Was sind die Ziele der Europäischen Union und wie wirkt sie bisher auf die deutsche Steuergesetzgebung ein? – In diesem Teil soll die Instanz der Europäischen Union und ihre Wirkungsweise vorgestellt werden. Teil G baut anschließend auf diesen Teil auf.

Teil E: Warum ist ein Unternehmen zur Steuerzahlung verpflichtet? – In diesem Teil wird die bisherige Grundsystematik durch Einfügen das Unternehmen spezifisch erweitert.

Teil F: Warum ist der Gewinn eines Unternehmens Grundlage der Steuerlast? – Genau wie im vorherigen Teil, sollen nun Gewinne des Unternehmens in das System eingeordnet werden.

Teil G: Kollidiert das nationale Steuersystem mit dem Gemeinschaftsrecht? – Die Beantwortung dieser, im Bezug zu Teil D stehende, Frage soll letztendlich Aufschluss geben ob und wie das deutsche Steuersystem und die Bestrebungen der EU koexistieren oder kollidieren.

Im Fazit soll die Ausgangsfragestellung beantwortet werden und ein Ausblick auf die sich aus den Ergebnissen möglicherweise ergebenden, zukünftigen Entwicklungen getätigt werden.

Am Anfang eines jeden Rechtssystems steht die Frage, was überhaupt zu regeln ist und warum. Darum muss auch diese Arbeit auf der leeren Fläche, mit der Idee der Steuer beginnen.

B) Grundprinzipien der Besteuerung

I) Der Finanzbedarf des Staates

Der Staat bietet dem Bürger Schutz, Infrastruktur und vor allem Rechtsinstitutionen, die ihn in die Lage versetzen, von den Vorzügen der Arbeitsteilung durch die Nutzung eines Marktes zu profitieren. Ohne Arbeitsteilung müsste jeder Bürger sein Überleben selbst bestreiten und Nahrung, Kleidung und Schutz vor Witterung und anderer Gefahr durch seine eigene (direkte) Arbeitskraft schaffen, sei er nun zu dieser oder jener Tätigkeit besonders talentiert oder nicht[1]. Der demokratische Staat ist jedoch durch seine Bürger beauftragt, Rahmenbedingungen für die Konzentration jedes Bürgers auf seine Talente zu schaffen und deren Austausch zu gewährleisten, um so den Wohlstand aller zu steigern[2] .

Hierzu gehört ein eindeutiges Schuldrecht, um gegenseitige Leistungen verabreden zu können und Institutionen, um diese im Zweifel durch Rückgriff auf die Staatsgewalt einfordern zu können. Durch polizeilichen Schutz gegen akute Gefahren wird der Bürger erst in die Lage versetzt, frei zu handeln, da er sich nicht um seine Unversehrtheit sorgen muss. Aber auch Bildung, die eine gleiche Ausgangsbasis schafft auf der Talente entwickelt werden können und die den Bürger in die Lage versetzt, mündig am Markt teilzunehmen, ist eine essenzielle Staatsaufgabe. Die Liste der öffentlichen Anstalten, die dem Wohle des gesamten Volkes dienen, aber „deren Gründung und Erhaltung mithin von keinem einzelnen [..] erwartet werden darf“ [3] lässt sich beliebig fortführen.

Zu diesen Leistungen, die für die Sicherung der Leistungsfähigkeit des Einzelnen im Sinne der Gesamtwohlfahrt unerlässlich sind, stoßen außerdem noch solche, die aus dem allgemeinen Humanismus herrühren. Kein Bürger kann mit gutem Gewissen ein glückliches Leben führen, wenn in seiner Umgebung Menschen

---

[1] *A. Smith,* Wohlstand der Nationen, S. 63
[2] Siehe Vorzüge des Handels nach *D. Ricardo,* Political Economy, S. 131 ff.. Diese gelten auf nationalem wie internationalem Gebiet, S. 138
[3] *A. Smith,* Wohlstand der Nationen, S. 814

verhungern oder von Armut erdrückt werden, weil sie durch unglückliche und unverschuldete Lebensumstände getroffen wurden. Statt individueller, schwer koordinierbarer und damit ineffizienter Mildtätigkeit wird dem Staat also zusätzlich die Aufgabe übertragen, sich um das Wohl der Benachteiligten zu sorgen.

All diese Leistungen des Staates müssen durch die Arbeitsleistung seiner Bürger direkt (als Beamte) oder indirekt (durch Warenlieferungen oder Dienstleistungen) erbracht werden. Der Staat greift hierzu ebenfalls auf den Markt zurück und benötigt folglich Finanzmittel, um ein Entgelt für die Leistungen seiner Bediensteten und Lieferanten zahlen zu können. Es sind nun verschiedene Einnahmequellen denkbar mit denen der Staat seinen Finanzbedarf bestreiten kann.

II) Die Einnahmequellen des Staates

Die erste Möglichkeit bilden Einnahmen aus staatseigenem Kapital oder Grundbesitz zu ziehen, also aus dessen kapitalistischer Nutzung in Form von Anlage oder Pacht[4]. Während zu Zeiten Adam Smiths – es existieren Fürstentümer und Königreiche mit beträchtlichem Besitz – oder in kommunistischen Staaten – sie verfügen über großes staatseigenes Kapital – diese Einnahmequelle von großer Bedeutung war, kann dies in modernen freiheitlich marktwirtschaftlich orientierten Staaten nicht mehr der Fall sein. Vielmehr wird vom Staat geradezu verlangt, sich in so geringem Maße wie möglich als aktiver Marktteilnehmer zu engagieren. Die kapitalistische Aktivität des deutschen Staates sollte sich heute auf Vermögensrelikte wie Beteiligungen an Post und Bahn beschränken. Allerdings lässt sich gerade jetzt im Zusammenhang mit der internationalen Finanzkrise eine zunehmende Aktivität des Staates im Finanzsektor feststellen. Durch Garantievergaben und Eigenkapitalbeteiligungen hat sich der Staat zur Stabilisierung der Finanzwirtschaft als Akteur in den Finanzmarkt eingebracht und sich möglicherweise sogar Einkommensquellen erschlossen[5]. Dennoch spielen solche Quellen im Gesamthaushalt eine sehr untergeordnete Rolle [6].

Die zweite Möglichkeit bilden Gebühren als direktes Entgelt für die Inanspruchnahme von Staatsleistungen. So zum Beispiel Studiengebühren, Autobahnmaut

---

[4] *A. Smith*, Wohlstand der Nationen, S. 909

[5] So werden Garantievergaben mit 1,5% p.a. entgolten und die Bundesrepublik hält mittlerweile beträchtliche Anteile an privaten Banken (z.B. Commerzbank u. Hypo Real Estate)

[6] Einnahmen aus Krediten EUR 18,5 Mrd. von EUR 290 Mrd. Gesamteinnahmen 2008 http://www.bundesfinanzministerium.de/bundeshaushalt2009/pdf/vsp_2.pdf

oder Verfahrenskosten vor Gericht. Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob die Leistung, für die Gebühren erhoben werden überhaupt zwangsläufig durch den Staat zu erbringen ist. Schließlich ließe sich – wird ohnehin ein individuelles Entgelt gezahlt – diese Leistung auch auf dem freien Markt einkaufen. Die Vorzüge wären ein Wettstreit der Anbieter, der dazu jeden zwingt, eine möglichst gute Leistung zu erbringen. Im Gegensatz zum Monopol, in dem der Nachfrager auf die freiwillige Neigung des Anbieters zu guter Leistung ausgeliefert ist. Der Nachteil besteht darin, dass diejenigen Nachfrager, die nicht in der Lage sind das nötige Entgelt zu erbringen, von der Leistung ausgeschlossen werden. Bei einer Leistung, die monopolistisch vom Staat erbracht wird, aber dennoch mit individuellen Gebühren belegt ist, werden unglücklicherweise beide Nachteile miteinander verknüpft. Folglich sollte zuerst Einigkeit bestehen, ob die jeweilige Leistung nicht durch den freien Markt erbracht werden kann und die Allgemeinheit in solchem Maß von ihr profitiert, dass nicht auf sie verzichtet werden kann. Kommt man zu diesem Schluss, sollte die Leistung allerdings auch allen ohne direkte Gebühr zur Verfügung stehen und deren Kosten auf die Allgemeinheit abgewälzt werden. Die einzige Rechtfertigung einer Gebühr kann also nur der Zweck einer Disziplinierung der Nachfrager sein, in dem Sinne, als dem Leistungsempfänger ein gewisses Entgelt auferlegt wird. Auf diese Weise wird er zu der Überlegung gezwungen, ob er dieser Leistung wirklich bedarf oder ob er sie nur nachfragt, weil sie kostenlos angeboten wird. Als Disziplinierungsmittel können Gebühren und Abgaben jedoch keine Grundlage der Staatsfinanzierung schaffen.

III) Die Steuer als notwendige Allgemeinlast

Es verbleibt also nur die Möglichkeit, die nötigen Staatseinnahmen aus dem Privateinkommen aller Bürger zu ziehen – die dieses unter „dem Schutze des Staates genießen“[7] – ohne, dass sie für die einzelne Zahlung eine spezifisch identifizierbare Gegenleistung erhalten. Das Ergebnis ist die Steuer. Steuern können aus drei Quellen des Privateinkommens geschöpft werden: Der Bodenrente, dem Kapitalgewinn oder dem Arbeitslohn[8]. Adam Smith formulierte bereits 1776 vier s.g. fundamentale Grundprinzipien[9], die nach wie vor ein gerechtes und effizientes Steuersystem ausmachen und – wie sich zeigen wird – auch Niederschlag in der

[7] *A. Smith*, Wohlstand der Nationen, S. 918
[8] *A. Smith*, Wohlstand der Nationen, S. 917
[9] *J. Mill*, Principles of Political Economy, S. 619

Gesetzgebung gefunden haben. (I) Die Steuer muss im Verhältnis zum Einkommen erhoben werden; (II) sie muss eindeutig bestimmt sein und darf nicht willkürlich festgesetzt werden; (III) der Zeitpunkt der Steuererhebung muss so festgelegt sein, dass sie für den Steuerpflichtigen am bequemsten zu leisten ist, also mit anderen Transaktionen zusammenfällt und (IV) die Steuer soll so gestaltet sein, dass sie auf Seiten des Staates möglichst geringen Erhebungsaufwand verursacht.[10] Während die Grundsätze drei und vier auf das Verfahren der Steuererhebung abzielen und in der Bundesrepublik Deutschland zuweilen „aus dem Auge verloren“[11] wurden, bilden die Grundsätze der Leistungsfähigkeit (I) und Steuerbestimmtheit (II) die wichtigsten Grundpfeiler des Steuerrechts.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip findet sich bereits 1789 ausdrücklich in der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte. So heißt es in Art. 12: „Für die Unterhaltung der öffentlichen Gewalt und für die Verwaltungsausgaben ist eine allgemeine Abgabe unerlässlich; sie muss auf alle Bürger, nach Maßgabe ihrer Möglichkeiten, gleichmäßig verteilt werden“[12]. Auch in Deutschland wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip 1919 Verfassungsnorm. In Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung liest sich: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei“[13]. Mittlerweile ist das Leistungsfähigkeitsprinzip international anerkanntes Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung[14].

Wie bereits 1848 von John Mill herausgearbeitet, ist das Prinzip der Leistungsfähigkeit jedoch nicht auf das s.g. Äquivalenzprinzip zu reduzieren. Dieses sieht die Steuer als direktes Äquivalent der abstrakt vom Staat bezogenen Leistung, also als Gegenleistung des Bürgers zu seinem direkten eigenen Wohl an. Beispielsweise weil dessen Schutzbedarf mit der Größe seines Landbesitzes steigt. Vielmehr schreibt das Leistungsfähigkeitsprinzip aber eine Gleichheit des Opfers („sacrifice“), der Last („burdon“) oder des Beitrages („contribution“) jedes einzelnen vor[15]. Jedoch nähern sich im Idealzustand Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip an, besonders, wenn das Äquivalenzprinzip als Nutzenprinzip verstanden

---

[10] *A. Smith*, Wohlstand der Nationen, S. 918 - 919
[11] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 8 Rn.3
[12] http://www.diplomatie.gouv.fr/de/frankreich_3/frankreich-entdecken_244/die-symbole-der-franzosischen-republik_260/erklarung-der-menschen-und-burgerrechte_151.html
[13] Reichsgesetzblatt 1919, Nr. 152, S. 1383
[14] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 83
[15] *J. Mill*, Principles of Political Economy, S. 622

wird. Die Last wird letztendlich durch den sie überwiegenden Nutzen, den der Steuerzahler aus der steuerfinanzierten Gemeinschaft zieht, gerechtfertigt[16].

IV) Zwischenergebnis

Es lässt sich festhalten, dass Steuern ein Produkt des Grundkonsenses menschlichen Zusammenlebens sind und gerechtfertigt, solange sie sich an bestimmten Grundwerten orientieren, namentlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Es folgt die Frage, wie die Kodifizierung der Besteuerung im deutschen Recht ausgestaltet ist.

C) Kodifizierung des Steuerrechts in Deutschland

I) Verfassungsrechtliche Bahnen

Man ist geneigt, mit der Suche nach der Kodifizierung der Besteuerung in Deutschland bei der Verfassung zu beginnen, an die der Staat bei all seinen Handlungen gebunden ist. Im Grundgesetz finden sich schnell steuerspezifische Regelungen, allerdings dienen diese auf den zweiten Blick nur zur Organisation des Finanzwesens. In Art. 104a-108 GG (Finanzverfassung) sind die Zuständigkeiten (Steuerhoheiten) und die Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländern geregelt, sie geben jedoch wenig Aufschluss über die Pflicht zur Zahlung (Schuldnerseite) oder einen Anhaltspunkt darüber, welche Steuern tatsächlich erhoben werden dürfen. Der Katalog des Art. 106 GG beschreibt lediglich Gruppen, unter die sich die – von den durch Art. 105 GG ermächtigten Körperschaften erschaffenen – Steuern subsummieren lassen müssen[17] , um deren Substrat verteilen zu können. Demnach können ohne Verfassungsänderung zumindest nur solche Steuern erhoben werden, die unter einen Typ des Katalogs des Art. 106 fallen[18]. Spezifische, den Steuerschuldner betreffende Normen, sucht man im Grundgesetz jedoch vergeblich. Sie müssen also aus allgemeineren Normen der Verfassung abgeleitet werden.

---

[16] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 86
[17] Maunz/Dürig GG/*Maunz*, Art. 105 Rn. 46
[18] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 3 Rn. 5

1) Übermaßverbot

Das Privateigentum ist in Deutschland verfassungsmäßig geschützt. Steuern greifen jedoch in dieses Eigentum ein, folglich muss dem Eigentumsrecht des Art. 14 GG bei der Besteuerung Bedeutung zukommen. Andererseits verhilft die Institution Staat dem Bürger überhaupt erst dazu, Vermögen aufzubauen. Aus Art. 14 I 2 GG lässt sich ableiten, dass eine Besteuerung als „Schranke des Eigentums" zugelassen ist, sofern sie nach Abs. 2 „dem Wohle der Allgemeinheit dien~~en~~[t]" [19]. Für Eigentumsschranken existiert ein Gesetzesvorbehalt, was dem Ideal der Steuerbestimmtheit (s.o. II) entspricht. Der Bürger hat sich also damit abzufinden, dass der Staat Steuern erhebt, sofern diese durch Gesetz bestimmt sind, da sein Vermögen anteilig auf die Institution Staat zurückgeht und er folglich verpflichtet ist, den Finanzbedarf der Gemeinschaft anteilig zu decken. Sein restliches Vermögen ist jedoch vor einem Eingriff geschützt[20]. Weiterhin können Steuern in die Möglichkeit eines Bürgers eingreifen einen bestimmten Beruf auszuüben, besonders in seine Freiheit zur unternehmerischen Tätigkeit. Diese Rechte werden ihm durch Art. 12 I GG garantiert. Aus der Kombination des Art. 12 I u. 14 I GG ergibt sich also ein besonderes Übermaßverbot. Neben der Vorgabe der klassischen Zweck-Mittel-Relation im Rahmen des Steuerverfahrens[21], schützt es auch vor Erdrosselungssteuern, die eine freie Berufsausübung verhindern würden. Grundsätzlich hat der Staat hat bei der Besteuerung zu verhindern, dass „die Steuerpflicht den Pflichtigen nicht übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigt"[22].

2) Steuerfreiheit des Existenzminimums

Es ist Staatsziel der Bundesrepublik, für eine gerechte Sozialordnung zu sorgen. Dieses Sozialstaatsprinzip ergibt sich aus Art. 20 I und 28 I 1 GG. Die Möglichkeit zu einer menschenwürdigen Existenz ist in der Bunderepublik für jeden garantiert. Daraus ergibt sich die Aufgabe des Staates, das sozial-kulturelle Existenzminimum[23] zu sichern. Er ist überdies verpflichtet, dieses Existenzminimum

---

[19] als Direktive an den Gesetzgeber zu verstehen. Maunz/Dürig GG/*Papier* Art. 14 Rn. 306

[20] „Obergrenze der Gesamtsteuerbelastung in der Nähe der hälftigen Teilung". *P. Kirchhof* Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 51

[21] Hierzu *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 209

[22] BVerfGE 93, 121, S. 154. Gleiche Formulierung: BVerfGE 14, 221, S. 241; 82, 159, S. 190

[23] Nicht nur bloßes Überleben, sondern auch die Möglichkeit zur „Teilnahme am Leben in der Gemeinschaft" § 9 SGB I

durch Sozialhilfe zu gewähren (§ 9 SGB I), sofern jemand nicht aus eigenen Kräften in der Lage ist, es zu erwirtschaften oder es ihm nicht anderweitig zukommt. Der Staat darf das Existenzminimum folglich auch nicht durch Steuerbelastung gefährden. Es ergibt sich ein Wechselverhältnis zwischen maximaler steuerlicher Leistungsfähigkeit und minimaler sozialrechtlicher Bedürftigkeit[24], das bedeutet, dass stets eine Steuerfreiheit des Einkommens zumindest in Höhe der Sozialhilfe bestehen muss[25].

3) Steuergerechtigkeit

Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich. Das Ideal der Steuergerechtigkeit (s.o. I) findet sich also im Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 I GG. Die Steuererhebung als Gesetzesakt muss also so gestaltet sein, dass Willkür ausgeschlossen ist. Das bedeutet jedoch nicht, dass Ungleiches nicht entsprechend seiner Eigenart behandelt werden muss, um dem Gerechtigkeitsgedanken zu folgen[26]. Grundsätzlich soll die steuerliche Last auf das gesamte Einkommen (Totalitätsprinzip) aller Bürger (Universalitätsprinzip) gleich verteilt werden. Da sich die Last, die eine Steuer ausübt jedoch relativ zur wirtschaftlichen Situation eines Bürgers verhält, muss auch die Höhe der Steuer relativ an dessen wirtschaftlicher Situation bemessen sein. Das Leistungsfähigkeitsprinzip (s.o. I) ist nicht unmittelbar normiert, sondern wirkt durch den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG in Form eines s.g. normkonzipierenden Prinzips[27]. Indikatoren für die Leistungsfähigkeit können Einkommen, Vermögen oder Konsum (als Verwendung des Einkommens[28]) sein[29]. Jede Steuer muss also an einen Indikator oder an eine Kombination anknüpfen. Diese Anknüpfungsgröße bildet die s.g. steuerliche Bemessungsgrundlage, so bezeichnet, da an ihr die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bemessen wird[30]. Im Grunde sind die Bemessungsgrundlagen Einkommen, Vermögen, Konsum jedoch nur im Zeitpunkt des Ausschlages und damit Zugriffs des Staates zu unterscheiden. So wird Einkommen als Vermögen gespeichert um schlussendlich

[24] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 1 Rn. 26
[25] BVerfGE 87, 153, LS 1
[26] BVerfGE 42, 64, S. 72; BVerfGE 3, 58, S. 135
[27] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 17
[28] Hierbei ist zu beachten, dass Investitionen lediglich Vermögensumschichtungen darstellen.
[29] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 95
[30] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 89

durch Konsum auf einen anderen überzugehen, wo der Kreislauf von neuem beginnt[31].

Eine progressive Besteuerung des Einkommens ist leistungstheoretisch aufgrund der abnehmenden Grenzlast der Steuer bei steigendem Einkommen geboten. Sie lässt sich aber auch nutzentheoretisch durch die „überproportionale Teilhabe des Einkommensbeziehers an den von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbschancen“[32] rechtfertigen[33].

Diese Grundprinzipien entfaltet auch Bedeutung für die Unternehmensbesteuerung, da sich Unternehmen auf unterschiedlichen Wegen auf die verfassungsmäßigen Grundrechte berufen können. Entweder genießt sie der Unternehmer direkt oder sie lassen sich einer inländischen juristischen Person als Grundrechtsträger im Sinne des Art. 19 III GG zuordnen[34].

II) Steuergesetzgebung

Wie im vorherigen Abschnitt gezeigt, bestimmen sich die Grundprinzipien des deutschen Steuerrechts nach der Verfassung, dennoch wird ein anderes Normenwerk oft als Steuergrundgesetz bezeichnet: Die Abgabenordnung.

1) Abgabenordnung und Einzelsteuergesetze

Seit 1977 in Kraft, hat sie die Nachfolge der Reichsabgabenordnung von 1919 als Mantelgesetz des Steuerrechts angetreten. Die Regelungen der Abgabenordnung gelten für alle Steuern, die durch Bundesrecht oder Europarecht geregelt werden (§ 1 I AO). In der Abgabenordnung finden sich u.a. Begriffsdefinitionen (§§ 3 - 15 AO), sowie die grundlegenden Normen zum Steuerschuldverhältnis (AO Zweiter Teil, §§ 33 ff.) und zum Steuerverfahren.

Sucht man in der Abgabenordnung nach spezifischen Regelungen zur Unternehmensbesteuerung, wird man jedoch enttäuscht. In § 33 AO wird lediglich der Steuerpflichtige als derjenige definiert, der (u.a.) eine Steuer schuldet. Wer Steuerschuldner ist, wird dann nach § 43 AO durch die Steuergesetze bestimmt. Ansprüche des Staates gegen den Steuerschuldner und damit Steuerpflichtigen ent-

[31] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 96 u. 97
[32] *P. Kirchhof* Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 53
[33] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 87
[34] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 90

stehen nach § 38 AO wiederum, sobald der Tatbestand der Leistungspflicht eines steuerlichen Einzelgesetzes verwirklicht ist.

2) Die Grundsystematik der Steuergesetzgebung

Ein Einzelgesetz zur Unternehmensbesteuerung lässt sich ebenfalls nicht finden. Dies ist dem besonderen Verhältnis des Steuerrechts – welches ja grundsätzlich ein Teilgebiet des öffentlichen Rechts darstellt[35] – zum Zivilrecht geschuldet. Die Nähe der beiden Rechtsgebiete wird schon an der Begriffswahl „Schuldverhältnis“ und „Ansprüche“ in der Abgabenordnung deutlich[36] .

Tatsächlich finden sich im Steuerrecht zahlreiche Begriffe, die aus dem Zivilrecht bekannt sind, wie der Eigentümer (§ 903ff. BGB, § 39 I AO), der Unternehmer (§ 14 BGB, § 141 AO) und der Gewinn (§ 252 BGB, § 14 AO). Das deutsche Steuerrecht übernimmt diese Begriffe jedoch auch nicht stets bedeutungsgleich, sondern knüpft an die wirtschaftlichen Ergebnisse dieser zivilrechtlichen Institutionen an, um auf diese Weise einen Indikator die Leistungsfähigkeit zu erhalten[37]. Eine s.g. Prävalenz des Zivilrechts existiert darum nicht[38], vielmehr hat die wirtschaftliche Auslegung im Falle einer Divergenz zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Ergebnis sogar Vorrang. So beispielsweise bei der Zurechnung des Eigentums zum tatsächlich Herrschaftsausübenden (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) anstelle des zivilrechtlichen Eigentümers (§ 39 Abs. 1 AO[39]). Weiterhin entfalten gesetz- oder sittenwidrige (§ 40 AO) und sonst unwirksamen Rechtsgeschäften (§ 41 AO) steuerlich dennoch Wirkung, solange ein wirtschaftliches Ergebnis besteht. Beim berühmten steuerlichen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) wird für die steuerrechtliche Auslegung eine „den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene rechtliche Gestaltung“ (§ 42 Abs. 1 Nr. 1 AO) sogar fingiert. Dennoch orientiert sich das Steuerrecht auch nicht vollständig an betriebswirtschaftlichen Größen, sondern definiert eigene Bemessungsgrundlagen, die erheblich von den betriebswirtschaftlichen Erfolgsgrößen abweichen können[40]. Es muss für jede Norm einzeln festgestellt werden, inwieweit ein Begriff spezifisch steuerrechtlich oder in Über-

[35] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 1 Rn. 10
[36] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 2 Rn. 14
[37] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 1 Rn. 17
[38] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 1 Rn. 19
[39] Siehe KleinAO/*Brockmeyer*, § 39 Rn. 8
[40] *W. Scheffler* Besteuerung von Unternehmen, S. 18

einstimmung mit dem Zivilrecht ausgelegt werden muss[41], dennoch besteht offensichtlich eine Vorprägung. Aus diesem Grund besteht auch kein eigenständiges Steuergesetz für *das Unternehmen*, da es auch zivilrechtlich so nicht existiert, wie später deutlich wird.

Die existierenden Einzelgesetze folgen grundsätzlich einem systematischen Aufbau. Ein Leistungsindikator, der einem zivilrechtlich greifbarere Steuerschuldner zuzuordnen ist, wird mit einer bestimmten relativen Steuer belegt. Es fällt auf, dass dieses System der grammatischen Struktur eines Satzes folgt und dementsprechend werden die einzelnen Bestandteile auch bezeichnet: Das Steuersubjekt generiert das Steuerobjekt (auch Steuergegenstand, Steuergut). Anschließend muss das Steuerobjekt zur Bemessungsgrundlage quantifiziert werden, damit schließlich über den Steuersatz die Höhe der Steuerschuld bestimmt werden kann.

In der Praxis ist dieses System mit der Zeit jedoch durch zahlreiche Sonderreglungen derart komplex geworden, dass mehrere hundert Seiten Gesetzestext nötig sind, um diese vier Bestandteile eines vermeintlich simplen Tatbestands hinreichend zu definieren. Dies liegt daran, dass zahlreiche Korrekturen und Ausnahmen an jedem einzelnen Punkt anknüpfen, um ein bestimmtes – politisch motiviertes – Ergebnis bei der Rechtsanwendung zu erhalten. Zur weiteren Darstellung ist eine grundsätzliche Unterscheidung von zwei Steuertypen nötig: Den direkten und indirekten Steuern. Beispielhaft lässt sich dies am Einkommensteuergesetz und dem Umsatzsteuergesetz darstellen.

3) Direkte Steuern am Beispiel der Einkommensteuer

Wie der Name schon nahelegt, enthält dieses Gesetz den Tatbestand der Steuerschuld bezüglich des Leistungsindikators Einkommen (Steuerobjekt) jeden Bürgers (Steuersubjekt). Die Einkommensteuer stellt eine direkte Steuer dar, da Steuersubjekt im Sinne des Gesetzes auch derjenige ist, dessen Leistungsindikator durch die Steuer belastet werden soll.

Beginnt man bei der Analyse von hinten, mit dem mutmaßlich einfachsten Bestandteil, nämlich dem Steuersatz, gerät man bereits an eine komplizierte Aufgabe. Zwar findet sich in § 32d EStG ein simpler Multiplikator (0,25), jedoch ist dieser nur auf eine bestimmt Quelle des Einkommens – nämlich Einkünfte aus

[41] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 1 Rn. 21

Kapitalvermögen – anzuwenden. Der Steuersatz für das restliche Einkommen wird in § 32a EStG durch fünf auf den ersten Blick undurchschaubare Formeln mit der Bemessungsgrundlage in den s.g. Steuertarif, also die absolute Steuerschuld, überführt. Die Aufteilung der Bemessungsgrundlage in fünf Typen ist dem Wunsch des Gesetzgebers geschuldet, Einkommen nicht nur relativ, sondern progressiv zu besteuern, i.e. unterschiedliche Teile (niedrig, mittel, hoch) des Einkommens mit einem unterschiedlichen Steuersatz – der sich in den Formeln verbirgt – zu belegen. Insgesamt ergibt sich also für jeden Bürger ein individueller Durchschnittssteuersatz der im Wechselverhältnis zur Bemessungsgrundlage steht, nur durch deren vorgelagerte Berechnung zu ermitteln und nicht direkt aus dem Gesetz abzulesen ist. Doch damit nicht genug, findet sich in § 32b EStG eine weitere Vorschrift, die einen „besonderen Steuersatz" (§ 32 b Abs. Satz 1 EStG) anordnet, der sich ergibt wenn bestimmte Veränderungen an der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden, ohne dass diese der Besteuerung unterworfen werden. Es wird also zur Ermittlung des Steuersatzes eine korrigierte Bemessungsgrundlage erschaffen und der sich ergebende Durchschnittssteuersatz auf die ursprüngliche Bemessungsgrundlage angewendet. Dieser so genannte Progressionsvorbehalt ist der Idee geschuldet, dass bestimmte Einkünfte zwar die steuerliche Leistungsfähigkeit erhöhen aber dennoch steuerfrei sein sollen, da sie ohnehin auf Transferleistungen des Staates zurückzuführen sind (Arbeitslosengeld etc.). Man sieht, dass das Einkommensteuergesetz keine für Laien nachvollziehbare Antwort auf die Frage nach dem Steuersatz gibt.

Wie zu erahnen, ist auch die Bestimmung der Bemessungsgrundlage (Steuerobjekt) keine einfache Aufgabe. Zunächst unterliegen der ESt alle Einkünfte, die ein Steuerpflichtiger aus einer der in § 2 Abs. 1 EStG genannten sieben Quellen (so auch „Einkünfte aus Gewerbebetrieb") erzielt (§ 2 Abs. 1 EStG). Durch den Begriff „erzielt" werden nur solche Einkünfte erfasst, die auf zielgerichteter Erwerbstätigkeit beruhen[42], in Abgrenzung zu beispielsweise Spielgewinnen, Erbschaften und Schenkungen und besonders der s.g. Liebhaberei, also zufällige, aus einem Hobby entspringende Einkünfte[43]. Besondere Bedeutung hat diese Abgrenzung im Rahmen des s.g. objektiven Nettoprinzips. Das Nettoprinzip entspringt § 2 Abs. 2 EStG, wo die Einkünfte je nach Quelle als der Gewinn, oder der Über-

[42] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 9 Rn. 122
[43] Hierzu *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 9 Rn. 133

schuss der Einnahmen über die Ausgaben definiert werden. Einkünfte sind somit stets Unterschiedsbeträge zwischen Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen[44] und können folglich auch negativ sein. Verluste werden konsequenter Weise steuerlich berücksichtigt (§ 10d EStG). Kosten für ein Hobby sind keine negativen Einkünfte, da sie als Liebhaberei keinen Erwerbszweck erfüllen und somit nicht von der Einkommensteuer erfasst werden, was auch sinnvoll ist, sind sie doch eher der Konsumsphäre des Bürgers zuzurechnen. Doch nicht alle Einkünfte, die der Einkommenssteuer theoretisch unterliegen (s.g. steuerbare Einkünfte), sind auch steuerpflichtig. In § 3 EStG findet sich ein umfangreicher Katalog der steuerfreien Einnahmen, die keinen Bestandteil der Bemessungsgrundlage bilden und somit vom Gewinn oder Überschuss abgezogen werden müssen. Konsequenterweise dürfen jedoch auch solche Aufwendungen, die mit diesen Einnahmen in Verbindung stehen, nicht berücksichtigt werden (§ 3c EStG). Im Anschluss folgen mehrere hundert Seiten Regelungen darüber, wie die Einkünfte der jeweiligen Quellen zu ermitteln sind und welche Korrekturen (Hinzurechnungen und Abzüge) vorzunehmen sind, um letztendlich zur eigentlichen Bemessungsgrundlage, dem zu versteuernden Einkommen zu gelangen. Der Unternehmensgewinn als Steuerobjekt und dessen Korrekturen zur Bemessungsgrundlage werden in Kapitel F betrachtet.

Schließlich gelangt man zur Frage nach dem Steuersubjekt der Einkommensteuer, das zunächst stets eine natürliche Person ist (§ 1 Abs. 1 Satz 1 u. Abs. 3 u. Abs. 4 EStG). Im nächsten Schritt zerfällt das EStG jedoch in zwei Teile, die jeweils unterschiedliche Steuersubjekte betreffen: Die unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 1 Abs. 1-3 EStG) und die beschränkt Steuerpflichtigen (§ 1 Abs. 4 EStG). Die Steuerplicht letzterer wird – wie der Name schon suggeriert – nach § 49 EStG auf den im Inland erzielten Teil der Einkünfte beschränkt. Es sind solche natürlichen Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber trotzdem Einkünfte erzielen. Die unbeschränkt Steuerpflichtigen sind also alle, die einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, sowie bestimmte deutsche Staatsangehörige, auf die dies nicht zutrifft (§ 1 Abs. 2 EStG). Für diese wird das Einkommen entsprechend des vorherigen Absatzes unbeschränkt seiner geographischen Herkunft der Einkommensteuer unterworfen, es

[44] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 9 Rn. 54

gilt das s.g. Welteinkommensprinzip. Der Betrachtung des Unternehmens als Steuersubjekt ist Kapitel E gewidmet.

Die Komplexität des deutschen Steuerrechts, welche dem Willen nach einem möglichst gerechten Ergebnis geschuldet ist (besondere Betrachtung der individuellen Lebenssituation), wird an dem obigen Beispiel der Einkommensteuer deutlich. Eine weitere Komplexitätsquelle bilden die Steuern, die an den Konsum als Leistungsindikator anknüpfen wollen, als prominentester Vertreter die Umsatzsteuer.

4) Indirekte Steuern am Beispiel der Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuer bildet zwar ebenfalls – dem Namen entsprechend – der Umsatz (Steuerobjekt) die gesetzliche Bemessungsgrundlage der Steuer, doch ist dieser nicht als Leistungsindikator des Steuersubjekts zu verstehen. Ziel ist es, den Konsum, also die Einkommensverwendung[45], eines anderen indirekt zu belasten.

Es wäre denkbar, zur Erreichung dieses Ziels bei jeder konsumorientierten Transaktion eine direkte Steuerpflicht gegenüber dem Bürger entstehen zu lassen. Dies würde jedoch der dritten Steuermaxime, der des geringen Erhebungsaufwandes widersprechen und wäre in Deutschland schlicht nicht durchsetzbar. Man könnte den Bürger auch dazu verpflichten, über seinen Konsum über das Jahr hinweg Buch zu führen und ihm jeweils zum Jahresende die gesamte Steuerschuld verlangen. Dieses Verfahren wiederum würde gegen die zweite Maxime, der der Steuerbequemlichkeit widersprechen und würde zudem der Steuerhinterziehung Tür und Tor öffnen. Aus diesem Grund hat sich der Gesetzgeber für ein indirektes Erhebungsverfahren entschieden: Der Erzeuger des Konsumgutes oder der Leistung soll mit einer Steuer belastet werden und deren Kosten über den Preis auf seine Kunden überwälzen.

Steuersubjekt sind Unternehmen (oder der Unternehmer) i.S.d. § 2 UStG. Deren Umsätze aus Lieferungen und Leistungen (§ 1 UstG) werden, bzw. das erzielte Entgelt (§ 10 UStG) wir mit einen Steuersatz von entweder 19 % oder 7 %, für bestimmte Umsätze, belastet (§ 12 UStG). Außerdem bestehen wieder für bestimmte Umsätze Steuerbefreiungen (§ 4ff. UStG). Die strukturelle Ähnlichkeit zum EStG wird deutlich.

[45] *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 14 Rn. 1

Problematisch wird dieses System, sobald mehrere Produktionsschritte der Endleistung in verschiedenen Unternehmen stattfinden. Die Umsatzteuer würde in jedem Produktionsschritt anfallen und kumulieren. Das Ergebnis wäre zum einen eine multiplizierte Belastung des Endverbrauchers und eine Belastung des Unternehmens in Abhängigkeit seiner Organisationsstruktur. Unternehmen, die geringe Vorleistungen beziehen, können das Produkt zu einem günstigeren Preis anbieten und würden somit durch die Steuer bevorteilt. Um das Ziel der ausschließlichen Belastung des Konsumenten zu erreichen und die Entscheidungen des Unternehmens von der Steuer zu entkoppeln, wird es dem Unternehmen ermöglicht, die für Vorleistungen gezahlte Umsatzsteuer zurückzuerhalten, bzw. von seiner Umsatzsteuerschuld abzuziehen (§ 15 UStG). Das Ergebnis ist, dass die Umsatzsteuerschuld des Unternehmens auf den von ihm geschaffenen Mehrwert reduziert wird, was auch die umgangssprachliche Bezeichnung Mehrwertsteuer erklärt. Jedoch wird, wie angesprochen, keine Besteuerung des Mehrwertes erreicht, sondern die Belastung des Konsums desjenigen, der keinen Vorsteuerabzug genießt, folglich des privaten Verbrauchers[46].

Die Umsatzsteuer stellt keine direkte Belastung des Unternehmensgewinns dar. Eine Betrachtung ist jedoch notwendig, da indirekte Steuern einen wichtigen Teil der Steuersystematik bilden.

III) Zwischenergebnis

Zuerst lässt sich festhalten: Das allgemeine Steuerrecht ist, wie alle Gesetzgebung, verfassungsrechtlich vorgezeichnet[47]. Die Anknüpfung an Indikatoren der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist zur Wahrung der Steuergerechtigkeit unerlässlich. Zweitens wird deutlich, dass die deutsche Steuergesetzgebung der Grundstruktur von Steuersubjekt, -objekt und -satz in den einzelnen Steuergesetzen folgt, auch wenn inzwischen eine erdrückende Komplexität (oder auch „Chaos“[48]) vorherrscht.

Es wirkt jedoch eine weitere Instanz auf die deutsche Steuergesetzgebung ein: Die Europäische Union.

---

[46] *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 14 Rn. 3
[47] *P. Kichhof* in *Kirchhof/Isensee (Hrsg.)* Handbuch des Staatsrechts, 2. Aufl., § 124 Rn. 37. In der 3. Aufl. (2007) abgeschwächt „Teilregelungen“ für den Gesetzgeber §118 Rn. 220.
[48] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 1

D) Einfluss des Europäischen Binnenmarktes

I) Völkerrechtliches Primärrecht und Harmonisierungsakte

Über lange Zeit war der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, (EGV) der im Rahmen der römischen Verträge am 25. März 1957 unterzeichnet wurde, die Primärquelle des europäischen Gemeinschaftsrechts. Mit dem Vertrag von Lissabon[49] vom Dezember 2007, der am 1. Dezember 2009 in Kraft trat, existiert die „Europäische Gemeinschaft" nicht mehr, sondern geht vollständig in der Europäischen Union auf (Art. 2 II). Jedoch wurde der EGV in seiner Grundstruktur beibehalten, abgeändert und in „Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union" (AEUV) umbenannt (Art. 2 I). Er bildet nunmehr zusammen mit dem „Vertrag über die Europäische Union" (EUV) und der „Charta der Grundrechte der Europäischen Union" die verfassungsmäßige Basis der Union. Diese drei Vertragswerke treten an die Stelle des am 29. Oktober 2004 unterzeichneten, im jedoch nicht ratifizierten „Vertrag über eine Verfassung für Europa"[50].

Die für wirtschaftsrechtliche Belange bedeutenden europarechtlichen Grundnormen finden sich im AEUV. Bereits in der Präambel wird der Wunsch ausgedrückt „durch eine gemeinsame Handelspolitik zur fortschreitenden Beseitigung der Beschränkungen im zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr beizutragen"[51]. Ausdruck findet dieser Wunsch im Abschnitt über den s.g. Binnenmarkt, im 1. Titel des 3. Teils (die Maßnahmen der Union) des AEUV. Nach Art. 26 I i.v.m. II erlässt die Union „erforderliche Maßnahmen", um den freien „Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital" zu gewährleisten. Die Maßnahmen werden durch Rechtsakte, s.g. sekundäres Gemeinschaftsrecht, verwirklicht. Entsprechend des 1. Abschnitts des 2. Kapitels (über Vorschriften) des 1. Titels (über die Organe) des 6. Teils (über institutionelle Bestimmungen), wird im Wesentlichen unterschieden zwischen Verordnungen, die unmittelbare allgemeine Geltung in jedem Mitgliedsstaat entfalten und Richtlinien, die lediglich ein verbindliches Ziel vorgeben, welches durch die einzelstaatliche Gesetzgebung erreicht werden soll (Art. 248 AEUV).

---

[49] „Vertrag zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union" und „Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft", unterzeichnet in Lissabon am 13. Dezember 2007. ABl. C 306 vom 17.12.2007, S. 42

[50] ABl. C 310 vom 16.12.2004, S. 1

[51] ABl. C 83 vom 30.03.2010, S. 49

Obwohl Richtlinien als Zielvorgabe an die Mitgliedsstaaten gerichtet sind, entfalten sie doch auch mittelbar Wirkung in der Rechtsanwendung. Nämlich dann, wenn sich ein nationales Gesetz, oder dessen Auslegung, im Widerspruch zur Richtlinienvorgabe oder allgemeinen Gemeinschaftszielen verhält. Kommt im Rahmen eines schwebenden Verfahrens eines letztinstanzlichen nationalen Gerichtes eine solche Frage auf, hat das Gericht den Europäischen Gerichtshof (EuGH) diese zur s.g. Vorabentscheidung von Amts wegen vorzulegen (Art. 267 III AEUV). Der EuGH beantwortet darauf die Frage mit einer richtlinienkonformen Auslegung des fraglichen Gesetzes. Dieser Auslegung hat der nationale Gerichtshof bei der Urteilsfällung zu folgen. Besteht ein essenzieller Widerspruch zwischen dem Wortlaut des nationalen Gesetzes zur Richtline, der sich nicht über richtlinienkonforme Auslegung im Sinne des effet utile schließen lässt, besteht ein Anwedungsvorrang der Richtlinienregelung. Das nationale Gesetz verliert in diesem Punkt also Geltung, bleibt jedoch insgesamt in Kraft[52]. Über dieses Verfahren wird die Umsetzung der Richtlinienziele und des Gemeinschaftsrechts insgesamt durch den EuGH forciert.

1) Harmonisierung der indirekten Steuern

Das 2. Kapitel (Steuerliche Vorschriften) des 7. Titel (Gemeinsame Regeln zum Wettbewerb) des AEUV enthält die spezifische Verpflichtung durch Bestimmungen – also auch die oben genannten Richtlinien – die Harmonisierung der indirekten Steuergesetzgebung im Sinne des Binnenmarktes zu fördern (Art. 113 AEUV). Und tatsächlich sind entsprechend diesen Artikels seit 1967 mehrerer Richtlinien zum Umsatzsteuerrecht ergangen[53]. Seit der 1. und 2. Richtlinie zum Umsatzsteuerrecht[54], in der die Mitgliedsstaaten zur Implementierung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems mit Vorsteuerabzug (s.o.) verpflichtet werden, sind bis heute 66[55], die Umsatzsteuer betreffende Richtlinien ergangen. Die bedeutendste Richtlinie[56] wurde vielfach geändert, was den Rat dazu veranlasste,

[52] *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 14 Rn. 8
[53] *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 14 Rn. 7
[54] ABl. 71 vom 14.4.1967, S. 1301
[55] Datenbank Eur-lex.europa.eu Suchcode: „Fundstellennachweis: Umsatzsteuer/Mehrwertsteuer AND Art des Dokuments: Richtlinien“
[56] Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage. ABl. L 145 vom 13.6.1977, S. 1

sie 2006 in der s.g. Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)[57] neu zu fassen. Die letzte Änderung der neugefassten Richtline fand am 16. März 2010 statt[58].

Die MwStSystRL liest sich wie ein vollständiges Steuergesetz und es finden sich die bekannten Regelungen zum Steuersubjekt (Art. 9 – 13), zum Steuerobjekt (Art. 14 -30) und dessen Quantifizierung als Steuerbemessungsgrundlage (Art. 72-92), sowie zum Steuersatz (Art. 93 – 130). Zu bemerken ist, dass der Steuersatz nicht ausdrücklich normiert ist. Die normalen Steuersätze der Mitgliedstaaten müssen lediglich mindestens 15 % (Art. 97 I) betragen. Es sind zwei ermäßigte Steuersätze (Art. 98 I), für bestimmt Lieferungen und Leistungen (Anhang III), mit einem Mindestsatz von 5 % (Art. 99) erlaubt. Abgesehen von dieser Autonomie zur Wahl des Steuersatzes, ist das Umsatzsteuerrecht in Europa – vor allem durch eine gemeinsame Bemessungsgrundlage – nahezu vollständig harmonisiert.

2) Harmonisierung der direkten Steuern

Im Bezug auf die direkten Steuern hält sich die Harmonisierungspolitik der EU sehr viel stärker zurück, denn im AEUV ist im Gegensatz zu den indirekten Steuern kein ausdrücklicher Harmonisierungsauftrag vereinbart. Unter diesem Gesichtspunkt kommt Art. 5 EUV besondere Bedeutung zu. Nach dem hier festgeschriebenen Grundsatz der Einzelermächtigung wird die EU nur dort tätig, wo ihr durch die Verträge Zuständigkeit übertragen wurde (Art. 5 II EUV).

Nun kann jedoch eine Harmonisierung der direkten Steuern, als Mittel zur Schaffung des gemeinsamen Binnenmarktes, unabdingbar sein und somit nach Art. 115 AEUV in den Zuständigkeitsbereich der EU fallen. Auch in diesem Fall schränken das Subsidiaritätsprinzip (Abs. III) und das Verhältnismäßigkeitsprinzip (Abs. IV) des Art. 5 EUV den Handlungsspielraum der EU ein. So kann Harmonisierungspolitik durch Richtlinien im Bereich der direkten Steuern nur betrieben werden, wenn sich die angestrebten Maßnahmen auf nationaler Ebene nicht verwirklichen lassen und darf nicht über das zur Erreichung der Ziele erforderliche Maß hinausgehen. In der Leitlinie zur Unternehmensbesteuerung der EU von 1990[59]

[57] 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1
[58] Richtlinie 2010/23/EU des Rates vom 16. März 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ABl. L 72 vom 20.3.2010, S. 1
[59] BR-Drs. 360/90

wird vor allem die Doppelbesteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen als für den Binnenmarkt hinderlich und folglich entsprechende Regelungen als unerlässliche Maßnahmen identifiziert[60]. So wird in dem Dokument unter anderem auf die s.g. Mutter-Tochter-Richtlinie[61] Bezug genommen, die kurze Zeit später verabschiedet wird. Die Richtlinie sieht vor, dass in allen Mitgliedsstaaten Dividendenzahlungen einer Tochter an die Mutter steuerlich nur einmal belastet (s. G.II) werden (Steuerfreiheit oder Anrechenbarkeit). Sie war eine der ersten von bisher lediglich acht[62] Richtlinien zur Harmonisierung der direkten Besteuerung[63]. Auch wenn es in Abs. 3 heißt „Absatz 1 gilt bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Anwendung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems." ist dies noch nicht absehbar. Zwar steckte sich die Kommission in ihrer Mitteilung mit dem Titel „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse"[64] vom 23.10.2001 ehrgeizige Ziele, die in einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage münden sollen. Die entsprechende Arbeitsgruppe hielt ihre letzte Sitzung im April 2008 jedoch ohne konkrete Entwürfe ab. Gründe hierfür werden in Kapitel G deutlich.

II) Harmonisierung durch Rechtsprechung

Die Grundfreiheiten des Binnenmarktes wirken noch auf einem direkteren Wege auf die nationale Steuergesetzgebung ein, als bloß über Rechtsakte des EU-Gesetzgebers. Hier tritt der EuGH als Treiber der Harmonisierung auf, indem er bei seinen Entscheidungen über nationale Gesetzgebung die vertraglichen Ziele als direkten Maßstab heranzieht. Der Schwerpunkt seiner Dogmatik liegt auf einer beständigen „Konvergenz des Gemeinschaftsrechts"[65]. So leitet er aus den Grundfreiheiten ein allgemeines Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot her. Dies bedeutet das In- und Ausländer grundsätzlich gleich zu behandeln sind und die nationale Gesetzgebung nicht dazu geeignet sein darf, die Ausübung der Grund-

---

[60] BR-Drs. 360/90, S. 3
[61] 90/435/EWG ABl. L 225 vom 20.8.1990 S. 6
[62] Datenbank Eur-lex.europa.eu Suchcode: „Fundstellennachweis: Direkte Steuern AND Art des Dokuments: Richtlinien"
[63] Bedeutend: Fusionsrichtlinie 90/434/EWG ABl. L 225 vom 20.8.1990 S. 1, neu 2009/133/EG ABl. L 310 vom 25.11.2009, S. 34; Zinsrichtlinie 2003/48/EG ABl. L 157 vom 26.6.2003 S.38; Richtlinie Zins- und Linzenzgebühren verbundene Unternehmen 2003/49/EG ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 49
[64] KOM(2001)582; BR-Drs. 971/01
[65] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 2 Rn. 56

freiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen[66] . Grundsätzlich darf eine Transaktion zwischen zwei Inländern zu keinem anderen rechtlichen Ergebnis führen, wie eine entsprechende grenzüberschreitende. Kommt der EuGH jedoch zu diesem Ergebnis, überprüft er in einer zweiten Stufe, ob die identifizierten Diskriminierungen oder Beschränkungen gerechtfertigt sind, beispielsweise vor dem Hintergrund der Verhinderung von Missbräuchen (z.B. Steuerhinterziehung). Zu beachten ist, dass der EuGH durch seine – wenn auch zahlreiche – Rechtsprechung keine Steuerregelungen aufstellt[67], sondern lediglich Diskriminierungen aus der nationalen Gesetzgebung entfernt. Gewährt ein Staat seinen Bürgern beispielsweise einen bestimmten Steuerabzug, so hat er diesen auch Ausländern zu gewähren. Verwehrt er die Erleichterung auch den Inländern, besteht für den EuGH kein Grund zur Beanstandung.

III) Zwischenergebnis

Während die Harmonisierung der indirekten Steuern auf europäischer Ebene durch umfangreiches Sekundärrecht nahezu abgeschlossen ist, existiert im Bereich der direkten Steuern keine konkreter vertraglicher Harmonisierungsauftrag und dementsprechend nur lückenhaftes Sekundärrecht. Der europäische Gesetzgeber wirkt also nur punktuell auf die deutsche Steuergesetzgebung im Bereich der Unternehmensgewinne ein. Der Europäische Gerichtshof jedoch treibt die Harmonisierung insgesamt voran. Sein Einfluss auf die nationale Gesetzgebung besteht in der konstanten Prüfung der Vereinbarkeit nationaler Steuergesetze mit den Grundfreiheiten des Binnenmarktes.

Nachdem nun alle strukturgebenden Instanzen des Steuersystems aufgezeigt wurden, soll im Folgenden versucht werden, das Unternehmen in dieses System einzufügen.

E) Das Unternehmen als Steuersubjekt

I) Definition des Unternehmens

Unter den Begriff des Unternehmens lässt sich grundsätzlich jede zielgerichtete Tätigkeit einer einzelnen Person oder einer Gruppe von Personen einnorden. In

[66] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 2 Rn. 57
[67] *K. Borgschmidt* IStR 2007, 802, S. 808

dieser Arbeit soll jedoch – wie im wirtschaftlichen Sprachgebrauch üblich – lediglich das Unternehmen betrachtet werden, dessen Ziel die Verfolgung einer selbstständigen[68], nach außen gerichteten[69] und planmäßiger[70] Tätigkeit ist, mit der Absicht, Gewinne zu erzielen[71]. Der Zweck des Unternehmens ist also im Rahmen dieser Arbeit stets der Gewerbebetrieb. An dieser Stelle wird ein beachtlicher Teil der Unternehmen, nämlich die vermögensverwaltenden Personengesellschaften aus der Betrachtung ausgeblendet.

In der Wirtschaftsgeschichte steht am Beginn der gewerblichen Unternehmung der Unternehmer. Er führt im Markt Angebot von Individualleistungen und Nachfrage nach fertigen Gütern als Mediator zusammen. Er tritt mit seinem Vermögen in Vorleistung um Rohstoffe, Maschinen und Arbeitskraft anderer zu erwerben und ein Gut zu erschaffen, dessen Wert den seiner Einzelbestandteile übersteigt. Auch wenn der Unternehmer häufig durch seine Arbeitskraft selbst an diesem Wertschöpfungsprozess beteiligt ist, besteht seine Hauptaufgabe doch darin, den Prozess zu koordinieren. Er garantiert die effiziente Allokation der eingesetzten Ressourcen und führt die Verkaufserlöse wieder dem Herstellungsprozess zu. Prinzipiell stellt der Unternehmer also einen Sub-Markt zur Verfügung, in dem mehrere Individualleistungen unter seinem Namen gebündelt werden. Der Grund für die unternehmerische Tätigkeit liegt in dem Vorteil, dass der Unternehmer beständig die gleichen Leistungen nachfragt und die gleichen Güter anbietet, was die Transaktionskosten gegenüber der gleichen Abwicklung im offenen Markt senkt. Zudem überbrückt er zeitliche Differenzen zwischen Angebot und Nachfrage durch seine Vorleistung. Beispielhaft lässt sich dies an einem Bauprojekt verdeutlichen. Der Bauherr könnte die benötigten Individualleistungen entweder direkt am offenen Markt beziehen (Maurer, Elektriker, Dachdecker, Maschinenverleih) oder aber er beauftragt einen Bauunternehmer, der diese gebündelt anbietet und nach Abschluss der Arbeiten eine einzige Rechnung für die Gesamtleistung stellt. Die Unternehmung lässt sich also zunächst auf die Bündelung von Rechnungsposten unter dem Namen des Unternehmers reduzieren. Die Firma ist geboren. Auch mehrere Unternehmer können sich unter einer Firma zusammenschließen und bilden so eine Personengesellschaft.

---

[68] Koller/Roth/Morck HGB/*Roth*, § 1 Rn. 5
[69] Koller/Roth/Morck HGB/*Roth*, § 1 Rn. 6
[70] Koller/Roth/Morck HGB/*Roth*, § 1 Rn. 7
[71] Koller/Roth/Morck HGB/*Roth*, § 1 Rn. 8-10

Seit der Industrialisierung, befeuert durch den technischen Fortschritt, steigt die Produktivität beständig. Immer größere und effizientere Maschinen verdrängen den Faktor Arbeit im Wertschöpfungsprozess. Die Aussicht, scheinbar endlose Skalenerträge, durch einfache Ausweitung des Kapitalstocks, nutzbar zu machen, drängt die Unternehmer zum Wachstum. Aber der gewaltige Vorfinanzierungsbedarf kann nicht mehr durch das eigene Vermögen gedeckt werden. Damit wird die Aufgabe des Unternehmers um eine zusätzliche Dimension erweitert. Neben der Koordination von Beschaffung und Absatz drängt die Einwerbung externer Finanzierung immer weiter in den Vordergrund. Es werden zusätzliche Mitglieder in die Unternehmung aufgenommen, deren Beitrag sich einzig auf die zeitlich begrenzte Zurverfügungstellung von Finanzmitteln beschränkt. Durch die Nutzung des Kapitalmarktes zerfällt die Person des Unternehmers vollständig in zwei Gruppen: Die der zahlreichen Kapitalgeber und das Management. Jedoch sind beide nunmehr lediglich kurzfristig an das Unternehmen gebunden und können sich jederzeit, durch Verkauf ihrer Beteiligung oder Auflösung ihres Anstellungsvertrages, von dessen Schicksal lösen. Das Unternehmen verselbstständigt sich und wird selbst Unternehmer. Aus der Gesellschaft wird die Körperschaft. Aus der Handelsgesellschaft die Kapitalgesellschaft.

In den meisten Zivilrechtsordnungen finden diese Evolutionsstufen des Unternehmens ihre gesellschaftsrechtliche Entsprechung. Während bei den personengesellschaften das Unternehmen oftmals mit den dahinterstehenden Unternehmern gleichgesetzt werden kann (persönliche Haftung, gemeinschaftliche Geschäftsführung), existiert die Kapitalgesellschaft unabhängig von den individuellen Gesellschaftern als eigene juristische Person. Aufgrund der Nähe des deutschen Steuerrechts zum Zivilrecht (siehe C.II) erwächst hieraus der Dualismus der Steuersubjekte.

II) Dualismus der Steuersubjekte

Die Frage nach den für Unternehmen relevanten Steuernormen ist direkt mit der Frage nach deren Rechtspersönlichkeit verknüpft. Sie lässt sich darauf reduzieren ob ein Unternehmen nur die Tätigkeit des Unternehmers darstellt oder als eigenständiges Mitglied der Gesellschaft mit entsprechenden Rechten und Pflichten betrachtet werden kann, also selbst Unternehmer ist. Der Unternehmer, der durch das Unternehmen Einkommen erzielt, ist Steuersubjekt der Einkommensteuer. Die

Kapitalgesellschaft wird zur Körperschaftssteuer (KSt) herangezogen. Man beachte, dass der Name der ersten auf das Steuerobjekt abzielt, nämlich das Einkommen, zweiterer auf das Steuersubjekt, die Körperschaft.

1) Besteuerung der Unternehmerschaft oder der Personengesellschaft

Der Einzelunternehmer ist als deutscher Staatsbürger entsprechend der § 1 EStG mit den Einkünften aus seiner Unternehmung (§ 15 I 1EstG) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Finden sich mehrere Unternehmer unter dem Mantel einer Personengesellschaft (Gbr., OHG, KG) zusammen, um gemeinschaftlich am Markt tätig zu werden (Mitunternehmerschaft), sind sie immer noch als einzelne Unternehmer mit individuellen Einkünften der Einkommensteuer unterworfen und erfüllen lediglich den Tatbestand gemeinschaftlich[72]. Das Dach der Gesellschaft wird hinweg gedacht und sie ist entsprechend der besonderen persönlichen Bedeutung ihrer Gesellschafter einkommensteuerlich *transparent*. Relevant wird die Beteiligung an der Gesellschaft als Indikator der jeweiligen Leistungsfähigkeit, nämlich in Höhe des auf den Gesellschafter entfallenden Gewinnanteils[73]. Unter dieser Betrachtung wird der Unternehmer also stets durch die Gesellschaft tätig.

Anders verhält es sich bei der Gewerbesteuer. Hier ist die Personengesellschaft selbst Steuersubjekt (§ 5 I Satz 3 GewStG) und der dahinterstehende Unternehmer nur im Falle des Einzelunternehmens, obwohl bei konsequenter Betrachtung der Mitunternehmer der Gewerbetreibende ist. Zur Rechtfertigung dieser Systemabweichung kann die historische Auffassung der Gewerbesteuer als Äquivalenzsteuer angeführt werden. Nicht der Unternehmer, sondern der Gewerbebetrieb an sich verursacht (durch Nutzung der Infrastruktur etc.) Kosten in der Gemeinde, zu deren Ausgleich er verpflichtet wird.

Auch die Umsatzsteuer betrachtet die Personengesellschaft selbst und nicht die Gesellschafter als Unternehmer und damit als Steuersubjekt i.S.d. § 1 I Nr. 1 UStG[74]. Von Bedeutung ist hier die Definition des Unternehmers als selbständig Tätiger (§ 2 I Satz 1 UStG). Der Mitunternehmer könne nicht selbständig sein, da er per Definition der Personengesellschaft gemeinschaftlich tätig wird. Vollends

[72] *J. Hey*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 18 Rn. 12
[73] Es wird zwar unterschieden, ob die Gewinne sofort entnommen oder thesauriert werden, dies wirkt sich jedoch lediglich auf den persönlichen Steuersatz aus (vergünstigt 28,25%, § 34a I EStG), nicht aber auf die Frage nach dem Steuersubjekt.
[74] Sölch/Ringleb UStG/*Klenk* § 2 Rn. 25

überzeugend ist diese Begründung jedoch nicht, da auch die Gesellschaft den Weisungen ihrer Gesellschafter unterliegt und diese jeweils die Indizien für eine selbständige Tätigkeit erfüllen (Unternehmerinitiative, Vergütungsrisiko)[75]. Andererseits erbringt nicht der Gesellschafter die steuerbare Leistung, sondern die Gesellschaft unter ihrer Firma und auch diese fordert das Entgelt ein. Es muss für die Umsatzsteuer also stets die Stufe der gemeinschaftlichen Tätigkeit als Steuersubjekt herangezogen werden[76]. Nebenbei wird durch dieses Verfahren der Erhebungsproblematik Einhalt geboten, denn § 2 I Satz 2 UStG definiert das Unternehmen als die „gesamte gewerblich […] Tätigkeit des Unternehmers". Hieraus folgt, dass der Unternehmer nur ein Unternehmen haben kann[77]. Wäre der Gesellschafter – auf oberer Stufe – selbst Steuersubjekt der Umsatzsteuer, müsste ihm ein bestimmter Anteil der Umsätze jeder seiner, möglicherweise zahlreichen, gemeinschaftlichen Betätigungen zugerechnet werden und ebenso entsprechende Teile der abzugsfähigen Vorleistungen i.S.d. § 15 I UstG.

Ein Unternehmen der ersten Evolutionsstufe (Einzelunternehmen, Personengesellschaft) ist also Subjekt der Gewerbe- und Umsatzsteuer. Einkommensteuerlich sickern die Gewinne des Unternehmens jedoch direkt in die Sphäre der Mitunternehmer und stellen hier den persönlichen Leistungsfähigkeitsindikator. Der Unternehmer betätigt sich also aus Sicht der Einkommensteuer lediglich durch das Unternehmen, Gewerbe- und Umsatzsteuerlich ist diese Tätigkeit jedoch verselbstständigt. Diese beiden Sichtarten des gleichen Sachverhalts widersprechen sich auf den ersten Blick. Wie sich später zeigen wird, wird die Systematik jedoch durch eine andere Betrachtung wieder hergestellt.

Problematisch wird die Transparenzbetrachtung auch im Bezug auf diejenigen Unternehmensbeteiligte, deren Engagement sich auf die Zurverfügungstellung von Kapital beschränkt, obwohl es sich um eine Personengesellschaft handelt – beispielsweise im Falle des Kommanditisten einer KG (§ 161 HGB) oder des stillen Gesellschafters (§ 230 HGB). Der Kommanditist wird abweichend von der Systematik durch § 15 I 1 Nr. 2 EStG als Mitunternehmer qualifiziert[78], der typische stille Gesellschafter andererseits ist kein Mitunternehmer und bezieht Kapi-

[75] Sölch/Ringleb UStG/*Klenk* § 2 Rn. 72
[76] Siehe unten Organschaft i.S.d. § 2 II UstG, E.III
[77] *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 14 Rn. 134
[78] *J. Hey*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 18 Rn. 38

talerträge aus der Gesellschaft[79]. Diese Probleme betreffen jedoch nie das Unternehmen, bzw. die Gesellschaft sondern spielen sich stets auf der persönlichen Ebene der Beteiligten ab.

Die zwei verschiedenen Stellen, an denen die Besteuerung der Unternehmen erster Evolutionsstufe anknüpft, stehen in Zusammenhang mit dem Steuerobjekt. Für Gewinne, die schlussendlich in die Einkommensphäre des Gesellschafters fließen müssen, wird möglichst tief angeknüpft, also direkt bei der persönlichen Einkommensteuer. Die Gewerbesteuer belastet die Gesellschaft, da sie die in der Gemeinde tätige Organisationseinheit des Gewerbebetriebs darstellt. Die Umsatzsteuer, die den Konsumenten belasten soll (siehe C.II.4), knüpft an der Stufe an, die dem Konsumenten am nächsten ist, um den Erhebungsaufwand zu reduzieren.

2) Die Besteuerung der Körperschaft

Während die Personengesellschaften als erste Evolutionsstufe des Unternehmens systematische Probleme aufweisen, findet sich in der zweiten Evolutionsstufe, den Kapitalgesellschaften, schließlich ein echtes Unternehmenssteuersystem. Das Unternehmen wird, entsprechend seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung von den Gesellschaftern losgelöst (Trennungsprinzip). Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland sind nach § 1 I Nr. 1 KStG Körperschaftssteuersubjekt mit eigenen – per Definition gewerblichen (§ 8 II KstG) – Einkünften. Damit ist eine Kapitalgesellschaft stets auch Subjekt der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer, da sie selbst Unternehmer (i.S.d. § 5 I GewStG u. § 2 I UStG) ist.

III) Die Unternehmensgruppe als Steuersubjekt

Eine weitergehende Evolutionsstufe ist die Zusammenfassung mehrerer Unternehmen in einer übergeordneten Gesellschaft. Personengesellschaften können sich zu einer s.g. mehrstöckigen Personengesellschaft[80] zusammenschließen. In diesem Fall gilt das Transparenzprinzip konsequent: „Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich“ (§ 15 I 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Diese Konstruktion von Personengesellschaften beeinflusst also das Einkommensteuersubjekt nicht. Ge-

[79] *J. Hey*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 18 Rn. 39
[80] *J. Hey*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 18 Rn. 40

werbesteuersubjekt ist auch nach wie vor jede Gesellschaft der Kette, da jede Gesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt[81]. Das Umsatzsteuersubjekt bleibt ebenfalls unbeeinflusst.

Man müsste nun davon ausgehen, dass bei der Beteiligung von Kapitalgesellschaften in einer Unternehmensgruppe erst recht keine Änderungen auftreten dürften, gilt doch für sie das Trennungsprinzip der Gesellschafter- und Unternehmenssphäre. Jedoch passiert, ausgehend von der Umsatzsteuer, etwas Interessantes: Obwohl – wie oben festgestellt – der Gesellschafter umsatzsteuerlich nicht als selbstständiger Unternehmer gilt, sondern seine Gesellschaft (Anknüpfungspunkt auf der unteren Ebene), passiert bei einer mehrstufigen Konstruktion genau das Gegenteil. Selbständig ist hier nur die Gesellschaft, die auf oberster Weisungsebene steht. Die s.g. Organschaft greift automatisch: Die „Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln“ (§ 2 II Satz 3 UStG). Steuersubjekt wird der Organträger, auf den die Steuerpflichten der Organgesellschaften übergehen (eine Steuererklärung, ein Steuerbescheid). Tatbestandsmerkmale sind die tatsächliche finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Einbindung inländischer Organgesellschaften in das Unternehmen des Organträgers (§ 2 II Satz 1 u. 2 UStG).

Das Organschaftskonstrukt existiert auch im Körperschafts- (§ 14 I KStG) und Gewerbesteuergesetz (§ 2 II Satz 2 GewStG). Bildet eine Unternehmensgruppe eine körperschaftssteuerliche Organschaft, so überträgt sich diese auch auf die Gewerbesteuer. Die Anforderungen sind jedoch im Vergleich zur Umsatzsteuer spezifischer. Es muss zusätzlich zur faktischen Kontrolle durch die Mehrheit der Stimmrechte (§ 14 I Nr. 1 KStG) eine vollständige finanzielle Eingliederung in Form eines Gewinnabführungsvertrages i.S.d. § 291 I AktG bestehen (§ 14 I KStG). Obwohl Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform als der AG/KgAA nicht direkt von § 291 AktG erfasst werden, kann auch die GmbH durch solche Verträge verpflichtet werden und verpflichten[82] und so eine Organschaft erschaffen werden (§ 17 I KStG). Da bei GmbH-Gewinnabführungsverträgen keine konzernrechtliche Deckelung und Verlustübernahme vorgeschrieben ist (Nichtanwendbarkeit der §§ 301 u. 302 AktG), hat der Gesetzgeber in diesem Fall die Einhaltung der Normen als Voraussetzung für die Organschaft einbezogen. Weiterhin

[81] Jedoch wird der Gewinnanteil auf den unteren Stufen später gekürzt (§ 9 Nr. 2 GewStG)
[82] MünchKom AktG/*Altmeppen* § 291 Rn. 19 u. 21

muss der Vertrag auf mindestens fünf Jahre geschlossen und durchgeführt werden (§ 14 I Nr. 3 KStG).

Trotz gleicher Bezeichnung ist die körperschafts- und gewerbesteuerliche Organschaft nicht mit der umsatzsteuerlichen gleichzusetzen. Die Organgesellschaften bilden hier eben kein einheitliches Unternehmen, sondern lediglich das Steuerobjekt wird, nach der Zurechnungstheorie[83], einem anderen Steuersubjekt zugerechnet. Die Organgesellschaften sind nach wie vor eigene Steuersubjekte, mit der Pflicht zur gesonderten Ermittlung ihrer Bemessungsgrundlage. Dieser wird lediglich durch die anschließende Zurechnung zum Organträger gemindert (Gewinnabführung) bzw. erhöht (Verlustausgleich).

IV) Maxime der Rechtsformneutralität

Zu beachten ist die Tatsache, dass ein Unternehmer nicht dazu gezwungen ist, die gesellschaftsrechtlichen Evolutionsstufen chronologisch zu durchschreiten, sondern es steht ihm frei, von Beginn an eine Einpersonen-GmbH oder -Aktiengesellschaft zu gründen. Genauso steht es ihm frei, eine Schachtelkonstruktion zu wählen. Das gleiche wirtschaftliche Ergebnis kann also mit einer Vielzahl zivilrechtlicher Konstruktionen erreicht werden. Zieht man das Grundprinzip der leistungsabhängigen Besteuerung – gestützt durch Art. 3 GG – heran, ist man geneigt, aus ihm das Ideal einer entscheidungsneutralen Besteuerung abzuleiten. Kurz: Die Maxime „gleicher Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung“[84] unabhängig von der Rechtsform der Handelnden.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob man sich tatsächlich dem gleichen wirtschaftlichen Sachverhalt gegenübersieht, wenn eine Unternehmung durch eine Personengesellschaft – und einen dahinterstehenden verantwortlichen Unternehmer – oder eine anonyme Kapitalgesellschaft mit Haftungsbeschränkung betrieben wird. Sieht man die Kapitalgesellschaft als eigenständigen Teil der Wirtschaft, der durch die Gesellschafter lediglich auf unbestimmte Zeit Finanzmittel zur Verfügung gestellt werden, so muss man ihr auch eine eigene Leistungsfähigkeit zuordnen. Auch wenn ihre Gewinne thesauriert werden, hat sie von der Institution Staat bereits profitiert (Nutzenrechtfertigung), hat der Staat durch ihre Existenz Auf-

[83] *H. Montag* in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 18 Rn. 408
[84] *J. Lang*, in: *Tipke/Lang (Hrsg.)*, Steuerrecht, § 4 Rn. 84

wendungen gehabt (Äquivalenzrechtfertigung) und ist sie in der Lage, eine Last auf sich zu nehmen (Leistungsfähigkeit). Die Kapitalgesellschaft muss folglich, als selbstständiges Mitglied der Gemeinschaft, durch eine Steuer belastet werden. Weiterhin muss dies bereits an der Stelle geschehen, an der die Leistungsfähigkeit eintritt und nicht erst wenn Gewinne (möglicherweise auch grenzüberschreitend) ausgeschüttet werden. Die Körperschaft muss also selbst Steuersubjekt sein.

Umgekehrt stellt sich die Frage, warum die Personengesellschaft oder die Firma des Einzelunternehmers nicht ebenso Steuersubjekt einer eigenen Steuer ist. In diesem Fall stellt der Unternehmer seinem Unternehmen aber eben nicht eine beschränkte Menge Kapital zur Verfügung, sondern seine gesamte Existenz und in den meisten Fällen auch seine Arbeitskraft. Seine private Vermögenssphäre ist unmittelbar mit dem Schicksal des Unternehmens verknüpft, die Leistungsfähigkeit des Unternehmens hängt direkt von der Leistungsfähigkeit seiner Gesellschafter ab. Eine reiche Personengesellschaft mit armen Gesellschaftern ist ebenso wenig vorstellbar, wie eine arme Personengesellschaft mit reichen Gesellschaftern. Darum muss sich die Steuer der Personengesellschaften an den Einkommensverhältnissen der Gesellschafter und der Progression orientieren.

Die Mischform der GmbH & Co. KG bereitet dieser Vermögenssphärenbetrachtung nun einige Probleme. Wie bereits oben festgestellt, wird der Kommanditist einer KG systemwidrig als Mitunternehmer angesehen. Die KG ist also wie jede andere Personengesellschaft einkommensteuerlich transparente Mitunternehmerschaft, auch wenn die Komplementärrolle von einer – von den Gesellschaftern unabhängigen – GmbH ausgefüllt wird und der natürliche Kommanditist vermögensmäßig ebenfalls von der Gesellschaft losgelöst ist. Im Fall der GmbH & Co. KG stellt sich tatsächlich die Frage, warum diese anders zu behandeln ist als eine reine GmbH. Hier könnte der Gesetzgeber korrigieren und die Kap & Co KG den juristischen Personen gleichstellen – wie dies auch an einigen Stellen im Zivilrecht geschieht (z.B. § 264a I HGB; § 15a I Satz 2 InsO) – und als Körperschaftssteuersubjekt heranziehen.

V) Sinn der Betrachtung des Unternehmens als Steuersubjekt

Das deutsche Steuerrecht steht zwischen zwei Stühlen. Es scheint als könne sich der Gesetzgeber nicht zwischen Besteuerung des Gesamtunternehmens oder der Beteiligten entscheiden. Die Argumente für diesen Dualismus liegen in der vermögensmäßigen Vermengung von Unternehmer und Unternehmen bei den Personengesellschaften und Einzelunternehmen und der angenommenen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften.

Die Organschaft ist der erste Ausbruch des Gesetzgebers aus den strengen zivilrechtlichen Bahnen der Steuersystematik, hin zur Besteuerung des letzten selbständigen Gliedes eines Unternehmens (vor den Gesellschaftern). Ziel ist es, Vorgänge innerhalb eines Unternehmens steuerlich unbeachtet zu lassen. Dies ist nötig, um die wirtschaftliche Realität zu erfassen, ist ein Unternehmen doch – unabhängig von seiner gesellschaftsrechtlichen Konstruktion – immer ein Bündel von Einzelleistungen. Es ist ein geschlossener Submarkt, in dem Löhne gezahlt, Vorleistungen bezogen und Investitionen getätigt werden. Durch die vertragliche Verpflichtung zum Verlustausgleich, die Voraussetzung einer körperschaftssteuerlichen Organschaft ist, werden die Vermögenssphären der Unter- und Obergesellschaft in der gleichen Weise verknüpft, wie dies bei Personengesellschaften und ihren (persönlich haftenden) Gesellschaftern der Fall ist. Darum ist es nur konsequent, dass in diesem Fall ebenfalls eine Art körperschaftsteuerliche „Transparenz“ entsteht.

In der Gesetzgebung unbeachtet bleibt zurecht die Frage, warum beispielsweise zwei Kapitalgesellschaften, die vollkommen unabhängige Produkte herstellen und keinerlei Interaktion aufweisen, zufällig aber beide Tochtergesellschaften einer Investmentholding sind, als ein Unternehmen betrachtet werden. Diese Frage lässt sich schon damit beantworten, dass für den Unternehmer (die Holding) einfach die Möglichkeit besteht, die Unternehmensteile miteinander zu verknüpfen, also das eine zugunsten des anderen finanziell zu belasten und gemischt zu kalkulieren. Genauso, wie es dem Einzelkaufmann freisteht, unter der gleichen Firma einen Handel und einen Handwerksbetrieb zu betreiben und diese strikt voneinander zu trennen, muss es der Dachgesellschaft freistehen, ihre Tochterunternehmen nicht zu integrieren. Spätestens im Kopf des Unternehmers (oder der Geschäftslei-

tung der Holding) vermischen sich schließlich alle Unternehmensteile, zählt doch für den Unternehmer nur das aggregierte Ergebnis.

VI) Zwischenergebnis

Die Systematik der Bestimmung des Steuersubjekts orientiert sich prinzipiell an Vemögenssphären. Was vermögensmäßig unabhängig ist, muss Steuersubjekt sein, um den Grundprinzipen der Besteuerung gerecht zu werden. Alles, was innerhalb eines Vermögens geschieht ist *das Unternehmen* in Abgrenzung zum offenen Markt. Die Organschaft bietet Abhilfe für das Problem der zivilrechtlichen Anknüpfung der Steuerarten, die zwar als Indikator sinnvoll ist, aber von der wirtschaftlichen Realität abweichen kann (Unternehmensverträge). Nicht rechtfertigbarer Ausreißer aus dieser Systematik ist die Kap. & Co. KG, eine Lösung wäre ihre (sanfte) Überführung in den Status einer Körperschaft.

Nachdem das Unternehmen als Steuersubjekt identifiziert wurde, widmet sich der folgende Abschnitt dem Steuerobjekt, also der Bemessungsgrundlage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit der Steuerlast.

F) Der Unternehmensgewinn als Steuerobjekt

I) Definition des Gewinnbegriffs

Regelmäßig ist nicht die Substanz, sondern der Gewinn (§ 2 II Nr. 1 EStG) Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens.

Der Gewinn ist nicht der Mehrwert (§ 1 I Nr. 1 i.v.m. § 15 UStG). Die Umsatzsteuer betrachtet den Rohertrag eines Unternehmens – also die Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis – als die relevante Größe. Würde sich ein Unternehmen ohne Angestellte oder Geschäftsräume auf den Handel mit Gütern beschränken und würde am Ende kein Lager gehalten, wäre sein Gewinn in der Tat mit dem erwirtschafteten Mehrwert der Umsatzsteuer gleichzusetzen. Diese Konstellation ist in der wirtschaftlichen Realität jedoch undenkbar. Der Gewinn muss also sehr viel diffiziler ermittelt werden, ist für ihn doch die Zeitkomponente wesentlich. Ergebnisunabhängige Lohnzahlungen und Investitionen, deren Ergebnisbeitrag sich über lange Zeiträume erstreckt, können bei der punktuellen Mehrwertbetrachtung nicht berücksichtigt werden. Zeitpunkt der Erträge und des Aufwandes

würden auseinanderfallen. In Jahren der Investition würde das Unternehmen zu gering und in Jahren der Abschöpfungsreife zu stark belastet. Darum ist eine Mehrwertsteuer als Leistungsteuer der Unternehmen ungeeignet, selbst wenn man von den nicht ganz einfachen[85] Gedanken des Weiterreichens durch Preisaufschlag abstrahiert.

Gewinn ist nicht Einkommen im allgemeinen Sinne. Einkommen einer Privatperson kann zwar der Gewinn eines Unternehmens sein, aber der Gewinn ist nicht das „Einkommen" eines Unternehmens. Im vorherigen Teil wurde festgestellt, dass das Unternehmen steuerlich durch seine Vermögenssphäre definiert wird. Folglich muss auch das Steuerobjekt mit dem Vermögen in Zusammenhang stehen. Der Gewinn oder der Verlust der Unternehmung ist also die Zunahme oder Abnahme des Unternehmensvermögens über einen definierten Zeitraum, also die Differenz zwischen zwei Stichtagen. Einkommen hingegen ist der Zufluss nach Abzug von Aufwendungen, die mit ihm in Zusammenhang stehen. Eine Privatperson kann ihr Vermögen mindern, ohne ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu beeinträchtigen, indem sie ihr Einkommen durch Konsum verbraucht. Ein Unternehmen kann nicht konsumieren. Es kann keine Aufwendungen haben, die nicht im Zusammenhang mit seinem Ertrag stehen, da der abschließende Zweck seiner Existenz (z.B. im Gesellschaftsvertrag), das Erzielen von Erträgen ist. Werden vom Unternehmen Ausgaben veranlasst, die nicht mit diesem Zweck im Zusammenhang stehen (nicht abzugsfähige Betriebsaufwendungen), so müssen sie dem dahinterstehenden natürlichen Unternehmer oder Beschäftigten zugerechnet werden und stellen eine Überschreitung der Vermögensgrenze (verdeckte Gewinnausschüttung, geldwerter Vorteil) dar. Die Motivation der natürlichen Personen zur Vermögensminderung kann entgegen der des Unternehmens vielfältig sein. Somit muss das Steuerobjekt des Unternehmens sein Vermögenszuwachs (Gewinn) und nicht sein Einkommen i.S.d. § 2 II Nr. 2 EStG sein.

Eine direkte steuerliche Würdigung von Investitionen im Tätigungsjahr, wie sie bei einer Einnahmen-/Ausgabenbetrachtung die Regel wäre, kann politisch vorteilhaft sein, um bestimmte Verhaltensanreize zu setzen. Das Mittel der Sofort- und Sonderabschreibung wird auch tatsächlich vom Gesetzgeber für bestimmte

[85] Begründung: Es kann schließlich auch für die Gewinnsteuern argumentiert werden, dass diese mittelbar an den Konsumenten weitergereicht werden können und sogar für diesen bestünde die theoretische Möglichkeit sie im Rahmen seiner Lohnforderungen weiterzureichen.

Investitionen genutzt. Jedoch entspricht diese Regelung nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, stellt doch eine Investition lediglich eine Vermögensumschichtung dar. Weniger leistungsfähig wird das Unternehmen ausschließlich durch den Wertverzehr seiner Vermögenswerte.

Diese Systematik wird bestätigt durch die Aufteilung des Unternehmervermögens in Privat- und Betriebsvermögen. Sein Gesamtvermögen ist über die Haftung mit der Gesellschaft verknüpft, darum wird die Personalgesellschaft als steuerlich transparent angesehen und der Unternehmer ist Steuersubjekt. Trotzdem ist das relevante Steuerobjekt der Gewinn des Unternehmens oder der Gesellschaft. Für das Unternehmen muss also eine eigene – vom Privatvermögen des Unternehmers unabhängige – Vermögensgegenüberstellung geschehen. Damit bleiben Veränderungen des Gesamtvermögens des Unternehmers, die auf Konsum beruhen, außer Ansatz. Umgekehrt werden bei Personenunternehmen solche Vermögenswerte, die rechtlich im Privateigentum des Unternehmers stehen, aber dem Unternehmen – ohne Rechtsanspruch der anderen Gesellschafter – zur Verfügung gestellt werden, bei der Vermögensgegenüberstellung berücksichtigt (Sonderbetriebsvermögen).

Nun entsteht das systematische Problem, dass der Unternehmer oder der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft das Recht besitzt, in das Vermögen seines Unternehmens einzugreifen. Er kann es vermehren oder mindern, ohne dass ein Aufwand entsteht. Im Konzern kann sogar die Pflicht bestehen, sämtliche Vermögensmehrungen des Ermittlungszeitraumes an die Konzernmutter abzuführen. Dieser Eingriff wird als Entnahme oder Einlage bezeichnet. Für den Vermögensvergleich muss also entweder ein Zeitpunkt angenommen werden, der vor diesen Vermögensveränderungen liegt (§ 8 Abs. 3 KStG) oder sie müssen korrigiert werden („vermehrt um den Wert der Entnahmen“ § 4 I Satz 1 EStG).

Auch wenn der oben angesprochene Vermögensvergleich zur Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens in der Grundstruktur unabhängig regelbar wäre (eigenes Steuerbilanzrecht), hat es der Gesetzgeber vorgezogen, auf die für Unternehmen[86] bestehenden Regelungen des Handelsrechts zurückzugreifen (§ 5 I EStG).

[86] im Sinne dieser Arbeit (s.o. E.I)

Es ließe sich einwenden, dass der Vermögensvergleich die tatsächliche Liquiditätssituation unzureichend berücksichtigt. So muss beispielsweise ein Unternehmen, dessen selbstgenutzte Immobilien immer wertvoller werden, nicht zwangsläufig leistungsfähiger sein, da es keine Möglichkeit hat, diese Werte zu liquidieren. Hier kommt das strenge Niederstwertprinzip der handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen zur Hilfe. Da eine Zuschreibung von Vermögenswerten über Anschaffungskosten unzulässig ist (§ 253 I Satz 1 HGB), kann die Wertsteigerung erst wirksam werden, wenn Gewinne tatsächlich realisiert wurden (§ 252 I Nr. 4 HGB) – das heißt eine Veräußerung stattgefunden hat. Das Argument ist folglich haltlos, da ein positiver Vermögensvergleich stets mit zusätzlicher Liquidität einhergehen muss. Ob diese Liquidität am Ende des Betrachtungszeitraumes dann tatsächlich noch zur Verfügung steht oder wieder gebunden ist, liegt aber letztendlich in der Verantwortung des Unternehmers.

II) Zwischenergebnis

Die Bemessungsgrundlage Gewinn ist die Vermögensentwicklung des Unternehmens. Sie eignet sich als Leistungsindikator, da ein Unternehmen nicht konsumieren kann, weshalb eine Vermögensminderung stets mit der Minderung der Leistungsfähigkeit einhergeht. Vermögensveränderungen durch Unternehmensbeteiligte haben jedoch keinen Einfluss auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und werden folglich korrigiert (Entnahmen/Einlagen).

Die Bestandteile der Systematik des deutschen Steuerrechts sind damit identifiziert. Im folgenden Teil soll diese Systematik nun auf die nächste Instanz, die Europäische Union übertragen werden.

G) Europarechtlicher Widerspruch in der Steuersystematik

I) Die Staatsgrenze als Grenze des Unternehmens

Das steuerliche Unternehmen ist eine Vermögenssphäre (E.VI), deren Leistungsindikator der Zuwachs- oder die Abnahme des Vermögens ist (F.II). Bisher wurde regelmäßig davon ausgegangen, dass ein Unternehmen nur innerhalb der deutschen Staatsgrenzen tätig wird. Die Wertschöpfungsschritte, die den Submarkt eines Unternehmens bilden, können jedoch über mehrere Staaten verteilt sein.

Zusätzlich können auch die Unternehmensbeteiligten in einem fremden Staat leben. Das Unternehmen entwickelt also verschiedene Gliedmaßen, die in verschiedenen Staaten fußen. Das internationale Unternehmen profitiert nicht nur von einer steuerfinanzierten Gemeinschaft, sondern fußt auf mehreren.

Diese wirtschaftliche Entwicklung ist der politischen davongelaufen. Vermögen in einem Staat existiert nur durch dessen Rechtsinstitution, die es garantiert. Ein Staat kann sich nur aus den Steuern seiner Bürger finanzieren (B.IV). Ein Unternehmen auf der anderen Seite, das Bürger vieler Staaten ist, kann seine Erträge jedoch überall auf der Welt erzielen, seinen Aufwand überall in der Welt tätigen. Die Frage lautet also: Wo entsteht also der Vermögenszuwachs, wo die Minderung? Oder: Wo ist das Unternehmen leistungsfähig?

In diesem Lichte kann eine Konsolidierung der Bemessungsgrundlage eines multinationalen Unternehmens über Staatsgrenzen hinweg (vgl. D.II) – ähnlich der Organschaft (E.III) – kein geeigneter Weg sein, solange kein Schlüssel gefunden ist, der das Steueraufkommen gerecht unter den Wirkungsstaaten des Unternehmens verteilt. Die Suche nach diesem Umlageschlüssel ist aber wiederum mit der Ermittlung der Bemessungsgrundlage verknüpft. Man muss das Unternehmen, als Bündel von Wertschöpfungsschritten, wohl oder übel an der Staatsgrenze wieder in die Einzelschritte aufteilen. Ob dies nun an der Stelle der Steuererhebung oder der Aufkommensverteilung geschieht, ist grundsätzlich unerheblich. Für die Ermittlung auf Seite der Unternehmen spricht die Tatsache, dass die nötigen Daten roh (auf Basis einzelner Geschäftsvorgänge) vorliegen und erst in einem zweiten Schritt aggregiert werden. Es wäre ineffizient, diesen Prozess anschließend umkehren zu müssen, um die auf Basis aggregierter Daten ermittelte Steuer wieder auf die Quellenstaaten der einzelnen Vorgänge verteilen zu müssen.

An dieser Stelle tritt der Binnenmarkt (D.III) der Systematik entgegen. Die Europäische Union wünscht sich einen Markt ohne Grenzen, besonders für Vermögen. Der nationale Steuergesetzgeber wünscht sich eine klare steuerliche Erfassung der Vermögensbewegungen – besonders über die Staatsgrenze.

II) Doppelbesteuerungsverbot

Über die Grundfreiheiten des Binnenmarktes wird ein zusätzliches Grundprinzip der Besteuerung eingefügt, dass mit der bisherigen Systematik kollidieren kann:

Das Verbot von Mehrfachbesteuerung eines einzelnen Vorgangs (identisches Steuersubjekt und -objekt) durch verschiedenen beteiligte europäischen Staaten. Die Grundfreiheiten dürfen durch keinerlei nationale Gesetzgebung beeinträchtigt werden. Dieses Diskriminierungsverbot schützt ein europäisches Unternehmen auch bei der Besteuerung davor, aufgrund des Auslandsbezugs eines Sachverhaltes schlechter behandelt zu werden als im reinen Inlandsfall (s. D)[87]. Wie oben festgestellt, ist jedoch gerade die Sicherstellung der Besteuerung vor Abfluss des Vermögens über die Grenze zur Sicherung der Staatsfinanzierung unerlässlich. Der nationale Steuergesetzgeber ist also darauf bedacht, spätestens an der Staatsgrenze Vorgänge so zu betrachten, als würde die gemeinschaftliche Sphäre des Unternehmens verlassen und der freie Markt betreten. Das Unternehmen muss an dieser Stelle wieder in seine einzelnen Wertschöpfungsschritte aufgespalten werden. Jedoch handelt der Staat in seiner Gesetzgebung einseitig, das heißt er betrachtet den Vorgang möglicherweise anders als der Staat in den das Vermögen abfließt.

Es kann also folgende Konstellation existieren: Der deutsche Staat nimmt systemkonform bestimmte Korrekturen der Bemessungsgrundlage vor, lässt also einen Vermögensabfluss steuerlich unberücksichtigt, da dieser die Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts nicht mindert. Der Zielstaat aber berücksichtigt den Zufluss steuerlich, da er nicht befürchten muss, das Steuersubjekt durch unterlassene Korrekturen zu gering zu belasten. Das Unternehmen ist also einzig dadurch steuerlich stärker belastet als seine deutschen Mitbewerber, dass es grenzüberschreitend tätig ist.

1) Beispiel: Verrechnungspreiskorrektur

Eine solche einseitige Korrektur von Vermögensbewegungen leistet § 1 AStG. Der Steuerpflichtige wird dazu gezwungen, bei seiner steuerlichen Vermögensermittlung solche Vermögensabflüsse ins Ausland zu korrigieren, die das Bild der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verzerren.

Wie die normalen Ausschüttungen, können auch bestimmte Transaktionen zu einer solchen Verzerrung führen. Führt das Unternehmen eine Transaktion aus, bei der Vermögen abfließt, ohne dass ein entsprechender Gegenwert in das Unter-

[87] *Kellersmann/Treisch* Europ. Unternehmensbesteuerung S. 144; EuGH C-294/97 vom 26.10.1999, eurlex.europa.eu Dok.Nr.: 61997J0294

nehmensvermögen übergeht (Verkauf zu extrem niedrigen Preisen), wird dies grundsätzlich als Verlust, also als Minderung der Leistungsfähigkeit angesehen. Nun kommt es jedoch darauf an, ob die Gegenseite – die von dieser Transaktion zwangsläufig profitieren muss – einen besonderen Einfluss auf das Unternehmen hatte. Stellt sich heraus, dass die Transaktion nicht mit dem Zweck zusammen hängt, weitere Erträge zu erzielen, sondern lediglich das Ziel verfolgt, die andere Seite zu bevorteilen, so kann dies keine Handlung des Unternehmens sein. Sie entspricht einer verdeckten Ausschüttung.

Die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens kann also durch eine grenzüberschreitende Transaktion mit einem Beteiligten (nahestehende Person) nur dann gemindert werden, wenn diese originär vom Unternehmen mit dem Zweck, Erträge zu erzielen, getätigt wurde. Die Verfolgung dieses Ziels kann nur dann angenommen werden, wenn die Transaktion einem Drittvergleich standhält, also auch zwei rational handelnde Unbekannte sie zu den gleichen Konditionen ausgeführt hätten.

Der Widerspruch dieser grundsätzlich systemkonformen Verrechnungspreiskorrektur zur Binnenmarktfreiheit resultiert aus dem Verbot der Mehrfacherfassung. Das bedeutet Korrekturen, die hier vorgenommen werden müssen mit der Gegenseite (Finanzverwaltung des anderen Staates) abgesprochen werden, um eine grenzüberschreitende Transaktion nicht gegenüber einer inländischen zu benachteiligen[88].

2) Beispiel: Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften

Noch konkreter wird der Wille des Gesetzgebers, Vermögensabflüsse an der Staatsgrenze zu erfassen, in § 12 I KStG. Wird ein Wirtschaftsgut aus seinem Zugriffsbereich entzogen, ohne dass ein Entgelt fließt (Beispielsweise bei der Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft), so fingiert der Gesetzgeber eine Veräußerung des Wirtschaftsgutes zu gemeinem Wert. Hier wird die Systematik erneut deutlich: Die Unternehmenssphäre wird gedanklich verlassen, der freien Markt betreten.

Das Problem liegt darin, dass der Veräußerungswert eines Wirtschaftsgutes deutlich über dem Wert liegen kann, der bislang zum steuerlichen Vermögensvergleich herangezogen wurde. Das heißt, in dem Wirtschaftsgut schlummert Ge-

[88] *R. Beiser* IStR 2008, 587, S. 590

winnpotential (s.g. stille Reserven), das normalerweise erst bei tatsächlicher Veräußerung realisiert wird. Wird die Veräußerung jedoch fingiert und damit die stillen Reserven gehoben, ohne dass die Gewinne tatsächlich über ein empfangenes Entgelt realisiert wurden, wird das Unternehmen steuerlich belastet. Besonders ungünstig wirkt zudem, dass der Steuerpflicht keine entsprechende Liquidität gegenübersteht.

Man ist verleitet in diesem Vorgehen des Gesetzgebers einen Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip zu sehen. Allerdings muss hier beachtet werden, dass das Unternehmen beim Aufbau der stillen Reserven geringer belastet wurde, als es seine eigentliche Leistungsfähigkeit erlaubt hätte, da die Abschreibungen höher angesetzt wurden, als der tatsächliche Vermögensverlust. Das Unternehmen musste sich also darauf einstellen, diese temporäre Minderbelastung zu einem zukünftigen Zeitpunkt wieder auszugleichen.

Das Problem ist vielmehr, dass die Belastung zu diesem Zeitpunkt nur aufgrund des Auslandsbezugs der Handlung entsteht. Der Wegzug des Unternehmens in einen anderen europäischen Staat wird somit sanktioniert[89]. Die Wegzugsbesteuerung ist folglich europarechtswidrig, obgleich sie grundsätzlich ein Systemerfordernis ist. Eine Auflösung dieses Dilemmas wäre die Stundung der Steuerpflicht (bis die korrelierende Liquidität vorhanden ist; Realisationszeitpunkt) – das heißt eine Beibehaltung der Steuerverstrickung auch im europäischen Ausland – oder ein Ansatz des gemeinen Wertes bei der Gewinnermittlung im Zielstaat, sodass eine Mehrfacherfassung ausgeschlossen ist. Ohne Zweifel führt diese elegante Lösung allerdings zu enormem Koordinationsaufwand der beteiligten Finanzverwaltungen.

III) Zwischenergebnis

Es existiert ein Widerspruch zwischen geschlossener Staatsfinanzierung und grenzübergreifender Aktivität der Unternehmen. Für den Staat bleibt keine Möglichkeit, als sich bei der Besteuerung auf das im Inland belegene Vermögen eines Unternehmens zu beziehen. Steuerlich endet die Unternehmenssphäre also an der Staatsgrenze und ab hier muss eine Transaktion auf dem freien Markt angenommen werden. Das Wortschöpfungs- und Vermögensbündel Unternehmen wird

[89] *J. Campos Nave* BB 2009, 870, S. 872

aufgetrennt und etwaige interne Vorgänge entsprechend der Leistungsfähigkeit korrigiert. Damit die europäische Integration hierdurch nicht beeinträchtigt wird, ist eine Abstimmung der Finanzverwaltungen unabdingbar.

H) Fazit und Ausblick

Im ersten Teil (B) wurde festgestellt, dass die Steuer eine notwendige Allgemeinlast der Bürger eines Staates darstellt. Der Staat hat den Auftrag Steuern zu erheben, womit die Grundvoraussetzung für ein kohärentes System erfüllt ist. Eine Schranke der Kompetenz des Staates ist jedoch unter anderem, dass die Steuerlast gerecht auf jeden einzelnen Teilhaber der Gemeinschaft verteilt sein muss. Diese Voraussetzung wird – wie im Teil C gezeigt – durch das Grundgesetz gestützt und durch Einzelsteuergesetzgebung in der Struktur Steuersubjekt und Steuerobjekt ausgeführt.

Die Europäische Union hat das klare Ziel des beschränkungsfreien Binnenmarktes, das sie durch Rechtsakte verfolgt. In Ermangelung eines konkreten Harmonisierungsauftrags der EU sind die Mitgliedstaaten im Bezug auf die direkten Steuern noch autonom. Dennoch kann insbesondere der EuGH auf die nationale Ertragssteuergesetzgebung einwirken (D).

Aufgrund der zahlreichen rechtlichen Ausprägungsformen von Unternehmen kann eine Einordnung als Steuersubjekt in dieses System schwierig sein, wie im Teil E deutlich wird. Jedes Unternehmen verfügt jedoch über ein Merkmal, anhand dessen es sich steuerlich greifen lässt: Das Vermögen. Ist dieses Merkmal gefunden, wird auch die Anknüpfung der Steuer an die Vermögensmehrung, den Gewinn, als Steuerobjekt deutlich (F).

Man sieht also, das deutsche Steuerrecht folgt – mit einigen in den Teilen genannten Ausnahmen – einer grundsätzlich kohärenten Ordnung, die sich auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen allgemein anwenden lässt.

Wie man jedoch im Teil G feststellt, kann diese Systematik mit den Zielen der Europäischen Union kollidieren. Grund ist die geschlossene Staatfinanzierung der Mitgliedstaaten, die dem wirtschaftlichen Integrationsbestreben und damit der multinationalen Finanzierung der Unternehmen, gegenüber steht.

Zu der in dieser Arbeit identifizierten, national orientierten Steuersystematik gibt es wohl vorerst keine Alternativen. Die Vision einer einheitlichen europäischen Bemessungsgrundlage auch für die direkten Steuern, wird wohl so lange Theorie bleiben, bis eine Integration der Staatsfinanzierung erreicht ist. Schließlich ist der Ort der Leistung noch relativ einfach zu ermitteln, im Vergleich zu dem Ort oder vielmehr den Orten der Wertschöpfung. Diese Ermittlung wäre jedoch für eine gerechte Aufkommensverteilung nötig. Bedeutend für das deutsche Steuersystem ist zudem das Realisationsprinzip, das eine Brücke zwischen vermögensmäßiger und liquiditätsmäßiger Leistungsfähigkeit schlägt. Bereits eine Harmonisierung des Bilanzrechts würde dem bestehenden Steuersystem Probleme bereiten. Was jedoch geschehen könnte und muss ist eine stärkere Koordination der Steuerergeignisse, die durch eine Grenzüberschreitung ausgelöst werden. Die EU könnte dafür Sorge tragen, dass steuerliche Korrekturen in beiden beteiligten Mitgliedsstaaten gleichgerichtet und in gleicher Höhe vorgenommen werden. Federführend sollte aber stets der Staat sein, der sich einem Vermögensabfluss gegenüber sieht, steht ihm doch grundsätzlich das Besteuerungsrecht zu.

Aber vielleicht darf auch ein Ausblick in eine fernere Zukunft gewagt werden: Unternehmenssteuern könnten nach einem europaweit einheitlichen System festgelegt und an einer einzelnen Stelle für das gesamte Unternehmen erhoben werden. Das Steueraufkommen könnte dann an die Mitgliedsstaaten (falls diese sich noch eigenständig finanzieren) nach Höhe der in ihnen gelegenen und für die Wertschöpfungshöhe entscheidenden Faktoren, Kapital und Arbeit, verteilt werden. Ein der Gewerbesteuer ähnliches Verfahren könnte auf internationaler Ebene eine Renaissance erfahren. Es könnte aber auch die Frage gestellt werden, ob nicht eine ausschließliche und angemessen hohe Quellenbesteuerung des Unternehmenssubstrats eine einfache und gerechte Alternative wäre. Denn wie festgestellt: Das Unternehmen konsumiert nicht, seine Früchte genießt immer ein dahinterstehender Mensch.

Versicherung

Ich bestätige mit meiner Unterschrift, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel verwendet habe.

Heidelberg, den 30.08.2010 David Dell