

Hochschullehrer des Rechts eine juristische Bibliothek beliebigen Umfangs steuerwirksam aufbauen können, den Erlös aus der Bibliotheksveräußerung jedoch nicht zu versteuern brauchen, worauf *Trzaskalik* zu Recht hingewiesen hat.¹²² Aus der Perspektive des *verfassungsrechtlichen Kontrollmaßstabs* kommt es indes nicht darauf an, ob der Gesetzgeber die gerechteste Lösung gefunden, sondern allein darauf, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Entscheidungs- („Gestaltungs-“) Freiheit überschritten hat.¹²³ Im Hinblick auf die Auswahl des Steuergegenstandes besitzt er auch bei der Einkommensteuer indes eine weite Entscheidungsfreiheit, wenn er seine Entscheidungen sachlich rechtfertigen kann. Eine solche Rechtfertigung wird man ihm jedoch hier nicht absprechen können.¹²⁴

IV. Ergebnisse

Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften könnten als steuerbares Einkommen qualifiziert werden. Maßstab für diese Qualifikation einer Einnahme ist der die Einkommensbesteuerung verfassungsrechtlich rechtfertigende und begrenzende Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Markteinkommenstheorie kann dies nicht in Frage stellen. Der Gesetzgeber darf jedoch ein für besteuernswürdig erachtetes Gut nur in solchen Tatbeständen erfassen, die auch gleichmäßig und mit angemessenem Aufwand vollzogen werden können. Durch diese Vorgabe reduziert sich der für eine Besteuerung in Betracht kommende Kreis von privaten Veräußerungsgeschäften auf die Veräußerung von beruflich wie auch privat genutzten Grundstücken sowie von ertragbringend angelegtem Vermögen. Auch die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung sonstigen für berufliche Zwecke eingesetzten Vermögens hielte sich noch in dem Rahmen, den die Verfassung dem Gesetzgeber setzt.

Eine Pflicht des Gesetzgebers, eine solche Besteuerung auch einzuführen, besteht indes nicht. Volkswirtschaftliche, sozialpolitische sowie steuertechnische Gründe lassen sich dafür vorbringen, die hier relevanten Vermögensgegenstände auch weiterhin nicht der Steuer zu unterwerfen. Die Entscheidung ist daher der Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers überantwortet. Er wird hierbei die „dirigierenden“ Gehalte der Verfassung und steuersystematische Prinzipien auf der einen wie aber auch das Eingebundensein Deutschlands in eine Welt offener Staaten auf der anderen Seite zu berücksichtigen haben.

122 *Trzaskalik* in FS Tipke, 1995, S. 321, 330, Fn. 54.

123 BVerfG v. 8. 10. 1991, BVerfGE 84, 348, 359 (Fn. 105).

124 Vgl. dazu auch das *Gutachten der Steuerreformkommission 1971*, ESt, LSt II, Rz. 96 (Fn. 3).

Johanna Hey

Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer

Auflösungstendenzen personal gebundener Steuerpflichten

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <p>I. Christoph Trzaskalik und das Individualsteuerprinzip</p> <p>II. Beispiele für Durchbrechungen des Individualsteuerprinzips in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer</p> <p>III. Individualsteuerprinzip als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Verwirklichung individueller Belastungsgerechtigkeit 2. Bedeutung des Individualsteuerprinzips für die Ausgestaltung der Einkommensteuer 3. Geltung des Individualsteuerprinzips für die Ausgestaltung proportionaler Unternehmenssteuern? <ol style="list-style-type: none"> a) Körperschaftsteuer: Individualsteuerprinzip versus Einmalbesteuerung b) Gewerbesteuer: Individualsteuerprinzip versus Objektsteuercharakter | <p>4. Individueller Steuereingriff und Überwälzung</p> <p>IV. Rechtfertigung von Durchbrechungen des Individualsteuerprinzips</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Fehlender Mittelzufluss und Bewertungsunsicherheit bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern (§§ 6 Abs. 3, 5 Satz 3; 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) 2. Besteuerung aufgrund von Drittverhalten zum Zwecke der Missbrauchsvermeidung (§§ 6 Abs. 5 Satz 4; 16 Abs. 3 Satz 3 EStG) 3. Vereinfachung durch Instrumentalisierung steuerlicher Überwälzungsvorgänge (§ 8b Abs. 2 KStG) 4. Gewerbesteuerpflicht der Mitunternehmenshaftung bezüglich des Veräußerungsgewinns des Mitunternehmers (§ 7 Satz 2 GewStG) |
|---|---|

I. Christoph Trzaskalik und das Individualsteuerprinzip

1981 schrieb *Christoph Trzaskalik*: „Hält man ... daran fest, Wertsteigerungen im ruhenden Vermögen über die Vorschriften der Entnahme und Betriebsaufgabe abzuschöpfen, ist diese Wertsteigerung ebenso höchstpersönlich wie der Gewinn aus dem entgeltlichen Umsatzgeschäft“¹. Damit sprach *Trzaskalik* sich gegen die Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Betriebsübertragung aus und forderte den Gesetzgeber zu folgerichtigerem Handeln auf. Mittlerweile entfernt sich der Gesetzgeber immer häufiger von den Vorgaben des Individualsteuerprinzips und durchbricht mit § 8b Abs. 2 KStG die

1 *Chr. Trzaskalik*, Aufschiebung der Gewinnrealisierung, DStJG Bd. 4 (1981), 145, 161.

höchstpersönliche Erfassung stiller Reserven selbst bei entgeltlichen Umsatzgeschäften.

Dies wirft die Frage nach Inhalt und Stellenwert des Individualsteuerprinzips auf, nach seiner Bedeutung für unterschiedliche Steuerarten und nach den Möglichkeiten einer Rechtfertigung von Durchbrechungen.

II. Beispiele für Durchbrechungen des Individualsteuerprinzips in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer

Lenkt man den Blick auf einige der aus jüngerer Zeit stammenden Durchbrechungen des Individualsteuerprinzips, wird deutlich, dass es sich um ein vielschichtiges Phänomen handelt.

Mit einer Reihe von nur zum Teil aufeinander abgestimmten Regelungen privilegiert der Gesetzgeber die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsvermögen verschiedener Steuerpflichtiger. Die von *Christoph Trzaskalik* kritisierte Buchwertfortführung des § 7 Abs. 1 EStDV a. F. ist mittlerweile in § 6 Abs. 3 EStG gesetzlich verankert². Ebenso ordnet § 6 Abs. 5 EStG das Überspringen stiller Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen an, indem Buchwerte anzusetzen sind, soweit Wirtschaftsgüter aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG) und umgekehrt oder zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer unentgeltlich übertragen werden³. Gleiches gilt für die seit 2001⁴ wieder der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern angepasste Realteilung in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Zur Regel hat der Gesetzgeber die Abweichung vom Individualsteuerprinzip in § 8b Abs. 2 KStG erhoben, indem Gewinne aus der Anteilsveräußerung steuerlich außer Ansatz bleiben, obwohl die veräußernde Kapitalgesellschaft die im Veräußerungsgewinn realisierte Wertsteigerung des Anteils nicht nur erwirtschaftet hat, sondern – hier liegt der Unterschied zu §§ 6 Abs. 3 und 5; 16 Abs. 3 Satz 2 EStG – auch einen unmittelbaren Liquiditätszufluss erfährt. Umgekehrt kann der Erwerber, wenn sich der Kaufpreis für die Anteile im Nachhinein als überhöht darstellt, wegen § 8b Abs. 3 KStG die verlustbedingte Minderung seiner Leistungsfähigkeit steuerlich nicht geltend machen.

² Eingefügt durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I, S. 402.

³ *W. Reiß*, Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, *StuW* 2000, 399, 407.

⁴ Zur wechselhaften Entwicklung der Realteilung s. *W. Apitz*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-/KStG-Kommentar, Jahresband 2002, § 16 EStG Anm. J 01-5.

§ 7 Satz 2 GewStG⁵ erklärt zu Gewerbeertrag auch den Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe von Anteilen an Mitunternehmerschaften, soweit er nicht unmittelbar auf eine natürliche Person entfällt. Nach h.M.⁶ soll die Mitunternehmerschaft Schuldnerin der Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn sein, obwohl nicht sie, sondern der ausscheidende Mitunternehmer den Gewinn realisiert. Damit wird nicht der Veräußerer, sondern paradoxerweise der Erwerber mit der Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn belastet, soweit die Parteien keine abweichende Steuertragungsklausel vereinbart haben.

III. Individualsteuerprinzip als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips

1. Verwirklichung individueller Belastungsgerechtigkeit

Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfordert neben der vollständigen Erfassung des Einkommens die individuelle Zuordnung der Steuerlast⁷. Steuergerechtigkeit ist Verteilungsgerechtigkeit. Der Gesetzgeber muss nicht nur festlegen, *was* er besteuert, sondern auch, *wen* er besteuert. Nur auf diese Weise lässt sich der Steuereingriff an Individualgrundrechten messen. Deshalb folgt als verfassungskräftiges Subprinzip⁸ aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein Individualsteuerprinzip des Inhalts, dass sich der gesetzliche Steuereingriff gegen die Person richten muss, die über die abzuschöpfende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt bzw. diese erwirtschaftet hat. Die Verfügungsbefugnis über die Einkünfte und die Erwirtschaftung dieser Einkünfte kann auseinander fallen, wenn ein als Einkommensverwendung unbeachtlicher Leistungsfähigkeitstransfer zwischengeschaltet ist. In diesem Fall ist nach dem Individualsteuerprinzip derjenige zum Steuerschuldner zu bestimmen, der die Einkünfte als „*Herr der Leistungsbeziehung*“⁹ erwirtschaftet hat¹⁰. Wenn §§ 3, 38 AO die Entstehung des Steueranspruchs an die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes knüpft, dann ist darunter grundsätzlich die Verwirklichung des Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen selbst

⁵ Eingefügt durch Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, BGBl. I, S. 3858.

⁶ S. Nachweise unten in Fn. 63.

⁷ *I. Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, Frankfurt a.M. u. a. 1998, S. 61; *G. Roderburg*, Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuerrecht, Diss. Köln 2003 (im Druck), 2. Kap. II.2.

⁸ *J. Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002, § 4 Rz. 14; *H. Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, Köln 2001, S. 178.

⁹ *H. G. Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, *DStJG* Bd. 1 (1978), S. 7, 19.

¹⁰ *P. Kirchhof*, in *Kirchhof/Söhn* § 2 Rz. B 210; *R. Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Diss. Berlin 2001, S. 118.

gemeint¹¹. Ohne Zurechnungsgrund können dem Steuerpflichtigen weder das erwerbswirtschaftliche Handeln eines anderen noch die hieraus folgenden Einkünfte zugerechnet werden. Das Individualsteuerprinzip ist folglich sowohl tätigkeits-, als auch ergebnisbezogen.

2. Bedeutung des Individualsteuerprinzips für die Ausgestaltung der Einkommensteuer

Die besondere Bedeutung des Individualsteuerprinzips in der Einkommensteuer liegt nicht nur in der persönlichen Zuordnung der Steuerschuld, sondern auch darin, Progressionsvorteile durch eine intersubjektive Verschiebung von Einkünften zu verhindern¹². Bemessungsgrundlage und progressiver Tarif sind auf die einzelne natürliche Person zu beziehen¹³. Einkünfte sind bei der Person zu erfassen, die sie erwirtschaftet hat. Zurechnungseinheit ist das Individuum¹⁴.

In Bezug auf die Erfassung stiller Reserven bedeutet dies nicht nur, dass sie steuerlich abzurechnen sind, bevor die Steuerverstrickung etwa durch Ausscheiden aus der deutschen Steuerhoheit oder Entnahme endgültig endet. Diesem Zweck tragen die Tatbestände der Betriebsaufgabe- und Entnahmebesteuerung¹⁵ Rechnung. Abgerechnet werden muss grds. auch dann, wenn Wirtschaftsgüter unentgeltlich auf einen anderen Steuerpflichtigen übertragen werden, selbst wenn die stillen Reserven steuerverstrickt bleiben¹⁶. Denn die Steuerverstrickung ist unter dem Individualsteuerprinzip nicht objekt- sondern subjektbezogen zu bestimmen.

11 G. Crezelius, Besteuerung aus Drittverhalten, FR 2002, 805, 809; H. Weber-Grellet (Fn. 8), S. 178.

12 Grundlegend BVerfG v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 67; st. Rspr. des BFH z. B. BFH v. 5. 5. 1999 – IX R 1/97, BStBl. II 1999, 653, 654, Vorlage an den GrS v. 28. 7. 2004 – XI R 54/99, BFH/NV 2005, 269 (B III. 2); S. Seeger, in L. Schmidt, EStG, 23. Aufl., München 2004, § 26b EStG Rz. 2; J. Becker, Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht, Münster 1970, S. 118f.; G. Roderburg (Fn. 7), 2. Kap. A.II.2.

13 P. Kirchhof, in Kirchhof, EStG KompaktKommentar, 4. Aufl., Heidelberg 2004, § 2 Rz. 68; J. Lang, in Tipke/Lang, § 9 Rz. 22; R. Könemann, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, Frankfurt a. M. 2001, S. 33ff.

14 Grundlegend BVerfG v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 67; ferner BVerfG v. 14. 4. 1959 – 1 BvL 23/57, BVerfGE 9, 237, 242ff.; BVerfG v. 3. 4. 1962 – 1 BvL 35/57, BVerfGE 14, 34, 38ff.; BVerfG v. 30. 6. 1964 – 1 BvL 16/62, BVerfGE 18, 97, 103.

15 I. Reinhardt (Fn. 7), S. 64.

16 G. Luckey, Gewinnrealisierung bei Unternehmensumwandlung und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, StuW 1979, 129, 136; I. Reinhardt, (Fn. 7), S. 61; W. Reiß, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmensschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, 1225, 1226; B. Paus, Die reale Teilung von Personengesellschaften, NWB Fach 3, S. 12629, 12636.

3. Geltung des Individualsteuerprinzips für die Ausgestaltung proportionaler Unternehmenssteuern?

a) Körperschaftsteuer: Individualsteuerprinzip versus Einmalbesteuerung

Da das Individualsteuerprinzip nicht nur Progressionsverschiebungen verhindern soll, sondern ebenso der interpersonell gerechten Zuordnung der Bemessungsgrundlage nach der individuellen Leistungsfähigkeit dient, ist ihm auch bei der Ausgestaltung der Körperschaftsteuer Rechnung zu tragen, denn auch die Körperschaftsteuer ist als Einkommensteuer der juristischen Person Personensteuer¹⁷. Ungeachtet des bis heute nicht entschiedenen Streits, ob Körperschaften überhaupt über eine eigene Leistungsfähigkeit verfügen¹⁸, sind die Besteuerungstatbestände individuell zuzuordnen. Zu besteuern ist die Körperschaft, bei der ein Zuwachs an Leistungsfähigkeit eintritt bzw. die diesen erwirtschaftet hat.

Andererseits wird im Körperschaftsteuerrecht auch dem Prinzip der Einmalbesteuerung gestaltende Wirkung beigemessen, wobei weder über den Inhalt dieses Prinzips noch über das Verhältnis zum Individualsteuerprinzip bisher Klarheit besteht.

Zu unterscheiden ist dabei zunächst zwischen dem Grundsatz der Einmalbelastung und dem Grundsatz der Einmalbesteuerung. Während der Grundsatz der Einmalbelastung zum Ausdruck bringt, dass im Verhältnis zwischen Körperschaft und Anteilseigner Mehrfachbelastungen im Hinblick auf die lediglich temporäre Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu vermeiden sind¹⁹, ist ein Grundsatz der Einmalbesteuerung des Inhalts, dass Gewinne stets *mindestens* einmal, d. h. entweder auf der Ebene der Körperschaft oder auf der Ebene des Anteilseigners, zu besteuern sind, abzulehnen²⁰. Ob Gewinne,

17 Ebenso G. Crezelius, Steuerrecht II, 2. Aufl. 1994, S. 9; G. Wöhe, Die Steuern des Unternehmens, 6. Aufl., 1991, S. 19; G. Roderburg (Fn. 7), 2. Kap. A.II.2; J. Englisch, Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Diss. Köln 2004 (im Druck), 2. Kap. B. I. 1. b) bb) (v); H. Komarek, Verlustberücksichtigung im nationalen und internationale Konzern, Frankfurt a. M. u. a. 1998, S. 52; I. Reinhardt (Fn. 7), S. 60f.

18 Hierzu J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, S. 245ff. mit zahlreichen Nachweisen und aktuell J. Englisch, Dividendenbesteuerung (Fn. 17), 2. Kap. A.I.2.a.cc (i).

19 J. Hey (Fn. 18), S. 254ff.; J. Englisch, Dividendenbesteuerung (Fn. 17), 3. Kap. B. I. 1. b) bb) (v); G. Roderburg (Fn. 7), 2. Kap. A. II.3; E. Schipporeit, Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, StuW 1980, 190, 196f.; Maiterth/Müller, Die Änderungen im Bereich der Anteilsbesteuerung durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform und das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aus steuersystematischer Sicht, BB 1999, 2639, 2642; dies., Anmerkungen zu den Auswirkungen des neuen Steuerrechts auf Unternehmenskaufmodelle aus steuersystematischer Sicht, BB 2002, 598, 599.

20 G. Roderburg (Fn. 7), 2. Kap. A. II.6.c; W. Leisner, Kein Anrechnungsverfahren für Steuerbefreite, StuW 1984, 244, 247f.; J. Hey (Fn. 8), S. 208.

die zunächst steuerlich verschont wurden, nochmals besteuert werden dürfen oder müssen, ist allein eine Frage des Leistungsfähigkeitsprinzips, konkretisiert etwa durch den Grundsatz intertemporaler Korrespondenz²¹ oder das Europarecht, wenn es um die Nachbesteuerung steuerfreier Auslandsgewinne oder die Aufdeckung stiller Reserven bei Wegzug zur Herstellung einer Einmalbesteuerung im Inland geht.

Schließlich – und nur in dieser Bedeutungsvariante kommt es zum offenen Konflikt mit dem Individualsteuerprinzip – wird der Grundsatz der Einmalbesteuerung dahingehend verstanden, dass Gewinne unabhängig davon, wer sie erwirtschaftet hat, wenigstens einmal steuerlich zu erfassen sind. Danach könnte die Besteuerung bei fortbestehender Steuerverstrickung des Wirtschaftsguts solange hinausgeschoben werden, bis es zu einem Umsatzakt kommt. Ein Überspringen der stillen Reserven zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen wäre unproblematisch. Eine solche Betrachtung wird möglich, wenn man annimmt, die stillen Reserven hafteten an dem Wirtschaftsgut selbst und nicht an der Person des Steuerpflichtigen, der das Wirtschaftsgut während der Entstehung der stillen Reserven gehalten hat²². Dem steht jedoch § 1 EStG entgegen, wonach natürliche Personen mit ihrem Einkommen und nicht Betriebe mit ihren Erträgen erfasst werden²³. Dies gilt in gleicher Weise für die Körperschaftsteuer. Mit der Systematik der Körperschaftsteuer als Personensteuer ist eine Auflösung der personalen Zuordnung stiller Reserven nicht vereinbar. Steuerobjekt ist das Einkommen der juristischen Person. Dies setzt die Erfassung bei der Körperschaft voraus, die das Einkommen erwirtschaftet hat. Ein dem Individualsteuerprinzip gleichrangiges Prinzip der Einmalbesteuerung gibt es folglich bei den Personensteuern nicht. Ob und bei wem Gewinne einmal zu besteuern sind, ist eine Frage der *individuellen* Leistungsfähigkeit.

b) Gewerbesteuer: Individualsteuerprinzip versus Objektsteuercharakter

Während also bei den Personensteuern kein Zweifel daran besteht, dass das Individualsteuerprinzip das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert und dessen Rang teilt, ist unklar, welche Bedeutung dem Individualsteuerprinzip in der Gewerbesteuer zukommt. Legt man die traditionelle Sichtweise der Gewerbesteuer als Objektsteuer²⁴ zugrunde, dann ist die Ertragskraft eben-

21 S. C. Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, S. 46; C. Gröpl, Intertemporale Korrespondenz und konsumorientierte Betrachtungsweise im System des geltenden Einkommensteuerrechts, FR 2001, 568 f.

22 So etwa B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, S. 820; H. Albach, Gewinnrealisierung im Ertragsteuerrecht, StBj. 1970/71, 287, 314 f.; H. Schuhmann, Realteilung von Personengesellschaften, StBp. 1983, 269, 275.

23 Chr. Trzaskalik, DStJG Bd. 4 (1981), 145, 159; G. Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Köln 1977, 115 f., 120; G. Luckey, StuW 1979, 129, 135.

24 H. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, Köln 1990, S. 106 ff.

falls individuell zuzuordnen, und zwar dem jeweiligen Betrieb. Stille Reserven sind gewerbesteuerrechtlich in dem Betrieb zu erfassen, in dem sie erwirtschaftet wurden²⁵. Damit ist aber noch nichts ausgesagt über die zeitliche und persönliche Zuordnung zum (Mit-)Unternehmer, der die Gewerbesteuer wirtschaftlich trägt.

Versteht man die Gewerbesteuer als Objektsteuer, dann muss der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Gewerbesteuer grundsätzlich keine Rücksicht auf die hinter dem Gewerbebetrieb stehenden Unternehmer nehmen. Allerdings verwirklicht die Gewerbesteuer das Objektsteuerprinzip nicht konsequent. Die Besteuerung des Gewerbebetriebs ist keineswegs völlig losgelöst von den hinter dem Gewerbebetrieb stehenden Personen²⁶, was etwa deutlich wird an der für die Verlustverwertung geforderten Unternehmens- und Unternehmeridentität²⁷. Ordnet man die Gewerbesteuer dagegen richtigerweise als Sondereinkommensteuer auf den gewerblichen Gewinn ein²⁸, dann muss erst recht sichergestellt sein, dass die Gewerbesteuer diejenigen trifft, der den Ertrag im Betrieb erwirtschaftet hat. Auch die angebliche Überwälzbarkeit der Gewerbesteuer als Kostenfaktor²⁹ steht dem nicht entgegen. Unabhängig davon, ob eine Überwälzung tatsächlich realisiert werden kann, hat der Gesetzgeber jedenfalls mit der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer in der Einkommensteuer aufgrund von § 35 EStG eine personale Zuordnung hergestellt. § 35 EStG lässt sich nur dann rechtfertigen, wenn die Gewerbesteuer *nicht* überwält wird. Würde die Gewerbesteuer überwält, dann wäre einerseits § 35 EStG verfehlt, andererseits müsste die Belastung mit Gewerbesteuer aus der Sicht des tatsächlichen Steuerträgers gerechtfertigt werden.

4. Individueller Steuereingriff und Überwälzung

Ob die Belastung der individuellen Leistungsfähigkeit Rechnung trägt, kann nämlich nur anhand der tatsächlichen Belastungswirkungen festgestellt werden³⁰. Nicht die formal-tatbestandstechnische Anknüpfung der Besteuerung ist maßgeblich, sondern gerechtfertigt werden muss die Belastung gegenüber demjenigen, der sie tatsächlich trägt. Intendierte und vorhersehbare Überwälzungen muss der Gesetzgeber in seine Rechtfertigungserwägungen

25 S. auch BFH v. 25. 5. 1962 – I 78/61 S, BStBl. III 1962, 438, 439.

26 H. Zitzelsberger (Fn. 24), S. 110.

27 BFH v. 19. 12. 1957 – IV 666/55 U, BStBl. III 1958, 210, 212; G. Güroff, in Glanegger/Güroff, Gewerbesteuer, 5. Aufl. 2002, § 10a Rz. 12; H. Weber-Grellet (Fn. 8), S. 179; als inkonsequent kritisiert von H. Zitzelsberger (Fn. 24), S. 288 f.

28 M. Jachmann, Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 25 (2002), 195, 205 ff.; dies., Ansätze einer gleichheitssatzgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer, BB 2000, 1432 ff.; a. A. K. Tipke, StRO Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 1141.

29 K. Tipke, StRO Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 1141.

30 J. Englisch, Dividendenbesteuerung (Fn. 17), 2. Kapitel, A.I.2.a.cc) (i) (1).

einbeziehen³¹. Folglich werden die Belastungswirkungen der Umsatzsteuer und anderer indirekter Steuern aus der Sicht des Verbrauchers gewürdigt³².

Weit weniger klar ist, in welcher Weise Überwälzungsvorgänge bei der Ausgestaltung des Steuertatbestandes direkter Steuern eine Rolle spielen. Anders als bei den indirekten Steuern sind bei den direkten Steuern Steuerschuldner und Steuerträger nach der Intention des Gesetzgebers identisch. Deshalb ist grundsätzlich derjenige zum Steuerschuldner zu bestimmen, den die Belastung treffen soll, weil er über die entsprechende Leistungsfähigkeit verfügt. Die Belastung eines nicht leistungsfähigen Steuerpflichtigen kann nicht allein mit dem Verzicht gegenüber einem anderen leistungsfähigen Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden, auch wenn nahe liegen mag, dass in diesem Fall der nicht leistungsfähige Steuerschuldner versuchen wird, seine Belastung auf denjenigen, bei dem der Leistungsfähigkeitszuwachs eintritt, abzuwälzen³³.

Eine von der Erwirtschaftung der Einkünfte abweichende Anordnung der Steuerschuldnerschaft ist jedoch auch dann abzulehnen, wenn der Gesetzgeber davon ausgehen kann, dass durch Überwälzung die Belastung wirtschaftlich bei demjenigen ankommt, der über die entsprechende Leistungsfähigkeit verfügt. Da *der Staat* der Garant für die Verwirklichung individueller Belastungsgerechtigkeit ist, muss die persönliche Zuordnung des Steuer Eingriffs *durch den Gesetzgeber* festgelegt werden. Er muss entscheiden, welchen Steuerpflichtigen der Eingriff treffen soll und darf sich nicht darauf verlassen, dass die Parteien durch zivilrechtliche Abreden schon zu einer sachgerechten Verteilung der Steuerlasten kommen werden. Eine derartige Gesamtverantwortung aller an einem Austauschvorgang Beteiligten ist mit dem Konzept individueller Zuordnung der Steuerlasten und einem auf den Grundrechten basierenden Schutz gegenüber dem Steuereingriff nicht in Einklang zu bringen³⁴.

Die Instrumentalisierung von Überwälzungsvorgängen sollte im Bereich der direkten Steuern auch deshalb die Ausnahme darstellen, weil die Zielgenauigkeit eines Überwälzungsmechanismen voraussetzenden Eingriffs unzweifelhaft hinter der eines unmittelbaren Eingriffs zurücksteht. Deshalb bedarf der Gesetzgeber zum einen, wenn er Überwälzungsvorgänge in die Ausgestaltung direkter Steuern einbezieht, eines *besonderen Grundes*, der es rechtfertigt, die individuelle Zuteilung der Steuerlasten nicht staatlicher-

31 K. Tipke, StRO Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 584.

32 K. Tipke, StRO Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 979ff.; W. Reiß, in Tipke/Lang, § 14 Rz. 1.

33 R. Könemann (Fn. 13) S. 40f.; H. Söhn, Sonderausgaben (§ 10 EStG) und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 395, 406; T. Kaiser, Die Abzugsfähigkeit des Drittaufwandes, Köln 1993, S. 134.

34 In diese Richtung auch W. Reiß, StuW 2000, 399, 408, der sich gegen eine „Kollektivbesteuerung“ wendet.

seits festzulegen, sondern dem Markt zu überlassen. Denkbar sind hier insbesondere Vereinfachungserwägungen. Zum anderen muss sichergestellt sein, dass es – zumindest typischerweise – zu einem Ausgleich auf vertraglicher Ebene zwischen den Steuerpflichtigen kommt.

IV. Rechtfertigung von Durchbrechungen des Individualsteuerprinzips

Es fragt sich, ob sich die eingangs angeführten Beispiele einer Durchbrechung des Individualsteuerprinzips aus der jüngeren Gesetzgebung vor diesem Hintergrund rechtfertigen lassen.

1. Fehlender Mittelzufluss und Bewertungsunsicherheit bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern (§§ 6 Abs. 3, 5 Satz 3; 16 Abs. 3 Satz 2 EStG)

Die Vorschriften der Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Einzelwirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 3, 5 Satz 3 und § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) haben einen doppelten Regelungsgehalt. Der Gesetzgeber verzichtet nicht nur auf die Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung, sondern beschränkt sich – jedenfalls im Grundsatz – auf die Erfassung beim Empfänger. Eine entstehungsgerechte Besteuerung der stillen Reserven durch rückwirkenden Teilwertansatz beim übertragenden Steuerpflichtigen ist nur innerhalb der dreijährigen Sperrfrist angeordnet (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG). Nach der gesetzgeberischen Konzeption dient die Sperrfrist der Vermeidung missbräuchlicher Inanspruchnahme des Übertragungsprivilegs³⁵. Es handelt sich damit um eine Ausnahmevorschrift zu der Grundregel, nach der der Gesetzgeber das Überspringen stiller Reserven nicht nur hinnimmt, sondern zwingend anordnet, denn mit der Kodifizierung ist das frühere Wahlrecht des Mitunternehmererlasses entfallen³⁶.

Eine Rechtfertigung für die über den Steueraufschub hinausgehende Durchbrechung des Individualsteuerprinzips ist auf den ersten Blick nicht ersichtlich³⁷. Nicht zu überzeugen vermag die Argumentation mit dem Marktein-

35 Begründung zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001, BGBl. I, S. 3858, BT-Drucks. 14/7084, 7, 32f.

36 BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8. Zu der zunächst durch StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I, S. 1433) vorgenommenen „Abschaffung“ des Mitunternehmererlasses M. Wendt, in Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 6 Anm. R 6.

37 Kritisch daher M. Wendt, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Jahresband 2002, § 6 EStG Anm. J 01-9 u. J 01-35; W. Reiß, BB 2001, 1225, 1226, die jedenfalls bei späterer entgeltlicher Realisierung die Erfassung zum Übertragenden fordern.

kommensprinzip, wonach die reine Umstrukturierung von Unternehmen nicht der Erwirtschaftung von Einkünften am Markt diene³⁸, denn un- zweifelhaft sind die stillen Reserven, um deren Zuordnung zum übertragenden Steuerpflichtigen es geht, am Markt erwirtschaftet worden und werden später am Markt realisiert.

Auch Realisationsprinzip und Übermaßverbot legitimieren im Hinblick auf den fehlenden Mittelzufluss und die Bewertungsunsicherheit lediglich den Aufschub der Besteuerung bis zum Umsatzakt³⁹. Nicht gedeckt ist das Überspringen der stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger. Zwar geht es nicht in erster Linie darum, stille Reserven bei demjenigen zu versteuern, bei dem sie sich angesammelt haben, sondern *Gewinne* bei demjenigen zu versteuern, der sie erwirtschaftet hat⁴⁰. Wenn der Gesetzgeber aber auch bei Entnahme und Betriebsaufgabe trotz der Unentgeltlichkeit dieser Vorgänge auf einer Besteuerung der während der Steuerverstrickung entstandenen stillen Reserven in der Person des Steuerpflichtigen, der sie erwirtschaftet hat, besteht, ist es zunächst ein Gebot der Folgerichtigkeit, auch bei unentgeltlicher Übertragung in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen die personale Zuordnung der stillen Reserven beizubehalten⁴¹.

Allerdings bleibt die Bewertungsunsicherheit auch bei späterer entgeltlicher Realisierung der stillen Reserven insoweit bestehen, als es um die Aufteilung zwischen den Beteiligten geht. Zwar ist mit der Markttransaktion nun ein Wert vorhanden, dieser gibt aber keine Anhaltspunkte bezüglich der Aufteilung der im Veräußerungsgewinn realisierten stillen Reserven zwischen Übertragendem und Empfänger. Je mehr Zeit zwischen der Übertragung und der nachfolgenden Veräußerung/Entnahme verstreicht, desto schwerer wird es, die Verursachungsbeiträge realitätsgerecht zuzuordnen. Hierin könnte eine zusätzliche Rechtfertigung für eine Fristenregelung liegen, die dann aber nicht mehr als Ausnahmeregelung zur Erfassung von Missbräuchen anzusehen wäre. Stattdessen wäre umgekehrt der Verzicht auf eine individuelle Abrechnung nach Ablauf der Sperrfrist als Vereinfachungszwecknorm zu rechtfertigen, wobei unter dieser Prämisse die fünf- bzw. dreijährige Frist (§ 6 Abs. 3 Satz 2; Abs. 5 Satz 4 EStG) eher zu kurz erscheint.

38 So I. Reinhardt, (Fn. 7), S. 87ff.; N. Herzig, *Ausgewählte Schwachstellen des Körperschaftsteuerrechts*, GmbHR 1987, 140, 142.

39 J. Lang, in *Tipke/Lang*, § 9 Rz. 405; H. Beisse, *Gewinnrealisierung – ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen*, DStJG Bd. 4 (1981), 13, 40.

40 Chr. Trzaskalik, DStJG Bd. 4 (1981), 145, 157.

41 In diese Richtung M. Wendt, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-/KStG-Kommentar, Jahresband 2002, § 6 EStG Anm. J 01-9; I. Reinhardt, *Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft*, Frankfurt a.M. u.a. 1998, S. 63 (Prinzip der Personenidentität stiller Reserven); a.A. scheinbar B. Paus, *Die reale Teilung von Personengesellschaften*, NWB Fach 3, S. 12629, 12637.

Indes, es bleibt die Unabgestimmtheit mit Entnahme und Betriebsaufgabe. Auch hier stehen Bewertungsunsicherheit und fehlender Mittelzufluss der steuerlichen Abrechnung der stillen Reserven nicht entgegen. Beide Situationen unterscheiden sich allerdings, indem erstens bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen ohne Entnahme-/Aufgabebesteuerung eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven gänzlich unterbleiben würde, während bei der Überführung in ein anderes Betriebsvermögen jedenfalls eine Besteuerung beim Empfänger stattfinden wird, indem zweitens der Steuerpflichtige im Besitz der Wirtschaftsgüter bleibt und sich damit notfalls durch Beleihung oder Veräußerung die zur Steuerzahlung notwendigen Mittel verschaffen kann und indem drittens – hierbei handelt es sich um eine Sozialzwecküberlegung – der Betrieb nicht fortgesetzt wird.

Der Besteuerungsaufschub verbunden mit dem Verzicht auf die individuelle Zuordnung der stillen Reserven soll nach der Intention des Gesetzgebers wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsprozesse erleichtern⁴². Zwar hat *Christoph Trzaskalik* auf der 4. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft ausgeführt, dass es keinen allgemeinen Grundsatz der betrieblichen Kontinuitätsgewährung gäbe, der eine Durchbrechung des Individualsteuerprinzips erzwingt⁴³. Denn dann dürfe auch die entgeltliche Betriebsübertragung nicht besteuert werden. Indes unterscheidet sich die entgeltliche von der unentgeltlichen Betriebsübertragung dadurch, dass in ersterem Fall der Veräußerer über die notwendige Liquidität zur Steuerzahlung verfügt. Dies dürfte Differenzierungsgrund genug sein. Zwar ist der Gesetzgeber *nicht verpflichtet*, den unentgeltlichen Betriebsübergang oder die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern anders zu behandeln als Betriebsaufgabe und Entnahme. Er ist aber im Rahmen seiner gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit *berechtigt*, unentgeltliche Betriebsübertragungen zur Förderung der Generationennachfolge zu erleichtern, zumal insoweit auch der im Erbschaftsteuerbeschluss von 1995⁴⁴ aufgestellte Grundsatz der besonderen Sozialpflichtigkeit betrieblichen Vermögens herangezogen werden kann. Unter diesem Aspekt müsste allerdings das frühere Wahlrecht für einen höheren Wertansatz bis zum Teilwert wieder hergestellt werden. Denn es gibt keine Notwendigkeit, den Steuerpflichtigen unter Durchbrechung des Individualsteuerprinzips zur Übertragung der stillen Reserven zu zwingen⁴⁵.

Würde sich der Gesetzgeber dagegen im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit für eine strikte Verfolgung des Individualsteuerprinzips und damit generell – d.h. auch außerhalb der derzeit geltenden Fristen – für eine Beibehaltung

42 BT-Drucks. v. 10.9.2001 14/6882, 32f.; für nicht ausreichend erachtet von W. Reiß, in *Kirchhof*, EStG KompaktKommentar, § 16 Rz. 351.

43 Chr. Trzaskalik, DStJG Bd. 4 (1981), 145, 152.

44 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, S. 165, 175 (Erbschaftsteuer).

45 Verfassungsrechtliche Zweifel hat W. Reiß, in *Kirchhof*, EStG KompaktKommentar, § 16 Rz. 351.

der individuellen Zuordnung der stillen Reserven entscheiden, bedürfte es eines über die nicht in allen Fällen einsetzbare Ergänzungsbilanz hinausgehenden Instruments individueller Zuordnung⁴⁶.

2. Besteuerung aufgrund von Drittverhalten zum Zwecke der Missbrauchsvermeidung (§§ 6 Abs. 5 Satz 4; 16 Abs. 3 Satz 3 EStG)

Es stellt sich die weitere Frage, wie sich die geltenden Fristenregelungen in das vom Gesetzgeber derzeit verfolgte Konzept einfügen. Um zu verhindern, dass stille Reserven zur Vorbereitung einer nachfolgenden Realisierung auf einen anderen Steuerpflichtigen verschoben werden⁴⁷, hat der Gesetzgeber in §§ 6 Abs. 3 Satz 3, Abs. 5 Satz 4; 16 Abs. 3 Satz 3 EStG angeordnet, dass es bei Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist von drei bzw. fünf Jahren rückwirkend zur Aufdeckung der stillen Reserven beim Übertragenen kommt. Die Veräußerung/Entnahme innerhalb der Sperrfrist stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Als Missbrauchsregeln lassen sich die §§ 6 Abs. 3 Satz 2; 6 Abs. 5 Satz 4; 16 Abs. 3 Satz 3 EStG meiner Ansicht nach jedoch nicht rechtfertigen, denn wie so oft typisiert der Gesetzgeber zu grob. Die Veräußerung innerhalb der Sperrfrist⁴⁸ gilt unwiderleglich als Missbrauch. Die Missbrauchsabsicht des Übertragenden wird bei Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile durch den Erwerber unterstellt, und zwar auch dann, wenn die spätere schädliche Handlung ohne Wissen und Wollen des Übertragenden geschieht.

Rechtfertigen lässt sich die Zurechnung des Drittverhaltens unter dem Gesichtspunkt der Missbrauchsvermeidung nur dann, wenn Übertragender und Rechtsnachfolger kollusiv zusammenwirken. Dass der Gesetzgeber versucht, den Missbrauch zu typisieren, ist zwar im Hinblick auf die Praktikabilität im Massenverfahren nicht weiter zu beanstanden. Indes stellt sich die Frage, ob drei- bzw. fünfjährige Sperrfristen ohne die Möglichkeit, den Beweis des Gegenteils zu führen, eine sachgerechte Typisierung darstellen. Dies ist zu verneinen, um so mehr als der Gesetzgeber den Übergang der stillen Reserven auf den Empfänger und damit die Durchbrechung des Individualsteuerprinzips zwingend anordnet⁴⁹.

46 S. die Anregung von M. Wendt, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Jahresband 2002, § 6 EStG Anm. J 01-9.

47 S. BT-Drucks. v. 10.9.2001, 14/6882, 32f.

48 Dabei ist unklar, warum der Gesetzgeber in § 6 Abs. 3 und 5 EStG unterschiedlich lange Sperrfristen für erforderlich erachtet hat; zu Recht kritisiert von W.-D. Hoffmann, Unentgeltliche Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils, GmbHR 2002, 236, 239; M. Wendt, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127, 134f.

49 G. Crezelius, FR 2002, 805, 811.

Darüber hinaus begegnet die Besteuerung der im Übertragungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven beim Übertragenden in Abhängigkeit von Veräußerung/Entnahme durch den Empfänger auch ihrerseits im Hinblick auf das Individualsteuerprinzip Bedenken, soweit die Verwirklichung des Steuerstatbestandes von einem Verhalten abhängig gemacht wird, auf das der Übertragende keinen Einfluss nehmen kann und für das es an einem zivilrechtlichen Zurechnungsstatbestand fehlt. Problematisch ist der rückwirkende Teilwertansatz insbesondere dann, wenn die Veräußerung/Entnahme auf die Übertragung zwischen zwei Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft oder nach einer Realteilung erfolgt. Denn in diesen Fällen besteht weder gesellschaftsrechtlich eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Verwirklichung des rückwirkenden Ereignisses noch hat der Übertragende einen Anspruch auf Partizipation am Veräußerungsgewinn. Ohne zivilrechtlichen Rückgriffsanspruch muss der Übertragende die Steuer auf die stillen Reserven bezahlen, der Empfänger dagegen kann den Veräußerungsgewinn, soweit er auf im Vorbesitzzeitraum entstandene Wertsteigerungen entfällt, unverteuert vereinnahmen.

Zwar ist über das subjektive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht hinaus die Entstehung des Einkommensteueranspruchs weder vom Wissen noch vom Wollen des Steuerpflichtigen abhängig⁵⁰. Der Tatbestand der Einkünfteerzielung kann durch aktives Tun, ebenso wie durch Unterlassen verwirklicht werden. Um an das Verhalten eines Dritten steuerliche Folgen knüpfen zu können, bedarf es jedoch eines Zurechnungsgrundes. Dieser kann insbesondere in der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit mehrerer Steuerpflichtiger liegen⁵¹. Wird einer der Gesellschafter im Namen und für Rechnung der Gesellschaft tätig, so treffen die steuerlichen Folgen die anderen Gesellschafter. Der Zurechnungsgrund liegt in der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung. Damit kann die Betätigung einzelner Mitunternehmer ohne Wissen und Wollen der anderen Mitunternehmer zugerechnet werden und beispielsweise eine gewerbliche Infektion bewirken. Indes ist stets Voraussetzung, dass die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft tätig werden⁵². § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass die Personengesellschaft auch gewerblich tätig wird. Der gewerblich tätige Mitunternehmer muss im Namen und für Rechnung der Personengesellschaft auftreten⁵³. Hieran fehlt es insbesondere in den Fällen des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG. Zivilrechtlich stellt die Realteilung eine andere Art der Beendigung der Personengesellschaft im Sinne von § 145 HGB dar. Damit entfällt auch der Zurechnungsgrund. Gleichwohl ordnet der Gesetzgeber an,

50 BFH v. 27.3.1990 – VII R 26/89, BStBl. II 1990, 939, 941; P. Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-/FGO-Kommentar § 38 Rz. 5; H. W. Kruse, in Tipke/Kruse, § 38 AO Tz. 8.

51 Grundlegend R. Pinkernell (Fn. 10), S. 85 ff.

52 BFH v. 9.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294, 296f.

53 L. Schmidt, in L. Schmidt, § 15 EStG Rz. 193.

dass das Verhalten des Realteilers, der übernommenen Grund und Boden oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb von drei Jahren nach Abgabe der letzten Steuererklärung der Mitunternehmerschaft veräußert oder entnimmt, die Aufdeckung der stillen Reserven in der Gesamthandbilanz nach sich zieht, mit der Folge der Verteilung als laufender Gewinn nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die einzelnen Mitunternehmer⁵⁴. Das Verhalten eines der ehemaligen Mitunternehmer führt also, ohne dass die Mitunternehmerschaft noch besteht, zu einer nachträglichen Erhöhung der Steuerschuld auch der anderen Mitunternehmer.

Die Anknüpfung an das Drittverhalten kann nicht bereits damit gerechtfertigt werden, dass auf diese Weise lediglich die ursprüngliche – dem Individualsteuerprinzip entsprechende – Zuordnung der stillen Reserven wiederhergestellt wird⁵⁵. Wenn einer der Gründe für den Verzicht auf die Abrechnung der stillen Reserven aufgrund der ersten Übertragung der Mangel an Liquidität war, so ändert sich hieran aus der Sicht des Übertragenden durch die spätere Veräußerung seitens des Empfängers nichts. Nicht ihm fließt die durch die Aufdeckung der stillen Reserven vermittelte Liquidität zu, sondern dem Empfänger und ohne vertragliche Vorsorge⁵⁶ hat der Übertragende keinen Anspruch auf Ersatz seines Steuerschadens durch den Empfänger.

Folgt man aus dem Individualsteuerprinzip auch bei unentgeltlicher Übertragung von (Teil-)Betrieben und Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen die Notwendigkeit, die stillen Reserven bei nachfolgender Realisierung am Markt bei dem Steuerpflichtigen zu erfassen, der sie angesammelt hat, wären die Sperrfristregeln also Regel- und nicht Ausnahmenvorschriften, so müsste gleichwohl sichergestellt sein, dass der Übertragende nicht auf der Steuer sitzen bleibt, während sich der Empfänger des ungeschmäleren Veräußerungsgewinns erfreuen kann. *Der Gesetzgeber* müsste hierfür Sorge tragen, indem der Übertragende einen – disponiblen – gesetzlichen Anspruch auf den zur Steuerzahlung erforderlichen Teil des Veräußerungspreises gegenüber dem durch die unentgeltliche Übertragung begünstigten Empfänger eingeräumt wird.

Versteht man die Sperrfristregeln dagegen entsprechend der derzeitigen gesetzlichen Konzeption als Missbrauchsvermeidungsvorschriften, dann bedarf es der Aufnahme eines Zurechnungselements, das die Annahme eines Zusammenwirkens von Übertragendem und Empfänger rechtfertigt.

54 R. Wacker, in L. Schmidt, § 16 EStG Rz. 555.

55 Ebenso G. Crezelius, FR 2002, 805, 811: Ein Systembruch kann nicht mit einem anderen gerechtfertigt werden.

56 Zur Notwendigkeit schuldrechtlicher Absicherung des Übertragenden M. Wendt, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Jahresband 2002, § 6 EStG Anm. J 01-35.

3. Vereinfachung durch Instrumentalisierung steuerlicher Überwälzungsvorgänge (§ 8b Abs. 2 KStG)

Vereinfachungszwecke liegen der Durchbrechung des Individualsteuerprinzips in § 8b Abs. 2 KStG zugrunde. Der Gesetzgeber verzichtet auf die Besteuerung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung bei der veräußernden Kapitalgesellschaft zum einen im Hinblick auf die körperschaftsteuerliche Vorbelastung der im Veräußerungserlös repräsentierten offenen Rücklagen, zum anderen im Hinblick auf die zukünftige Besteuerung der auf stillen Reserven basierenden Wertsteigerung. Diese stillen Reserven bleiben steuerverhaftet in der Kapitalgesellschaft, deren Anteile veräußert werden. Tarifverschiebungen sind in der proportionalen Körperschaftsteuer nicht zu befürchten. Allerdings nimmt der Gesetzgeber – was im Hinblick auf §§ 20 Abs. 3, 23 Abs. 4 Satz 2 UmwStG verwunderlich ist – hin, dass die Realisierung der stillen Reserven durch die Kapitalgesellschaft, deren Anteile veräußert wurden, nicht unter seine Steuerjurisdiktion fällt, da er die Steuerfreiheit auch im Fall der Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft gewährt. Indes, europarechtlich hat er ohnehin keine andere Wahl.

Der Verzicht auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns ist keine Steuerbegünstigung, sondern dient der Vermeidung einer Doppelbelastung⁵⁷. § 8b Abs. 2 KStG ist *nicht* Ausdruck eines Prinzips der *Einmalbesteuerung*, sondern der *Einmalbelastung*. Dabei bedient sich der Gesetzgeber allerdings einer Technik, die das Individualsteuerprinzip außer Acht lässt und darauf vertraut, dass in der Kaufpreisbildung die zukünftigen steuerlichen Folgen antizipiert werden. Bei zutreffender Berücksichtigung der zukünftigen Körperschaftsteuerbelastung im Kaufpreis entspricht das Freistellungssystem in seiner wirtschaftlichen Belastungswirkung einer individuellen Erfassung auf jeder Beteiligungsstufe mit Anrechnung gezahlter Körperschaftsteuer und neutralisierender ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibung⁵⁸.

Voraussetzung sind allerdings optimal informierte Vertragsparteien und ideale Marktbedingungen⁵⁹. Dabei sind die Fehlermöglichkeiten in der Ermittlung der latenten Steuerlast vielfältig: Fehlbewertung im Zeitpunkt der Veräußerung, späterer Untergang der stillen Reserven, Ungewissheit über den

57 H.-J. Kanzler, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245, 1251; W. Schön, Die Abzugsschranken des § 3c EStG zwischen Verfassungs- und Europarecht, FR 2001, 381, 384; I. van I. van Lishaut, Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschaftersicht, StuW 2000, 182, 189ff.; J. Lang, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2001), 49, 92; ausführlich G. Roderburg (Fn. 7), 4. Kap. Abschn. A.I.

58 G. Roderburg (Fn. 7), 4. Kap. A.IV.2.d.aa.

59 J. Hey, Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 993, 997; P. Bareis, Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich, StuW 2000, 133, 142.

für die korrekte Barwertermittlung relevanten Zeitpunkt der Realisierung und den in diesem Zeitpunkt geltenden Körperschaftsteuersatz. Das Risiko der Fehleinschätzung liegt allein beim Käufer. Die Zahlung eines im Hinblick auf die latente Steuerlast zu hohen Kaufpreises wirkt sich bei ihm mangels Teilwertabschreibung oder Verlustberücksichtigung (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG) steuerlich nicht aus. Allerdings weist *Georg Roderburg* in seiner Kölner Dissertation „Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuersystem“ nach, dass sich bei konsequenter Berücksichtigung die latenten Steuern im Veräußerungspreis selbst bei Fehleinschätzungen keine Belastungsunterschiede gegenüber dem früheren Anrechnungssystem ergeben⁶⁰. Damit scheint die Durchbrechung des Individualsteuerprinzips insbesondere im Hinblick auf die europarechtliche Notwendigkeit eines einfach auch auf Auslandssachverhalte anwendbaren Verfahrens⁶¹ gerechtfertigt⁶², wobei allerdings kritisch anzumerken ist, dass es sich letztlich nur um eine Verlagerung der Komplexität vom Besteuerungsverfahren in die zutreffende Kaufpreisfindung handelt.

4. Gewerbesteuerpflicht der Mitunternehmerschaft bezüglich des Veräußerungsgewinns des Mitunternehmers (§ 7 Satz 2 GewStG)

Gemäß § 7 Satz 2 Nr. 1, 2 GewStG gehört seit dem 1. 1. 2002 der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft oder eines Mitunternehmeranteils zum Gewerbeertrag, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Gesellschafter entfällt. Dabei soll nach ganz überwiegender Auffassung nicht der Veräußerer, sondern die Personengesellschaft, deren Anteil veräußert wurde, Steuerschuldner sein⁶³. Da die Steuerschuld erst mit Ablauf des

60 *G. Roderburg* (Fn. 7), 4. Kap. B.II.4.a.bb.

61 S. etwa EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35/98, EuGHE 2000, I-4071 (Verkooijen); EuGH v. 18. 9. 2003 – Rs. C-168/01, EuGHE 2003, I-9409 (Bosal).

62 *W. Schön*, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, *StuW* 2000, 151, 159; *G. Roderburg* (Fn. 7), 4. Kap. B.III; E; in diese Richtung für die Dividendenbesteuerung auch *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung (Fn. 17), 3. Kap. B.I.1.b.bb (vi); sehr kritisch dagegen *J. Sigloch*, Unternehmenssteuerreform 2001. Darstellung und ökonomische Analyse, *StuW* 2000, 160, 174f.

63 *Bechler/Schröder*, Gewerbesteuer bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen – § 7 Satz 2 GewStG i. d. F. des UntStFG, DB 2002, 2238, 2239; *U. Förster*, Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht, FR 2002, 649, 651; *Rödter/Schumacher*, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DStR 2001, 1685; *S. Benz*, DB-Beil. 1, 2002, 21; *Behrens/Schmitt*, § 7 S. 2 GewStG n. F. – Neue Gewerbesteuer-Tatbestände für Mitunternehmerschaften und KGaA, BB 2002, 860, 861; *Ritzer/Stangl*, Gesetzliche Neuerungen im Bereich der Gewerbesteuer, INF 2002, 131, 133; *R. Bonertz*, Wer ist Schuldner der Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 GewStG n. F. bei gewerbesteuerpflichtigen Mitunternehmeranteilsveräußerungen?, DStR 2002, 795 ff.; *Füger/Rieger*, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbe-

Erhebungszeitraums entsteht, in dem das wirtschaftliche Eigentum an dem Anteil übergegangen ist⁶⁴, trifft sie wirtschaftlich den Erwerber des Anteils⁶⁵. Seine Belastung hängt damit von der Person des Veräußerers ab.

Dies mag unproblematisch sein, falls das Individualsteuerprinzip aufgrund des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer nicht gilt. Doch zum einen wurde der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer in der Vergangenheit gerade der Besteuerung von Gewinnen aus der Betriebsaufgabe und Veräußerung entgegeng gehalten. Wird nun der Veräußerungsgewinn im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils in bestimmten Fällen unter Durchbrechung des Objektsteuerprinzips doch erfasst, lässt sich die Zuordnung der steuerlichen Folgen schwerlich mit dem Objektsteuerprinzip rechtfertigen. Überdies sind der Überzeugungskraft jedweder Argumentation mit dem Objektsteuerprinzip enge Grenzen gesetzt. Zwar mögen die im Veräußerungsgewinn realisierten stillen Reserven Grundlage der objektivierten Ertragskraft des Gewerbetriebs der Mitunternehmerschaft sein, deren Anteile veräußert wurden. So hat der BFH zutreffend die Quelle für diese Einkünfte im Betrieb der Personengesellschaft gesehen⁶⁶. Einen Ertrag erzielt jedoch nur der Veräußerer, nicht dagegen die veräußerte Mitunternehmerschaft⁶⁷ oder gar der Erwerber.

Auch unter dem Aspekt des nach der Gesetzesbegründung vordringlich mit § 7 Satz 2 GewStG verfolgten Zwecks der Missbrauchsvermeidung, scheint eine Belastung der Mitunternehmerschaft und damit letztlich des Erwerbers geradezu paradox. Denn der zu verhindernde steuerliche Missbrauch kann nur von der Veräußerer-Kapitalgesellschaft begangen werden, indem diese Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral in eine Mitunternehmerschaft einbringt, um sodann ihre Anteile an der Mitunternehmerschaft gewerbesteuerfrei zu veräußern. Dieses vom Gesetzgeber als unbillig empfundene Ergebnis wird nur dann verhindert, wenn im Kaufvertrag vereinbart ist, dass der Veräußerer für die gewerbesteuerlichen Folgen der Veräußerung einsteht. Fehlt es an einer solchen Regelung, wird dem Erwerber des Anteils zwar möglicherweise ein zivilrechtlicher Anspruch auf Vertragsanpassung über das Institut des Wegfalls der Geschäftsgrundlage zustehen, er trägt aber je-

steuer, DStR 2002, 933, 935 auf der Grundlage der bisherigen Rspr. BFH v. 26. 4. 2001 – IV R 75/99, BFH/NV 2001, 1195, 1196; BFH v. 28. 2. 1990 – I R 92/86, BStBl. II 1990, 699, 700f.; zweifelnd dagegen *Günkel/Levedag*, FR 2004, 261, 265ff.

64 *R. Wacker*, in L. Schmidt, EStG, § 16 Rz. 214, 220.

65 Zu den Auswirkungen auf das Verhältnis der Gesellschafter untereinander und das Erfordernis eines zivilrechtlichen Ausgleichs im Gesellschaftsvertrag, *Brinkmann/Schmidtman*, DStR 2003, 93, 94ff.; *Benz*, Gewerbesteuer auf Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 7 Satz 2 GewStG), DB Beilage 1/2002, 23; *Füger/Rieger*, DStR 2002, 933, 936.

66 BFH v. 25. 5. 1962 – I 78/61 S, BStBl. III 1962, 438, 439; ähnlich BFH v. 7. 3. 1996 – I R 89/95, BStBl. II 1997, 224.

67 *T. Beußer*, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als künftiger Gegenstand der Gewerbesteuer, FR 2001, 880, 884.

denfalls das Risiko mit seinem Rückgriffsanspruch auszufallen. Zusätzlich wird der zivilrechtliche Ausgleich dadurch erschwert, dass die endgültige Belastung des Erwerbers davon abhängt, ob er die Gewerbesteuer gemäß § 35 EStG auf seine Einkommensteuer anrechnen kann und schließlich dadurch, dass sich die Kaufpreisminderung wiederum auf die Gewerbesteuerbelastung auswirkt, der Minderungsbetrag folglich nur im Wege der Näherungsrechnung ermittelt werden kann⁶⁸.

Konsequent wäre es gewesen, die Steuerschuldnerschaft bei dem die Gewerbesteuerbelastung auslösenden Veräußerer anzuordnen. Der Grund für die in § 7 Satz 2 GewStG angeordnete Gewerbesteuer auf Beteiligungsveräußerungen liegt nämlich gerade nicht allgemein in der Ertragskraft der Mitunternehmerschaft, sondern in der Person des Mitunternehmers, denn der Gesetzgeber hat den Grundsatz, dass Aufgabe und Veräußerung des Gewerbebetriebs nicht der Gewerbesteuer unterliegen, weil es sich nicht um Gewinne des laufenden Gewerbebetriebs handelt⁶⁹, nicht generell aufgegeben⁷⁰. Mit der Besteuerung des Veräußerungsgewinns verlässt der Gesetzgeber das Prinzip der Objektbesteuerung und wechselt zu einer unternehmerbezogenen Sichtweise⁷¹. Dass es einfacher sein mag, den Veräußerungsgewinn bei der Mitunternehmerschaft zu besteuern, rechtfertigt eine vom Individualsteuerprinzip abweichende Steuerschuldnerschaft nicht.

Ein sachgerechtes Ergebnis lässt sich im Wege der Auslegung erreichen. Der Wortlaut steht einer verfassungskonformen Auslegung in Einklang mit dem Individualsteuerprinzip nicht entgegen. § 7 Satz 2 GewStG enthält keine ausdrückliche Aussage zur Steuerschuldnerschaft. Zwar deutet die Formulierung des § 7 Satz 2 GewStG, dass zum Gewerbeertrag *auch* der Gewinn aus der Veräußerung gehört, soweit er nicht auf eine unmittelbar beteiligte natürliche Person *entfällt*, auf eine Erfassung auf der Ebene der Mitunternehmerschaft hin⁷². Denn § 7 Satz 1 GewStG knüpft an die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung an, die zunächst für Zwecke der Gewerbesteuer um die nicht zum laufenden Betrieb gehörenden Bestandteile vermindert wird, was § 7 Satz 2 GewStG dann partiell wieder rückgängig macht⁷³. Andererseits kann die Formulierung auch als bloße Erweiterung des

68 Fügen/Rieger, DStR 2002, 933, 936.

69 BFH v. 29.8.1984 – I R 154/81, BStBl. II 1985, 160; BFH v. 18.11.1971 – I R 116/69, BStBl. II 1971, 182.

70 Behrens/Schmitt, § 7 Satz 2 GewStG n. F. – Neue Gewerbesteuer-Tatbestände für Mitunternehmerschaften und KGaA, BB 2002, 860, 861; D. v. Twickel, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Kommentar, § 7 GewStG Rz. 141, 144; T. Beußler, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als künftiger Gegenstand der Gewerbesteuer, FR 2001, 880, 884.

71 Zutreffend T. Beußler, FR 2001, 880, 882.

72 In diese Richtung auch die Gesetzesbegründung BR-Drucks. 638/01 v. 17.8.2001, S. 67.

73 Bechler/Schröder, DB 2002, 2238, 2239.

Gewerbesteuerobjekts ohne Aussage zu einer subjektiven Zuordnung interpretiert werden. Soweit im Schrifttum darüber hinaus auf § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG verwiesen wird⁷⁴, spricht dies eher gegen eine Erfassung bei der Mitunternehmerschaft, da der Veräußerungsgewinn gerade nicht Gegenstand der Tätigkeit der Personengesellschaft ist. Auch verfahrensrechtlich gibt es keine Notwendigkeit einer Erfassung bei der Mitunternehmerschaft, da die nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO vorgenommene einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nicht bindend ist für die Ermittlung des Gewerbeertrags.

74 R. Bonertz, DStR 2002, 795, 796; Fügen/Rieger, DStR 2002, 933, 935.

Vorwort

Christoph Trzaskalik hat die Gemeinschaft der Fachkollegen, seine Studierenden und seine Ehefrau nach schwerer Krankheit im Alter von nur 60 Jahren zu früh verlassen müssen. Allen, die ihn kannten, wird er als bemerkenswerter Rechtswissenschaftler, als Kollege, als Freund in Erinnerung bleiben.

Fachlich stellte er (auch) an sich selbst hohe Anforderungen. Er schätzte kontroverse Diskussionen und wich auch unbequemen Streitfragen nicht aus. Engagiert strebte er nach Lösungen, die für alle Beteiligten überlegens- oder überdenkenswert waren, und förderte so sein Fachgebiet. Fachtagungen, Spaziergänge und Radtouren nutzte er gern zu langen, mitunter sehr langen Fachgesprächen. Gegenüber Kollegen, denen er besonders eng verbunden war, griff er zur Klärung von Fachfragen auch zum Telefon. Sein Einsatz in Forschung und Lehre war vorbildlich. Um seine schwere Krankheit wohl wissend, versuchte er bis zur Erschöpfung seine Aufgaben als Hochschullehrer weiter wahrzunehmen. Mit letzter Kraft kümmerte er sich bis zuletzt um die Betreuung seiner Doktoranden. Christoph Trzaskalik war von sympathischer Bescheidenheit und Verbindlichkeit, dies freilich nicht auf Kosten der Sache, von der er überzeugt war. Er wollte nicht nur andere überzeugen. Er wollte auch selbst überzeugt werden, und zwar nicht bloß durch Hinweise auf die herrschende Meinung oder die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

Die Beiträge von Hochschullehrern und Praktikern zu dieser Gedächtnisschrift betreffen thematisch durchweg die Forschungsschwerpunkte von Christoph Trzaskalik, nämlich das allgemeine Steuerrecht (einschließlich Gemeinnützigkeitsrecht), das Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht, das Umsatzsteuerrecht, Lenkungsabgaben und das Steuerstrafrecht.

Allen Autoren danken die Herausgeber für ihre Mitwirkung, dem Verlag für die uneigennützigte Veröffentlichung und besonders Frau Dr. Angelika Stadlhofer-Wissinger und Frau Mattina Roth für die Betreuung im Verlag.

Christoph Trzaskalik ist unvergessen. Wie auch die Beiträge zu dieser Gedächtnisschrift zeigen, enthält sein Werk – obwohl nicht abgeschlossen – viele wegbereitende Gedanken, an die die Kommenden anknüpfen können.

Köln und Passau im Juli 2005

Klaus Tipke

Hartmut Söhn

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

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

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 43
e-mail: info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 3-504-06031-X

© 2005 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

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

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Umschlaggestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann

Textformatierung: A. Quednau, Haan

Druck und Verarbeitung: Bercker, Kevelaer

Printed in Germany