

und in Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk – um die Verteilung der gewerblichen Einkünfte geht (s. auch *Thömmes*, Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 11a, 887; *Weggenmann*, RIW 2005, 717; *Cloer*, EWS 2005, 423; einschränkend *Rödder/Schönfeld*, IStR 2005, 523). Unter den Gegebenheiten des Streitfalls kommt hinzu, dass das DBA-Italien 1925 zwischenstaatlich ohne Orientierung an einem vorgegebenen „Abkommensmuster“ und damit auch an Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk verhandelt worden ist. Das bekräftigt die Ausgewogenheit und Reziprozität der abkommensrechtlichen Regelungen.

c) Der Senat erachtet die Gemeinschaftsrechtslage in diesem Punkt zwischenzeitlich als eindeutig. Sie entspricht den Aussagen des EuGH-Urteils v. 5.7.2005 – Rs. C-376/03 – „D.“, ABIEU 2005, Nr. C271/4 und war damit bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof (s. auch die Schlussanträge der Generalanwältin *Stix-Hackl* v. 15.12.2005 in der Rechtssache EuGH C-386/04 – „Centro di Musicologia Walter Stauffer“, abrufbar im Internet unter [www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int), dort Tz. 98). Sie ergibt sich überdies zweifelsfrei aus dem EG-Vertrag (im Ergebnis ebenso z.B. *Weggenmann*, IStR 2003, 677, 679 ff.; *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl., Einl. Rz. 268; vgl. auch BFH v. 14.3.1989 – I R 20/87, BFHE 157, 77 = BStBl. II 1989, 649; *Lehner*, IStR 1998, 341 und IStR 2001, 329, 336). Einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 234 Abs. 3 EG bedurfte es deshalb nicht (vgl. EuGH v. 6.10.1982 – Rs. 283/81 „C.I.L.F.I.T.“, EuGHE 1982, 3415).

### 5. Angemessenheit

Im Übrigen und unabhängig von der gemeinschaftsrechtlichen Beurteilung hat das FG mittelbar auch die Angemessenheit der verrechenbaren Leistungen mitüberprüft und die insoweit angestellten Überlegungen des FA bestätigt. Insofern ist die Meistbegünstigungsproblematik für die Entscheidung des Streitfalles nicht erheblich. Das betrifft namentlich die geschätzten Aufwendungen für die von der X-S.p.A. erbrachten „Mantageleistungen“ im Rahmen der Personalgestellung. Soweit diese Leistung überhaupt verrechenbar sei, seien insofern zutreffend die Reisekostenabrechnungen der italienischen Mitarbeiter zugrunde gelegt worden (vgl. das angefochtene FG-Urteil unter 6.). Diese Einschätzung bleibt revisionsrechtlich unbeanstandet.

### 6. Keine Verrechenbarkeit der Überlassung des Firmenlogos

Schließlich wendet sich die Kl.in vergeblich gegen die Auffassung der Vorinstanz, dass die Überlassung des Firmenlogos der X-S.p.A. im Streitfall keine verrechenbare Leistung darstelle. Insbesondere beruft sie sich in diesem Zusammenhang zu Unrecht auf ... BFH v. 9.8.2000 – I R 12/99, BFHE 193, 274 = BStBl. II 2001, 140 = GmbHR 2001, 150. Denn das FG stützt seine Auffassung insofern ausschließlich darauf, dass die zwischen der Kl.in und der X-S.p.A. getroffenen Vereinbarungen auch in diesem Punkt nicht klar und eindeutig und tatsächlich auch nicht durchgeführt worden seien. Der Frage danach, ob die Überlassung des Firmenlogos unter anderen Umständen – bei Vorliegen klarer, eindeutiger und durchgeführter Abmachungen – verrechenbar gewesen wäre, war deshalb nicht mehr nachzugehen.

## GmbH-Bibliothek

### Buch des Monats

#### Lehrreiche GmbH-Steuerrechtsgeschichte!

#### Rezension zu Roman Seer, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung – Analysen und Perspektiven\*

Zum 1.1.2005 wurde erstmals die Marke von 1 Mio. GmbHs überschritten<sup>1</sup>. Der Erfolg dieser Rechtsform steht damit außer Frage. Außer Frage steht auch, dass die 1905 von Dr. Otto Schmidt gegründete *Centrale für GmbH* zu diesem Erfolg maßgeblich beigetragen hat<sup>2</sup>. Und ebenso trägt die kleine Schrift von *Roman Seer* über die Entwicklung der GmbH-Besteuerung dazu bei, das Jubiläum von 100 Jahren Einsatz für die GmbH angemessen zu würdigen.

Mit gewohnter Präzision zeichnet *Roman Seer* die wechselhafte Geschichte der GmbH-Besteuerung nach. Die hohe Kunst des Jubiläumsbüchleins liegt darin, dass *Roman Seer* sich darauf beschränkt, die großen Entwicklungslinien herauszuarbeiten. Diese Konzentration auf das Wesentliche schärft den Blick auf die Grundkonflikte der GmbH-Besteuerung. Dabei ist ihm weit mehr gelungen als eine bloße Dokumentation. Vielmehr bietet die Schrift mannigfaltige Anregungen zum Verständnis und zur weiteren Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts. Denn *Roman Seer* lässt nicht nur die einzelnen Epochen der GmbH-Besteuerung lebendig werden, sondern zeigt stets die Parallelen zur heutigen Diskussion auf. Von der erstaunlich späten Wahrnehmung der GmbH als Steuersubjekt (S. 29 ff.) in der zersplitterten Rechtsentwicklung in den einzelnen Bundesstaaten (S. 32 ff.) über die Reicheinigung durch die Erzbergersche Finanzreform (S. 40 ff.), die kapitalgesellschaftsfeindliche Gesetzgebung der NS-Zeit (S. 56 f.), die Nachkriegsentwicklung (S. 67 ff.), die Einführung des Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens (S. 80 ff.) bis hin zum Wechsel in das Halbeinkünfteverfahren (S. 99 ff.) – in jeder Phase werden die beiden bis heute ungelösten Probleme deutlich: Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung und die wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne. Selbst das Phänomen des Steuerwettbewerbs war – damals noch zwischen den Staaten des deutschen Reichs – bereits in der Frühzeit der GmbH-Besteuerung bekannt (S. 33).

Bemerkenswert ist die Vielfalt unterschiedlicher Verfahren, die in der Vergangenheit zur Lösung dieser Probleme erprobt wurden – bis heute ohne durchschlagenden Erfolg. So ist *Roman Seers* Fazit nach über 100 Jahren GmbH-Steuerrechtsgeschichte ernüchternd: Zwar seien die euro-

\* **Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung.** Analysen und Perspektiven. Hrsg. von der Centrale für GmbH. Verfasst von Prof. Dr. Roman Seer. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2005. 175 S., gbd. 39,80€

1 *U. Kornblum*, Bundesweite Rechtstatsachen zum Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Stand 1.1.2005, GmbHR 2006, 28.

2 Zur historische Entwicklung der GmbH-Besteuerung im Lichte des 100jährigen Bestehens des „Verlags Dr. Otto Schmidt“ bzw. der „Centrale für GmbH“ s. schon *Kufmaul/Meyering*, GmbHR 2005, 17.

## Buch des Monats

parechtlichen Mängel des Anrechnungsverfahrens überwunden, das Unternehmensteuerrecht indes nicht entscheidungsneutral (S. 115). Und so ist es nur logisch, dass *Roman Seer* es nicht mit der Analyse der Vergangenheit bewenden lässt, sondern knapp und gleichwohl vollständig über die aktuelle Diskussion zur Reform der Unternehmensbesteuerung berichtet (S. 124 ff.). Dabei lässt sich dann durchaus aus der Vergangenheit lernen. Denn die Experimentierfreude, mit der der historische Gesetzgeber Mechanismen zur Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung oder zur Einebnung der Rechtsformunterschiede erfunden hat, entspricht dem Spektrum der heutigen Reformalternativen. Fast alles, was heute diskutiert wird, war schon einmal da. So hat sich der Gesetzgeber bereits zweimal – wengleich stets nur kurzfristig – des Instruments der Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns von Personengesellschaften bedient (EStG 1931 und EStG 1950), das heute als Tarifoption oder T-Modell wieder Konjunktur hat<sup>3</sup>. Steuersatzspreizungen haben zudem zu allen Zeiten die Unternehmens- und Betriebssteuerprotagonisten auf den Plan gerufen. Das war in der Nachkriegszeit des hohen vom Kontrollrat verordneten Einkommensteuerspitzensatzes (S. 65 f.) nicht anders als heute, wo der Körperschaftsteuersatz im europäischen Steuerwettbewerb unter Druck geraten ist. Durchsetzen konnten sie sich indes nie. Schließlich findet sich selbst die heute vom Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung vorgeschlagene Gewinnspaltung zwischen Normalverzinsung und Übergewinn<sup>4</sup> – wengleich natürlich ohne den theoretischen Unterbau der Optimalsteuertheorie – bereits im preuß. EStG 1891 ebenso wie im KStG 1920 (S. 13 f.; 44).

Deutlich fördert *Roman Seer* die Sprunghaftigkeit der Entwicklung zu Tage. Verhältnismäßig stabil war letztlich nur das Anrechnungsverfahren, das sich weitgehend unverändert über einen Zeitraum von 23 Jahren gehalten hat. Im Übrigen macht die Rechtsentwicklung eher den Eindruck ständigen trial and errors.

Neben den gesetzgeberischen Grundlinien greift *Roman Seer* auch die Rechtsprechungsentwicklung auf, dokumentiert die Entstehung der Institute der verdeckten Gewinnausschüttung (S. 57 ff.), der Betriebsaufspaltung (S. 60 ff.) und der Organschaft (S. 70 ff.), sämtlich Entdeckungen der Judikative, die erst später vom Gesetzgeber aufgegriffen wurden. Dabei spart *Roman Seer* nicht mit Kritik, etwa wenn er der Rechtsprechungsentwicklung der Betriebsaufspaltung „Inkonsequenz“ und eine „gewisse Willkür“ vorhält (S. 63). Spannend liest sich auch die Entstehungsgeschichte der GmbH & Co. KG und ihrer steuerrechtlichen Einordnung (S. 35 ff.). Die Anerkennung als Personengesellschaft war in der Anfangsphase keineswegs so selbstverständlich, wie uns das heute erscheint.

Ausgehend von der Feststellung, dass es zu keiner Zeit ein spezifisches Steuerrecht der GmbH gab (S. 3), ist die Steuerrechtsgeschichte der GmbH über weite Strecken eine allgemeine Rechtsgeschichte der Körperschaftsteuer. Aber *Roman Seer* referiert auch, wie ambivalent die Einordnung der GmbH zwischen anonymen Aktiengesellschaften einerseits und Personengesellschaften andererseits in der Anfangsphase war (S. 6 ff.; 29 ff.). Die preußische Steuergesetzgebung wies, wie *Roman Seer* es nennt, der GmbH noch eine „Mittelstellung“ zwischen den sonstigen juristischen Personen und den Personenunternehmen zu

(S. 32). Erst mit dem KStG 1920 kam es zur vollständigen steuerrechtlichen Gleichstellung von GmbH und AG, und auch danach hat der Gesetzgeber immer wieder Sonderregeln (Staffeltarif, Reduktion der Doppelbelastung) für personalistisch geprägte Kapitalgesellschaften (insbesondere „kleine“ GmbHs) vorgesehen (S. 47 ff.; 52 f.; 68 ff.).

Sollte das Gesellschaftsrecht auf den Zuzug britischer limiteds (dazu S. 119 ff.) mit einer „GmbH light“, einer Unternehmensgründergesellschaft mit beschränkter Haftung oder dergleichen reagieren<sup>5</sup>, dann wird noch deutlicher werden, dass sich der wirtschaftliche Sachverhalt einer GmbH nicht unerheblich von dem der Aktiengesellschaft unterscheidet, die GmbH der KG möglicherweise näher steht als der (börsennotierten) AG. Wir haben uns angewöhnt, die GmbH steuerrechtlich über den Kamm der AG zu scheren. In der aktuellen Unternehmensteuerreformdebatte wird hauptsächlich diskutiert, wie Personenunternehmen der Zugang zur GmbH-Besteuerung eröffnet werden kann. Dabei stellt sich diese Frage genauso in umgekehrter Richtung. Welche Rolle soll speziell der GmbH in den Reformszenarien zukommen? Müsste nicht auch umgekehrt der GmbH das Besteuerungsregime für Personenunternehmen eröffnet werden, sei es durch (optionale) transparente Besteuerung kleiner GmbHs<sup>6</sup>, sei es durch Erstreckung etwaiger Sonderregeln für Personenunternehmen innerhalb der von der Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagenen Allgemeinen Unternehmensteuer<sup>7</sup> auch auf die GmbH? Eine solche Öffnung des Systems in beide Richtungen, wie sie die CDU/CSU-Fraktion im Frühjahr 2004 in ihrem Konzept 21<sup>8</sup> anklingen ließ, wäre unter dem Aspekt der Rechtsformneutralität sehr zu begrüßen. Indes, die transparente Besteuerung der GmbH, wird kaum ernsthaft in Erwägung gezogen. Dies mag auch am doppelsteuerungsrechtlichen Konfliktpotential liegen.

Steuerrechtsvergleichung hat Konjunktur, Steuerrechtsgeschichte führt demgegenüber ein Schattendasein. Doch *Roman Seer* belegt, dass der Blick auf der Suche nach Lösungen für die Probleme unseres Steuersystems nicht nur in die Ferne, sondern auch in die Vergangenheit schweifen sollte. Vieles, was als innovativ angepriesen wird, gab es schon und es ist lohnend zu analysieren, warum es nicht bis heute überdauert hat. *Roman Seers* Jubiläumsschrift ist eine in hohem Maße lesenswerte Aufforderung, aus der Geschichte zu lernen.

Prof. Dr. Johanna Hey, Düsseldorf  
(Inhaberin des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht an der Heinrich-Heine-Universität)

3 Vgl. Wiss. Beirat Ernst & Young, BB 2005, 1653.

4 Vorschlag einer Dualen Einkommensteuer, s. SVR/MPI/ZEW, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, Arbeitspapier v. 13.2.2006, abrufbar unter [www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de](http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de).

5 Zu den derzeit diskutierten Alternativen K. Schmidt, DB 2005, 1095 ff.; H.-J. Priester, ZIP 2006, 161; W. Zöllner, GmbHR 2006, 1 (11 ff.); zur Entwicklung innerhalb Europas T. Wachter, GmbHR 2005, 717 ff.

6 Beispiele finden sich in Italien und Griechenland.

7 Vgl. Steuerpolitisches Programm der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft v. 30.1.2006, abrufbar unter [www.neues-steuergesetzbuch.de](http://www.neues-steuergesetzbuch.de).

8 CDU/CSU-Fraktion, „Konzept 21“ für ein modernes Steuerrecht, BT-Drucks. 15/2745 v. 23.3.2004, S. 13.