

zu bedenken, dass der Gesetzgeber trotz seiner breiten Datenbasis Schwierigkeiten hat, die Wirkungen von Normen zu beurteilen. Dies zeigen z. B. die Diskussionen um den Finanzierungsanteil in Mieten bei § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG, um die Zahl der infolge der Wirtschaftskrise von § 4h EStG betroffenen Unternehmen oder um die Erschwerung sanierender Übernahmen durch die Einschränkung des Verlustabzugs bei Körperschaften (§ 8c KStG) bei einem Beteiligtenwechsel. Darüber hinaus fehlen auch Erfahrungen und rechtliche Kriterien, um zu beurteilen, ob ein Sachverhalt „gerade noch normal“ oder aber ein extremer Ausnahmefall ist, der vom Gesetzgeber zulässigerweise unbeachtet gelassen werden durfte. Wie häufig und wie schwerwiegend ist z. B. das Aufstauen von Verlusten infolge der Ausgleichsbeschränkung des § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG durch Betriebe, die in zyklischen Branchen tätig sind oder die langfristig objektbezogen produzieren, so dass bei ihnen die Gewinnrealisierung nur einmal in mehreren Jahren eintritt?

### 6.3 Rechtfertigung durch niedrige Steuersätze?

Lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips – wie z. B. durch die Regelungen der Abgeltungsteuer – mit niedrigen Steuersätzen rechtfertigen? Dürfte der Gesetzgeber wesentlich niedrigere Einkommensteuersätze zusammen mit einem der Steuervereinfachung und der Erzielung von Mehreinnahmen dienenden umfangreichem Katalog nicht abziehbarer Erwerbsaufwendungen einführen?

Für das Nettoprinzip streiten das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit, die den Gesetzgeber im Interesse steuerli-

cher Lastengleichheit zur horizontalen und vertikalen Steuerrechtlichkeit verpflichten. Das objektive Nettoprinzip hat aber auch praktische Nachteile: Es erfordert erheblichen Verwaltungs- und Verifikationsaufwand, es ist missbrauchsanfällig und nützt denen, die steuerlich gut beraten sind, unablässig an steuerliche Konsequenzen denken und sorgfältig dokumentieren. Sicher ist, dass bei einer Abwägung die Höhe des Steuersatzes berücksichtigt werden müsste, denn der Verstoß gegen das Nettoprinzip durch eine erhöhte Bemessungsgrundlage belastet weniger, wenn der Steuersatz sinkt.

## 7. Zusammenfassung

Die Reichweite des objektiven Nettoprinzips hängt ab vom Umfang der Einkunftsarten. Darüber entscheidet neben dem Gesetzgeber auch die Rechtsprechung zur Abgrenzung der Erwerbssphäre von der Lebensführung sowie der Gewinn- von den Überschusseinkünften. Verlustausgleichsbeschränkungen, die wie Abzugsverbote wirken können, und Abzugsbeschränkungen für Erwerbsaufwendungen widersprechen dem Nettoprinzip. Dessen verfassungsrechtliche Verankerung ist unklar. Das BVerfG erlaubt dem Gesetzgeber Durchbrechungen aus gewichtigen Gründen. Unsystematische und rein fiskalisch motivierte Einschränkungen sind ebenso abzulehnen wie Regelungen, die häufig zur Besteuerung des Existenzminimums führen oder wirtschaftlichen Misserfolg mit steuerlichen Mehrbelastungen verknüpfen. Schwierigkeiten bereitet die Einschätzung, wie häufig und wie schwerwiegend Stpfl. von einschränkenden Normen getroffen werden.

# Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip

Von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln\*

Das BVerfG fordert die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips bisher lediglich als Gebot folgerichtiger Umsetzung der Entscheidung des Gesetzgebers für eine Nettoeinkommensteuer. Damit lässt sich die diesbezügliche Rechtsprechung nicht ohne weiteres auf andere Steuerarten übertragen. Im Folgenden soll untersucht werden, welche Besonderheiten sich für die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips in der Körperschaftsteuer ergeben und ob das Nettoprinzip auch für die Ausgestaltung der Gewerbesteuer Geltung beanspruchen kann.

## 1. Rang und Inhalt des objektiven Nettoprinzips außerhalb der Einkommensteuer

### 1.1 Als Folgerichtigkeitsgebot

Außerhalb der Einkommensteuer<sup>1</sup> sind Geltung und Wirkungen des objektiven Nettoprinzips bisher nur ansatzweise geklärt<sup>2</sup>. Dies liegt zum einen an der Folgerichtigkeitsrechtspre-

chung des BVerfG, zum anderen an dem Erfordernis steuertypspezifischer Konkretisierung<sup>3</sup> des Leistungsfähigkeitsprinzips.

In der bundesverfassungsgerichtlichen Judikatur ist die Bindung des Gesetzgebers an das objektive Nettoprinzip bisher nur als Gebot der Folgerichtigkeit mit der einfachgesetzlichen Ausgestaltung der jeweiligen Steuer begründet worden. Auch in der Entscheidung zur Pendlerpauschale hat das BVerfG wie zuvor<sup>4</sup> offengelassen, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang hat, weil es von einer eindeutigen Grundentscheidung des Einkommensteuergesetzgebers zugunsten des Nettoprinzips ausgehen konnte, so dass sich der Verfassungsverstoß ohne weiteres auf der Grundlage des gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebots feststellen ließ<sup>5</sup>. Naturgemäß muss der Feststellung des Rechtfertigungsmaßstabs dann aber immer zunächst eine Analyse vorausgehen, auf welchen einfachgesetzlichen Grundentscheidungen die jeweilige Steuer beruht.

Außerhalb des EStG hilft dieser Ansatz indes nur bedingt weiter, wenn – wie in der Gewerbesteuer – unklar ist, ob bzw. wie weit der Gesetzgeber einem Netto- oder einem Bruttokonzept folgt. In diesem Fall bedarf es der Klärung, ob dem objekti-

\* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 S. hierzu in diesem Beihefter die Beiträge von Englisch und Schneider sowie Wernsmann und Görke.

2 S. aber Englisch, in diesem Beihefter, S. 92, der das objektive Nettoprinzip selbst für die Ausgestaltung der Umsatzsteuer fruchtbar machen will.

3 Zur Notwendigkeit bereichsspezifischer Konkretisierung von Art. 3 Abs. 1 GG Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 319.

4 S. etwa BVerfG v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 96, DStR 1998, 1743 m. Anm.; BVerfG v. 4. 12. 2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 47, DStR 2003, 633.

5 BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, Rz. 63; berechnete Kritik an dieser Zurückhaltung bei Lehner, DStR 2009, 185 f.

ven Nettoprinzip eigenständiger verfassungsrechtlicher Rang zukommt. Die Rechtsfrage lautet dann: Muss die Gewerbesteuer von Verfassungen wegen eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Nettoertragsteuer sein?

## 1.2 Als eigenständiges Verfassungsprinzip

Richtigerweise ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber hinsichtlich des Maßstabs, den er folgerichtig umzusetzen hat, nicht frei ist, sondern dass sich die Steuerlast nur anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips gleichheitssatzgerecht austeilen lässt<sup>6</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist aber zwingend ein *Prinzip der Istbesteuerung*<sup>7</sup>. Knüpft die Besteuerung an den wirtschaftlichen Erfolg des Steuerpflichtigen an, ist die Ausgestaltung anhand des Nettoprinzips nicht nur eine Frage formaler Folgerichtigkeit, sondern materialer Sachgerechtigkeit<sup>8</sup> und damit unmittelbar in Art. 3 Abs. 1 GG verankert<sup>9</sup>. Soweit eine Steuer die in Einkommen oder Ertrag ausgedrückte finanzielle Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen erfassen soll, müssen Erwerbsaufwendungen grds. voll zum Abzug zugelassen werden.

Ergänzend können die Freiheitsrechte herangezogen werden. Mit *Moris Lehner* ist einer freiheitsrechtlichen Fundierung des objektiven Nettoprinzips gerade im Rahmen der Besteuerung von Unternehmen besondere Bedeutung beizumessen<sup>10</sup>. Verletzungen des objektiven Nettoprinzips führen zu einem über die Belastungswirkung des Steuereingriffs hinausgehenden Eingriff in Art. 12 und 14 GG. Die von Abzugsverboten ausgehenden Gestaltungswirkungen<sup>11</sup> bedürfen zusätzlicher Rechtfertigung, weil die Steuer hier über den bloßen Entzug finanzieller Mittel hinaus die wirtschaftlichen Entscheidungen des Steuerpflichtigen beeinflusst. Zudem verhindert nur die Ausgestaltung als Nettosteuer Substanzsteuereffekte, die aufgrund ihrer die Unternehmensexistenz gefährdenden Wirkung einer Verletzung des subjektiven Nettoprinzips bei der natürlichen Person vergleichbar sind. Damit folgt auch aus dem Übermaßverbot, dass am unternehmerischen Erfolg anknüpfende Steuern als Nettosteuern konzipiert sein müssen<sup>12</sup>.

## 2. Körperschaftsteuer und objektives Nettoprinzip

### 2.1 Körperschaftsteuer als Einkommensteuer der juristischen Person

Für die Bindung des Körperschaftsteuergesetzgebers an das objektive Nettoprinzip muss man die originär gleichheits- und freiheitsrechtliche Begründung indes nicht bemühen. Sie folgt zwanglos aus der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG zur Einkommensteuer der natürlichen Person<sup>13</sup>. Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der juristischen Person (vgl. § 7 Abs. 1 und 2 KStG)<sup>14</sup>. Aus der Verweisung auf das EStG in § 8

Abs. 1 KStG folgt, dass der einfache Gesetzgeber die finanzielle Leistungsfähigkeit der Körperschaftsteuersubjekte<sup>15</sup> am Nettoeinkommen bemisst. Das objektive Nettoprinzip ist damit auch in der Körperschaftsteuer folgerichtig umzusetzen. Abweichungen müssen wie in der Einkommensteuer *besonders* gerechtfertigt werden<sup>16</sup>.

## 2.2 Mehrebenenbesteuerung

### 2.2.1 Wirtschaftliche Doppelbelastung

Fraglich ist jedoch, ob sich aus Unterschieden zwischen der Besteuerung natürlicher und der Besteuerung juristischer Personen Besonderheiten für die Verwirklichung des Nettoprinzips ergeben. Neben dem Fehlen der Ebene der subjektiven Leistungsfähigkeit<sup>17</sup> liegt der Hauptunterschied zur Einkommensteuer in der Mehrstufigkeit der Körperschaftsteuer. Sie bedingt gesetzgeberische Entscheidungen, ob und in welchem Umfang wirtschaftliche Doppelbelastungen sowohl im Verhältnis zur Körperschaftsteuer nachgeschalteter Körperschaften als auch im Verhältnis zur Einkommensteuer vermieden werden sollen<sup>18</sup>. Damit einher geht die Frage, wie sich die Methode der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung auf die Abziehbarkeit der in Zusammenhang mit Beteiligungserträgen stehenden Aufwendungen auswirkt.

### 2.2.2 Ausschluss des Abzugs von Aufwendungen im Zusammenhang mit außer Ansatz bleibenden Beteiligungserträgen

Im früheren Körperschaftsteueranrechnungsverfahren wurden Beteiligungsaufwendungen voll berücksichtigt. Auf welcher Stufe der Aufwand angesiedelt war, spielte keine Rolle, weil, falls die Beteiligungsaufwendungen die Beteiligungseinkünfte so weit gemindert hatten, dass auf der Ebene des Anteilseigners auf den Beteiligungsertrag keine Steuer zu entrichten war, ein Anspruch auf Vergütung der auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft erhobenen Körperschaftsteuer bestand.

Im seit 2001 geltenden Halb-/Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG)<sup>19</sup> mit Beteiligungsertragsbefreiung auf Körperschaftsteuerebene (§ 8b Abs. 1 und 2 KStG) sind Aufwendungen, die in Zusammenhang mit Teilbeteiligungen stehen, dagegen nicht mehr bzw. nur noch eingeschränkt abzugsfähig. Dabei differenziert das Gesetz zwischen körperschaftsteuerpflichtigen und einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern: Während § 3c Abs. 2 EStG die Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem steuerfreien Anteil der Bezüge stehen, vom Abzug ausschließt, hat sich der Gesetzgeber in der Körperschaftsteuer mit § 8b Abs. 3 und 5 KStG als *lex specialis* zu § 3c Abs. 1 EStG (vgl. § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG) für eine typisierende Lösung entschieden mit der Rechtsfolge der Beschränkung der Steuerfreiheit des Beteiligungsertrags auf 95 %<sup>20</sup>.

6 Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rz. 81 ff., 85 (Gelung des Leistungsfähigkeitsprinzips für sämtliche Steuern); Tipke, (Fn. 3), S. 485, 494; in BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, Rz. 57 zwar für die Einkommensteuer („insbesondere“) bestätigt, ansonsten aber offengelassen.

7 Tipke, (Fn. 3), S. 497 f.

8 Dazu Tipke, (Fn. 3), S. 316 ff.

9 Wie hier Jachmann, in: J. Brandt, Für ein gerechteres Steuerrecht, S. 2006, 59, 66; Schön, StuW 1995, 366, 369; a. A. Schaumburg, FS für W. Reiß, 2008, S. 25, 26.

10 Lehner, DStR 2009, 185, 189.

11 Unterscheidung zwischen Belastungs- und Gestaltungswirkungen, vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 203 ff.

12 In diese Richtung auch Lang, (Fn. 6), § 4 Rz. 102 hinsichtlich der durch Besteuerung trotz fehlender Liquidität entstehenden weiteren Vermögensnachteile.

13 Siehe in diesem Beihefter Wernsmann, S. 101 und Görke, S. 106.

14 Hey, in: H/H/R, KStG, 1999, Einf. KSt Anm. 1; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, Loseblatt, Vor § 1 Rz. 1.

15 Dabei soll die unstrittene Frage, ob Körperschaften über eine eigene, vom Anteilseigner unabhängige Leistungsfähigkeit verfügen, hier außer Betracht bleiben, dazu ausführlich Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, S. 246 ff.; Hey, (Fn. 14), Einf. KSt Anm. 17 ff.

16 Gleichlauf zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer schon BVerfG v. 7. 11. 1972, 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103, 115 f., NJW 1973, 500, allerdings noch mit der Folgerung, dass weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer das Nettoprinzip als vom Gesetzgeber statuierte Sachgesetzmäßigkeit zugrunde liege.

17 Frotscher, (Fn. 14), Vor § 1 Rz. 3.

18 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 11 Rz. 6; Hey, (Fn. 14), Einf. KSt Anm. 9 ff.

19 Durch UntStRefG 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl I 2007, 1912 in ein Teileinkünfteverfahren modifiziert.

Im Ergebnis führt dies dazu, dass Aufwendungen oberhalb von 5 % des Beteiligungsertrags weiterhin voll abzugsfähig bleiben (vgl. § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG). Andererseits gehen die Wirkungen von § 8b Abs. 5 KStG für Aufwendungen unter 5 % des steuerfreien Beteiligungsertrags noch über ein Abzugsverbot des in Zusammenhang mit dem steuerfreien Beteiligungsvertrag stehenden *tatsächlichen* Aufwands hinaus<sup>21</sup>.

Für die rechtliche Überprüfung der Abzugsbeschränkungen muss differenziert werden zwischen dem Ausschluss des Aufwendungsabzugs als solchem und der Typisierung durch § 8b Abs. 5 KStG<sup>22</sup>.

Die generelle Beurteilung der Abzugsbeschränkungen richtet sich nach der rechtssystematischen Einordnung der Steuerbefreiung des Beteiligungsertrags. Der Gesetzgeber beruft sich auf den allgemeinen Rechtsgedanken des § 3c Abs. 1 EStG. Auf der Einnahmenseite korrespondiert mit dem objektiven Nettoprinzip die volle Erfassung von Einnahmen (Universalitätsprinzip<sup>23</sup>). Der in § 3c Abs. 1 EStG normierte Grundsatz, dass Ausgaben, die in Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht abzugsfähig sind, stellt daher keine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dar, sondern eine dieses Prinzip verwirklichende Konkretisierung<sup>24</sup>. Der Abzug würde einen doppelten steuerlichen Vorteil begründen<sup>25</sup>. Nicht die Nichtabziehbarkeit, sondern der Abzug von Aufwendungen, die der Erwirtschaftung nicht steuerbarer oder steuerbefreiter Einnahmen dienen, bedarf der Rechtfertigung<sup>26</sup>.

Indes können § 8b Abs. 3 und 5 KStG sowie § 3c Abs. 2 EStG nicht auf das allgemeine Prinzip des § 3c Abs. 1 EStG gestützt werden. Denn die durch die Beteiligungsaufwendungen erwirtschafteten Einnahmen haben, wenn auch auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft, sehr wohl der Besteuerung unterliegen. Aus der in § 8b Abs. 1 und 2 KStG sowie § 3 Nr. 40 EStG zum Ausdruck kommenden Entscheidung des Gesetzgebers für eine Gesamtbetrachtung von Körperschafts- und Anteilseignerebene folgt, dass auch der folgerichtigen Umsetzung des objektiven Nettoprinzips eine Gesamtbetrachtung beider Ebenen zugrunde zu legen ist<sup>27</sup>. Die Beteiligungsertragsbefreiungen haben keine materiell steuerbefreiende Wirkung, sondern es handelt sich lediglich um eine Technik zur Vermeidung von Mehrfachbelastungen desselben Einkommens bei unterschiedlichen Steuersubjekten<sup>28</sup>. Das Halb-/Teileinkünfteverfahren bzw. Schachtelprivileg auf Körperschaftsebene ist also in Bezug auf die korrespondierenden Aufwendungen gerade *nicht* folgerichtig

ausgestaltet<sup>29</sup>. Die Einschränkungen des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen bedürfen wie andere Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips einer *besonderen* Rechtfertigung.

Der VIII. Senat des BFH meint, § 3c Abs. 2 EStG mit dem Interesse des Gesetzgebers an Gleichbehandlung von laufenden Kapitalerträgen und Veräußerungsgewinnen rechtfertigen zu können<sup>30</sup>. Da im Zusammenhang mit der Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns der nur hälftige Ansatz der Anschaffungskosten sachgerecht sei, habe der Gesetzgeber auch für Beteiligungsaufwendungen im Zusammenhang mit laufenden Beteiligungseinkünften ein hälftiges Ansatzverbot normieren können. Der Gesetzgeber habe nur die Wahl zwischen einem Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot im Hinblick auf das Nettoprinzip einerseits oder im Hinblick auf den Gleichlauf von Ausschüttung und Veräußerung andererseits gehabt und sich für einen von beiden Verstößen entscheiden können. Der Nachteil des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG soll zudem im Hinblick auf die über die Vermeidung aktueller Doppelbelastung hinausgehende Begünstigungswirkung<sup>31</sup> der Steuerbefreiung von Gewinnen aus der Anteilsveräußerung gerechtfertigt sein<sup>32</sup>.

Diese Argumentation ist zu Recht nicht unwidersprochen geblieben<sup>33</sup>. Der Ansatz der Anschaffungskosten bei der Ermittlung des nach dem Halb-/Teileinkünfteverfahren steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns ist mit der Frage des Abzugs von Aufwendungen, mit denen die Erzielung von Beteiligungserträgen erwirtschaftet wird, nicht vergleichbar. Der nur teilweise Ansatz der Anschaffungskosten resultiert aus der in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, c und j gewählten Technik<sup>34</sup>, einen Teil der Bruttogröße Veräußerungspreis steuerfrei zu stellen. Dann aber darf hiermit korrespondierend auch nur der entsprechende Anteil der Anschaffungskosten zum Abzug zugelassen werden. Würden die vollen Anschaffungskosten abgesetzt, käme es zu einer Doppelentlastung<sup>35</sup>. Da die Anschaffungskosten als bloßer Rechenposten im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Anteils des Veräußerungsgewinns nicht auf derselben Ebene angesiedelt sind wie die Beteiligungsaufwendungen, führt die Erstreckung des Abzugsverbots auf die laufenden Aufwendungen der Sache nach gerade nicht zu einem Gleichlauf von Veräußerung und Ausschüttung. Das Ziel der Gleichbehandlung von Ausschüttung und Veräußerung wird daher durch die Gleichbehandlung auf der Aufwandsseite nicht erreicht, sondern konterkariert. Ebenso wenig kann die Begünstigung von Veräußerungsgewinnen durch deren (partielle) Freistellung auch in Bezug auf bisher unversteuerte stille Reserven eine Benachteiligung der laufenden Beteiligungserträge rechtfertigen, da Vor- und Nachteil nicht notwendigerweise zusammentreffen<sup>36</sup>.

20 Als Folge von EuGH v. 18. 9. 2003, C-168/01, *Bosal*, EuGHE 2003, I-9409, DStRE 2003, 1226 bzw. im Vorgriff zu EuGH v. 23. 2. 2006, C-471/04, *Keller Holding*, EuGHE 2006, I-2107, DStR 2006, 414 auch auf Beteiligungsaufwendungen im Zusammenhang mit Ausschüttungen inländischer Körperschaften ausgedehnt (durch ProtErklG v. 22. 12. 2003, BGBl I 2004, 14), für die zuvor unmittelbar § 3c Abs. 1 EStG zur Anwendung kam.

21 Zu diesen Wirkungen *Oldiges*, DStR 2008, 533, 534 f.

22 Zutr. *Oldiges*, DStR 2008, 533, 535 f.

23 *Beiser*, ÖStZ 2000, 413, 415.

24 *Schon*, FR 2001, 381, 385; *Englisch*, *Dividendenbesteuerung*, 2005, S. 505; § 3c Abs. 1 EStG als „spiegelbildlicher Ausdruck des objektiven Nettoprinzips“; *Wackerlin*, *Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren*, 2006, S. 198; *Desens*, in H/H/R, EStG/KStG, Loseblatt, § 3c EStG Anm. 6.

25 *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 3c Rz. 1.

26 *Ruppe*, DStJG, Bd. 3 (1980), S. 103, 128; *Frotscher*, in: FS für Fischer, 1999, S. 548, 550.

27 So auch BFH v. 19. 6. 2007, VIII R 69/05, BStBl II 2008, 551, 552, DStR 2007, 1756; *Otto*, DStR 2008, 228, 230.

28 BFH v. 19. 6. 2007, VIII R 69/05, BStBl II 2008, 551, 552, DStR 2007, 1756; anders *Wackerlin*, *Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren*, 2006, S. 202-211, der dies nur hinsichtlich des personalistisch beteiligten Anteilseigners bejaht.

29 BFH v. 19. 6. 2007, VIII R 69/05, BStBl II 2008, 551, 552, DStR 2007, 1756; ebenso *Pezzer*, StuW 2000, 144, 150; *ders.*, DStJG 25 (2002), S. 38, 54 f.; *Schon*, StuW 2000, 151, 154; *ders.*, FR 2001, 381, 386; *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 199 ff.

30 BFH v. 19. 6. 2007, VIII R 69/05, BStBl II 2008, 551, 553 f., DStR 2007, 1756, wonach in der „systematischen Grundentscheidung des Halbeinkünfteverfahrens, Veräußerungsvorgänge den laufenden Gewinnausschüttungen gleichzustellen“, die Rechtfertigung dafür liegen soll, „auch die entsprechenden Aufwendungen einheitlich zu behandeln, d. h. in allen Fällen nur den Halbabzug zuzulassen“.

31 Dazu insb. im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Beurteilung ausschließlich *Roderburg*, Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuersystem, 2005, S. 278-342.

32 BFH v. 19. 6. 2007, VIII R 69/05, BStBl II 2008, 551, 554, DStR 2007, 1756. 33 *Intemann*, DB 2007, 2797; *Hamdan/Hamdan*, DStZ 2007, 730; *Englisch*, FR 2008, 230; *Paus*, DStZ 2008, 145; *Otto*, DStR 2008, 226, 231 ff., mit umfassendem Nachweis des Schrifttums, das von der Verfassungswidrigkeit von § 3c Abs. 2 EStG ausgeht, in Fn. 5.

34 Ebenso *Otto*, DStR 2008, 228, 231: „Rechenposten“.

35 BFH v. 27. 10. 2005, IX R 15/05, BStBl II 2006, 171, 172, DStR 2005, 2162.

Auch die Abzugsbeschränkung des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG hält einer Überprüfung nicht stand. Beteiligungsaufwendungen müssen sowohl in Einkommen- als auch Körperschaftsteuer voll zum Abzug zugelassen werden. Da sich die Einschränkung des objektiven Nettoprinzips bereits dem Grunde nach nicht rechtfertigen lässt, kommt es auf die Frage, ob § 8b Abs. 5 KStG eine verfassungskonforme Typisierung der Höhe nach enthält, eigentlich gar nicht mehr an. Aber selbst, wenn die Einschränkung des objektiven Nettoprinzips an sich gerechtfertigt wäre, ist § 8b Abs. 5 KStG verfassungsrechtlich nicht haltbar. Das FG Hamburg hat im Vorlagebeschluss vom 7. 11. 2007 überzeugend dargelegt, dass die in § 8b Abs. 5 KStG angeordnete Fiktion der nichtabzugsfähigen Beteiligungsaufwendungen als ein Teil des Beteiligungsertrags keinen Rückschluss auf die tatsächlichen Beteiligungsaufwendungen zulässt und daher nicht sachgerecht ist<sup>37</sup>.

## 2.3 Typisierende Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Gewinnausschüttung als besonderer körperschaftsteuerrechtlicher Rechtfertigungsgrund

### 2.3.1 Zulässige Einschränkung des objektiven Nettoprinzips

Anders als in der Einkommensteuer stellt sich in der Körperschaftsteuer nicht das Problem *gemischter Aufwendungen*<sup>38</sup> und der Zulässigkeit und Grenzen typisierender Unterscheidung zwischen Privat- und Betriebsausgaben. Ähnlich gelagert ist aber die Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG nicht einkommenswirksamer Gewinnverwendung. Der Gesetzgeber ist berechtigt, Gestaltungen, mittels derer die Nichtabziehbarkeit von Ausschüttungen umgangen werden soll, in *typisierender Weise* vom Betriebsausgabenabzug auszuschließen, auch wenn hierdurch in Einzelfällen das objektive Nettoprinzip verletzt wird. Derartige Unschärfen gehören zum Wesen von (unwiderlegbaren) Typisierungen.

Allerdings müssen auch typisierende Missbrauchsvorschriften des KStG den allgemeinen Anforderungen an steuergesetzliche Vereinfachungszwecknormen gerecht werden<sup>39</sup>; insbesondere sind die Grenzen des Verhältnismäßigkeitsprinzips durch zielgenaue<sup>40</sup> Typisierung des zu erfassenden Missbrauchs einzuhalten. Geht es um den Ausschluss von Steuergestaltungen, die der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen dienen, muss der gesetzliche Missbrauchstatbestand typisierend – etwa durch Mindestbeteiligungserfordernisse – die Möglichkeit gesellschaftsrechtlicher Einflussnahme zur Voraussetzung machen. Ferner darf die Rechtsfolge nicht über die Belastung hinausgehen, die bei Transfer des Gewinns auf die Anteilseignerebene durch Ausschüttung ausgelöst worden wäre.

### 2.3.2 Keine Rechtfertigung der Zinsschranke und des hälftigen Abzugsverbots für Aufsichtsratsvergütungen als Missbrauchsnormen

Weder die Zinsschranke des § 8a KStG i. V. m. § 4h EStG noch das hälftige Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen des § 10 Nr. 4 KStG werden diesen Anforderungen gerecht. Eine Rechtfertigung als Maßnahme zur Vermeidung einer Umgehung wirtschaftlicher Doppelbelastung scheidet schon deshalb aus, weil weder § 8a KStG i. V. m. § 4h EStG noch § 10 Nr. 4 KStG auf Kreditgeber bzw. Aufsichtsräte beschränkt sind, die zugleich Anteilseigner sind. Auch ist § 8a KStG i. V. m. § 4h EStG, wie an anderer Stelle dargelegt<sup>41</sup>, nicht auf Missbrauchstatbestände zugeschnitten. Zudem wäre, selbst wenn die Vorschrift wieder auf Gesellschafterfremdfinanzierungen und Missbrauchsfälle begrenzt würde<sup>42</sup>, die Rechtsfolge des Abzugsverbots statt bloßer Umqualifizierung in Dividenden unverhältnismäßig, weil sie zu zumindest temporären Doppelbelastungen führt, die über die Belastung im Fall einer Eigenkapitalvergütung hinausgehen. Schließlich fehlt es im Inlandsfall an der Erforderlichkeit der Maßnahme<sup>43</sup>. Im reinen Inlandskonzern lassen sich durch eine Fremdfinanzierungsgestaltung keine körperschaftsteuerrechtlichen Belastungsvorteile<sup>44</sup> erzielen. Die Europarechtswidrigkeit einer auf grenzüberschreitende Gestaltungen beschränkten Regelung<sup>45</sup> kann die Erforderlichkeit der Einbeziehung des Inlandsfalls nicht begründen, weil der EuGH Wege gewiesen hat, wie sich Gesellschafterfremdfinanzierungsnormen gestützt auf den Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung europarechtskonform auf grenzüberschreitende Sachverhalte begrenzen lassen<sup>46</sup>.

Dass es sich bei den von § 10 Nr. 4 KStG zur Hälfte vom Abzug ausgeschlossenen Aufsichtsratsvergütungen um Betriebsausgaben handelt und sich auch diese Vorschrift trotz des häufigen Zusammentreffens von Aufsichtsratsbeteiligung und Anteilseignerstellung nicht als Missbrauchsvermeidungsnorm rechtfertigen lässt, hatte das BVerfG bereits in seiner Entscheidung vom 7. 11. 1972 richtig erkannt<sup>47</sup>. Es handelt sich um die Vergütung für eine Dienstleistung gegenüber der Gesellschaft, die wie jede andere Dienstleistung vergütung voll abziehbar sein muss. Dass das Gericht das Abzugsverbot gleichwohl – und zwar als Lenkungsmaßnahme zur Vermeidung überhöhter Aufsichtsratsvergütungen – für gerechtfertigt erachtete<sup>48</sup>, mag darauf zurückzuführen sein, dass nur geringe Rechtfertigungsanforderungen angesetzt wurden, weil die Entscheidung in einer Phase ergangen ist, bevor das Gericht aus dem Folgerichtigkeitsgebot die Notwendigkeit eines *besonderen* sachlichen Grundes für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips ableitete<sup>49</sup>. Im Hinblick auf Eignung, Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit der Maßnahme ist dies zweifelhaft.

36 Zur Möglichkeit der Saldierung von Vor- und Nachteilen im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG s. *Hey*, AöR, Bd. 128 (2003), S. 226, 241 ff.

37 FG Hamburg v. 7. 11. 2007, 5 K 153/06, EFG 2008, 236, DStRE 2008, 427; Az. BVerfG: 1 BvL 12/07; ausf. auch *Oldiges*, DStR 2008, 533, 535 ff.

38 S. dazu *Wernsmann*, in diesem Beihefter, S. 101.

39 Im Einzelnen vgl. BVerfG v. 31. 5. 1988, 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226 f., NJW 1989, 666, m. w. N.; v. 30. 5. 1990, 1 BvL 2/83, BVerfGE 82, 126, 151 f., NJW 1990, 2246; v. 8. 10. 1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 359, m. w. N.; v. 10. 4. 1997, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6, DStR 1997, 954; v. 11. 11. 1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290, DStRE 1999, 202; v. 6. 3. 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 127, DStR 2002, 443.

40 Zum Erfordernis der Zielgenauigkeit von Missbrauchsnormen s. *Hey*, StuW 2008, 167, 178; *Hey*, StBjB 2007/2008, S. 19, 43.

41 *Hey*, in: FS C. Djanani, 2008, S. 109, 121 ff.; *Hey*, in (Fn. 18), § 11 Rz. 56.

42 Z. B. durch Zulassung eines Drittvergleichs.

43 Die allerdings im Inlandsfall durch § 15 Nr. 3 KStG abgemildert wird.

44 Abgesehen von § 8b Abs. 5 KStG. Zwar verhindert die auf die Gewerbesteuer durchschlagende Zinsschranke auch die Ausnutzung des innerdeutschen Hebesatzgefälles, sie ist aber bisher nicht in dieser Hinsicht gerechtfertigt worden.

45 Siehe EuGH v. 12. 12. 2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, EuGHE 2002, I-1179, DStR 2003, 25.

46 EuGH v. 13. 3. 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group litigation*, EuGHE 2007, I-2107, IStR 2007, 249, Rz. 74; v. 17. 1. 2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff NV*, EuGHE 2008, I-173, DStRE 2008, 1072, Rz. 28 ff.

47 BVerfG v. 7. 11. 1972, 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103, 110 f.; ohne Begründung noch BFH v. 7. 2. 1968, IR 53/67, BStBl II 1968, 392.

48 Entsprechend der offiziellen Gesetzesbegründung, vgl. BT-Drucks. 7/5310, S. 8.

49 BVerfG v. 7. 11. 1972, 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103, 115.

Der verfassungsrechtlichen Einordnung von § 10 Nr. 4 KStG kommt im Hinblick auf die aktuelle Diskussion über die Disziplinierung der Wirtschaft durch Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von „Managergehältern“ einige Bedeutung zu. Indes ist bereits die Zielsetzung verfehlt. Wenn der Gesetzgeber Betragsobergrenzen für Aufsichtsratsbezüge/Managergehälter für erforderlich hält, soll er sie im Gesellschaftsrecht regeln. Die steuerliche Regelung ist zur Zielerreichung ungeeignet, weil sie höhere Gehälter nicht verhindert, sondern nur verteuert. Damit geht sie zu Lasten des an die Gesellschafter/Aktionäre verteilbaren Gewinns und bewirkt das genaue Gegenteil von dem intendierten Anlegerschutz. Für Aufsichtsratsvergütungen i. S. des § 10 Nr. 4 KStG fehlt es zudem von vornherein an der Notwendigkeit einer Begrenzung, weil die in Deutschland im Durchschnitt sehr moderaten Aufsichtsratsvergütungen nicht außer Verhältnis zu den deutlich angewachsenen Pflichten von Aufsichtsräten stehen. Im Übrigen fehlt es an der Zielgenauigkeit, weil das hälftige Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG in keinem Zusammenhang zur Höhe der Aufsichtsratsvergütungen steht.

## 2.4 Wirtschaftliche Identität als Voraussetzung der Berücksichtigung von Verlusten

Weitere körperschaftsteuerspezifische Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips finden sich im Bereich der Verlustverrechnung, indem Verlustausgleich und Verlustabzug versagt werden, wenn sich die Beteiligungsstruktur<sup>50</sup> der Körperschaft ändert.

Verlustausgleich und Verlustabzug sind Kernbestandteile des objektiven Nettoprinzips. Da das Nettoprinzip nicht auf den einzelnen Steuerabschnitt beschränkt ist, sondern periodenübergreifend realisiert werden muss<sup>51</sup>, darf auch der Verlustvortrag weder zeitlich noch sachlich begrenzt werden. Die durch ein Abschneiden des Verlustvortrags erzielbaren Steuermehreinnahmen sind zur Rechtfertigung von Einschränkungen ungeeignet. Eine natürliche Grenze stellt nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH<sup>52</sup> zur fehlenden Vererbbarkeit von Verlustvorträgen in der Einkommensteuer jedoch der Tod des Einkommensteuersubjekts dar. Auch bei Weiterführung des ererbten Betriebs steht das Individualsteuerprinzip der Geltendmachung der vom Erblasser erlittenen Verluste des Betriebs durch den Erben entgegen. Im Rahmen der Körperschaftsteuer fehlt es an einer derartigen natürlichen Begrenzung des Verlustvortrags, weil die Körperschaft theoretisch ewig fortbestehen kann. Dies mag der Grund dafür sein, dass der Gesetzgeber danach trachtet, der Verlustnutzung in der Körperschaftsteuer eigenständige Grenzen zu ziehen<sup>53</sup>.

Steuersystematisch geht es um den Zusammenhang zwischen objektivem Nettoprinzip, Subjektsteuerprinzip und Trennungsprinzip. Das Subjektsteuerprinzip konkretisiert das Nettoprinzip dergestalt, dass zwischen dem Steuerpflichtigen, der den Verlust erlitten hat, und dem Steuerpflichtigen, der den Abzug geltend machen will, *Personengleichheit* bestehen muss<sup>54</sup>. Nach dem Trennungsprinzip ist Ausgangspunkt für die Frage der Personenidentität in der Körperschaftsteuer die *rechtliche Identität der Körperschaft* als Steuersubjekt ohne Rücksicht auf die hinter ihr stehenden Anteilseigner. Das dem deutschen Körperschaftsteuerrecht zugrundeliegende Trennungsprinzip lässt eine Durch-

griffsbetrachtung grundsätzlich nicht zu. Es basiert auf der zivilrechtlichen Trennung der Vermögensmassen und gerade nicht auf einer wirtschaftlichen Sicht der Kapitalgesellschaft als bloßem Vehikel der Einkünfteerzielung der hinter ihr stehenden Gesellschafter<sup>55</sup>. Anteilseigner und Körperschaft sind voneinander unabhängig zu beurteilende Steuersubjekte. Da das Trennungsprinzip eine Verrechnung von Verlusten der Körperschaft mit Gewinnen der Anteilseigner und umgekehrt verbietet<sup>56</sup>, muss der Verlust grundsätzlich auf der Ebene der Körperschaft unbegrenzt mit Gewinnen der Körperschaft verrechnet werden können, ohne dass es auf die hinter ihr stehenden Anteilseigner ankommt. Hierin liegt der entscheidende Unterschied zum Transparenzprinzip. Die Einschränkung des Verlustabzugs im Wege der Durchgriffsbetrachtung ist damit gerade nicht durch körperschaftsteuerrechtliche Besonderheiten gerechtfertigt, sondern durchbricht neben dem objektiven Nettoprinzip auch die Grundentscheidung des Körperschaftsteuergesetzgebers für das Trennungsprinzip und bedarf folglich umso mehr einer besonderen Rechtfertigung<sup>57</sup>.

Ein Rechtfertigungsgrund kann – wie dies der ratio legis des früheren § 8 Abs. 4 KStG entsprach<sup>58</sup> – im Ausschluss missbräuchlicher Gestaltungen liegen. Zu diesem Zweck kann für die Verlustnutzung auf ein zusätzliches Kriterium der *wirtschaftlichen Identität* abgestellt werden. Der Missbrauch liegt in der Ausnutzung der Kontinuität der juristischen Person in Fällen, in denen es nicht um die Fortsetzung des ursprünglichen Unternehmensgegenstandes geht, der zu den Verlustvorträgen geführt hat.

Will der Gesetzgeber derartige Fälle in typisierender Weise erfassen, muss er indes wiederum die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Normierung von Vereinfachungszwecknormen einhalten. Aufgrund eines bloßen Anteilseignerwechsels kann weder der Verlust der wirtschaftlichen Identität noch ein Missbrauch vermutet werden<sup>59</sup>. Eine Rechtfertigung des seit 1. 1. 2008 geltenden § 8c KStG, nach dem es allein auf den Anteilseignerwechsel ankommt, ist folglich ausgeschlossen<sup>60</sup>. Zudem ist § 8c KStG in seinen Rechtsfolgen widersprüchlich und unverhältnismäßig. Eine Durchbrechung des Trennungsprinzips müsste konsequenterweise im Gegenzug die Nutzung der Verluste auf Anteilseignerebene zulassen. Selbst wenn man diesen Schritt nicht gehen will, müsste zumindest eine Verrechnung mit noch vorhandenen stillen Reserven der Körperschaft zugelassen werden, wie es § 8c Abs. 2 KStG<sup>61</sup> als singuläre Ausnahme für bestimmte Formen des Risikokapitals vorsieht.

## 3. Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip

### 3.1 Geltung des objektiven Nettoprinzips?

Anders als in Einkommen- und Körperschaftsteuer stellt sich in der Gewerbesteuer zunächst die Frage, ob der Gesetzgeber überhaupt durch das objektive Nettoprinzip gebunden wird. Die

50 Nach § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG a. F. zwar nicht alleiniges, aber notwendiges Tatbestandsmerkmal für die Versagung der Verlustnutzung.

51 *Beiser*, ÖStZ 2000, 413, 417; *Lang*, (Fn. 6), § 9 Rz. 62; *Wendt*, DStJG Bd. 28 (2005), S. 41, 47 ff.; 68 f.

52 BFH v. 17. 12. 2007, GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, DStR 2008, 545; dagegen *Lang*, (Fn. 6), § 9 Rz. 63.

53 In diesem Kontext lässt sich auch der durch SEStEG v. 7. 12. 2006, BGBl I 2006, 2782, angeordnete Untergang von Verlusten bei Verschmelzung (§ 12 Abs. 2 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) einordnen.

54 RfH v. 12. 5. 1936, I A 84/36, RStBl 1936, 789; *Wäcke*, Verlustabzug beim Mantelkauf, 2004, S. 28; *Lang*, (Fn. 6), § 9 Rz. 63.

55 Die Gesamtbetrachtung von Körperschafts- und Anteilseignerebene, die der Gesetzgeber der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung zugrundelegt, steht hierzu nicht in Widerspruch, da sie nicht zum Durchgriff durch die getrennten Besteuerungsebenen führt, sondern erst im Fall des Einkünfte-transfers eingreift.

56 *Herzig*, DStJG Bd. 28 (2005), S. 184, 187.

57 *Wäcke*, (Fn. 54), S. 54; zum Ausnahmecharakter auch *Herzig*, (Fn. 56), S. 185, 196.

58 Vgl. BT-Drs. 11/2157, S. 171.

59 *Suchanek*, in: H/H/R, KStG, Jahresband 2008, § 8c, Anm. J 07-2.

60 H. M. im Schrifttum, vgl. *Hey*, BB 2007, 1303, 1306 f.; *Jonas*, WPg 2007, 407, 409 f.; *Kußmaul/Zabel*, BB 2007, 967, 971 f.; *Watrin/Strohm/Wittkowski*, GmbHR 2007, 785, 788; *Huttemann*, Stbg 2007, 559, 560 ff.; *Schwedhelm*, GmbHR 2008, 404; *Suchanek*, (Fn. 59), § 8c, Anm. J 07-2 mit zahlr. w. N.

61 I. d. F. des MoRAKG v. 12. 8. 2008, BGBl I 2008, 1672.

Gewerbsteuer macht die Konsequenzen der verfassungsgerichtlichen Zurückhaltung gegenüber einer klaren Aussage zum Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips sichtbar<sup>62</sup>. Würde sich das BVerfG zu einer Ableitung des objektiven Nettoprinzips aus den Grundrechten (Art. 3 Abs. 1; Art. 12, 14 GG) bekennen, wäre unmittelbar nach Rechtfertigungsgründen für die ertragsunabhängigen Bemessungsgrundlagenbestandteile der Gewerbesteuer zu fragen. Solange das Gericht sich aber darauf zurückzieht, die Verwirklichung des Nettoprinzips nur als Gebot folgerichtiger Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung einzufordern, bedarf es zunächst der Klärung, welche Belastungsentscheidung(en) der Gewerbesteuer zugrunde liegen. Sollte sich eine klare gesetzgeberische Entscheidung nicht ermitteln lassen, bleibt allerdings nichts anderes, als die gewerbesteuerrechtlichen Abweichungen vom objektiven Nettoprinzip unmittelbar anhand von Art. 3 Abs. 1 GG bzw. den Freiheitsrechten zu überprüfen.

### 3.2 Steuersystematische Einordnung der Gewerbesteuer – Analyse der gesetzgeberischen Belastungsentscheidungen

#### 3.2.1 Wandel der Gewerbesteuer

Die Ermittlung der dem GewStG zugrunde liegenden Belastungsentscheidung wird dadurch erschwert, dass die Gewerbesteuer in den letzten drei Jahrzehnten einem den Charakter der Steuer verändernden Strukturwandel unterlegen hat. Maßgeblich kann aber nur die aktuell im geltenden Gewerbesteuerrecht zum Ausdruck kommende, und nicht die historische Belastungsentscheidung sein; auch nicht die ursprüngliche Nomenklatur. Aus der – zudem im Wortlaut von Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG nicht mehr zum Ausdruck kommenden<sup>63</sup> – bloßen *Bezeichnung* als Real- oder Objektsteuer lassen sich keine Schlüsse ziehen, sondern nur anhand des einfachgesetzlichen Tatbestandes.

Der Wegfall der Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage<sup>64</sup>, die Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer<sup>65</sup>, die Anrechnung auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG)<sup>66</sup> sowie schließlich die Abschaffung der Abzugsfähigkeit von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer (§ 4 Abs. 5b EStG)<sup>67</sup> haben die Gewerbesteuer ihres eigenständigen Charakters weitgehend beraubt. Die Bemessungsgrundlage hat sich der Einkommen- und Körperschaftsteuer stark angenähert. Andererseits hat der Gesetzgeber jedoch stets an den Hinzurechnungen des § 8 GewStG festgehalten und sie erst jüngst in der Unternehmenssteuerreform 2008 durch Erweiterung der Hinzurechnungstatbestände und Abbau der korrespondierenden Kürzungstatbestände gestärkt.

#### 3.2.2 Die Gewerbesteuer als Objekt- und Realsteuer

Das BVerfG hat im Gewerbesteuerbeschluss vom 15. 1. 2008 aus der Nennung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG gefolgert, dass das Grundgesetz die Gewerbesteuer in ihrer „wesentlichen Struktur“ und ihrer „üblichen Ausgestaltung“

billige<sup>68</sup>. Die Gewerbesteuer sei „in ihrer Grundstruktur als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer“<sup>69</sup> auch neben der die Einkünfteerzielung erfassenden Einkommensteuer verfassungsrechtlich gerechtfertigt<sup>70</sup>. Augenscheinlich rekurriert das BVerfG also trotz der einfachgesetzlichen Weiterentwicklung der Gewerbesteuer weiterhin auf ihre historische Einordnung als Real- oder Objektsteuer, so dass im Folgenden zu klären sein wird, welche gesetzgeberischen Grundentscheidungen mit dieser Einordnung verbunden sind, wie diese folgerichtig umzusetzen sind und welches Gewicht ihnen heute noch beizumessen ist.

Der Objektsteuercharakter<sup>71</sup> der Gewerbesteuer kommt im Steuergegenstand Gewerbebetrieb (§§ 2, 35a GewStG) zum Ausdruck. Dieser wird unabhängig von den Eigentumsverhältnissen, der Verwendung des Gewinns und den persönlichen Verhältnissen der Gewerbetreibenden besteuert<sup>72</sup>. Aus der Einordnung als Objektsteuer lassen sich folglich zunächst nur Rückschlüsse auf die Geltung bzw. Nichtgeltung des *subjektiven* Nettoprinzips ziehen, nicht aber bezüglich des objektiven Nettoprinzips oder der Besteuerung eines idealtypischen Sollertrags.

Freilich sind in der Vergangenheit auch die Hinzurechnungen in der Gewerbesteuer als notwendige Folgerungen des Objektsteuerprinzips angesehen worden<sup>73</sup>. Dem lag der Gedanke zugrunde, nicht den Ist-Ertrag, sondern eine objektivierete Ertragskraft des Gewerbebetriebes zu erfassen. Die historische Entscheidung des Gesetzgebers, die Gewerbesteuer an der objektivierten Ertragskraft eines mit Eigenkapital arbeitenden Betriebes auszurichten, entzieht diese Entscheidung jedoch auch nach Auffassung des BVerfG nicht einer verfassungsrechtlichen Überprüfung. Da „für jeden Fall gesondert ermittelt und bestimmt werden muss, ob und inwieweit aus einer Kompetenz- oder Organisationsnorm des Grundgesetzes materiell-rechtliche Schlüsse gezogen werden können“, hängt auch „die Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz ... „von ihrer konkreten Ausgestaltung“ und „von ihrer Einbindung in das“ – zu ergänzen ist: jeweils geltende – „System der anderen einkunftsbezogenen Steuern ab“<sup>74</sup>. Damit erkennt das BVerfG an, dass sich der Charakter und die gleichheitsrechtliche Beurteilung der Gewerbesteuer durch Eingriffe des einfachen Gesetzgebers ändern können. Aus der finanzverfassungsrechtlichen Einordnung als Real- oder Objektsteuer<sup>75</sup> lassen sich folglich keine weitergehenden Aussagen zur Vereinbarkeit der konkreten Ausgestaltung der Ge-

68 BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 25, 29, DStRE 2008, 1003.

69 BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 28, DStRE 2008, 1003, ebenso v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 186, DStR 2006, 1316; Einordnung als Objektsteuer etwa auch *Guroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 6. Aufl. 2006, § 1 Rz. 14, § 2 Rz. 1; *Sarrazin*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 1 Anm. 93; *Hofmeister*, in: Blümich, GewStG, Loseblatt, § 1 Rz. 10; *Tipke*, (Fn. 3), Bd. II, 2. Aufl., S. 1141 f.

70 Wie zuvor BVerfG v. 24. 1. 1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, NJW 1962, 435; v. 13. 5. 1969, 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, NJW 1969, 1243; v. 25. 10. 1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, NJW 1978, 365.

71 Der Aussagegehalt der Einordnung als Realsteuer ist gering und von eher historischer Bedeutung. Der Begriff der Realsteuer wird in der Regel synonym zum Begriff der Objektsteuer verwendet; hierzu *Conradi*, Die Legitimation der Gewerbesteuer, 2001, S. 197, 200.

72 *Conradi*, (Fn. 71), S. 197; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 100; *Schnädter*, Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, 1996, S. 109.

73 Hierzu mit Nachweisen *Schnädter*, (Fn. 72), S. 110; *Köster*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Anm. 1 ff.

74 BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 28, DStRE 2008, 1003.

75 Schon die Einordnung als Objektsteuer auf der Grundlage der heutigen Ausgestaltung ablehnend *Conradi*, (Fn. 71), S. 202 f.

62 Siehe oben 1.1.

63 Geändert im Zuge der Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer durch Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 20. 10. 1997, BGBl I 1997, 2470.

64 Durch StÄndG 1979, BGBl I 1978, 1649.

65 Zum 1. 1. 1998 durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 1997, BGBl I 1997, 2590.

66 § 35 EStG i. d. F. des StSenkG v. 23. 10. 2000, BGBl I 2000, 1433.

67 Durch UntStRefG 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl I 2007, 1912. Die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe war einer der wesentlichen Unterschiede zu den Personensteuern. Allerdings ist nicht völlig eindeutig, welche Rückschlüsse sich hieraus ziehen lassen. Denn der Gesetzgeber hat die Gewerbesteuer nicht einfach in § 12 Nr. 3 EStG aufgenommen, sondern in § 4 Abs. 5b EStG angeordnet, dass die Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe ist.

werbsteuer mit anderen steuerverfassungsrechtlichen Prinzipien und mit den Grundrechten entnehmen. Dies gilt umso mehr, wenn man – richtigerweise – in Art. 106 GG eine reine Kompetenzverteilungsnorm<sup>76</sup> ohne jede materielle Rechtfertigungswirkung sieht.

### 3.2.3 Die Gewerbesteuer als Netto-Ertragsteuer

Mit dem Wandel der Gewerbesteuer zu einer reinen Gewerbeertragsteuer wird deutlich, dass der Gesetzgeber die im Gewerbeertrag gemessene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Gewerbebetrieben der Besteuerung zugrundelegt<sup>77</sup>. Zwar ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht geeignet, die Sonderbelastung Gewerbetreibender zu rechtfertigen<sup>78</sup>, weil aus der Unterhaltung eines Gewerbebetriebs und der Erzielung gewerblicher Gewinne keine besondere Leistungsfähigkeit resultiert. Es ist aber einzig sachgerechter Maßstab für die Festlegung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage.

Damit ist allerdings noch nicht automatisch entschieden, ob die Leistungsfähigkeit am *Ist-* oder *Sollertrag* bemessen wird (einfachgesetzliche Entscheidung) bzw. zu bemessen ist (verfassungsrechtliche Vorgabe).

M. E. ist bereits ausgehend vom Gebot der Folgerichtigkeit für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips auch für die Gewerbesteuer eine besondere Rechtfertigung erforderlich. Zunächst lässt sich aus dem heutigen Erscheinungsbild der Gewerbeertragsteuer folgern, dass sich der Gesetzgeber unabhängig von seiner ursprünglichen Belastungsintention prinzipiell dafür entschieden hat, die Gewerbesteuer als am *Ist-Ertrag* bemessene Nettoertragsteuer auszugestalten<sup>79</sup>. Dies folgt aus der mittlerweile alleinigen Anknüpfung an den einkommen- bzw. körperschaftsteuergesetzlich ermittelten Gewinn als Nettogröße in § 7 Satz 1 GewStG. Weiteres Indiz ist der grundsätzlich durch § 10a GewStG zugelassene Verlustvortrag<sup>80</sup>. Die Hinzurechnungen in § 8 GewStG haben demgegenüber Ausnahmecharakter<sup>81</sup>, weil nur einzelne Aufwendungen nicht abzugsfähig sind. Es kann also auch nicht ein umfassendes Bruttoprinzip ermittelt werden. Zwar könnte der Gesetzgeber – nach einer entsprechenden Grundgesetzesänderung<sup>82</sup> – zu einer an (modifizierten) Umsatzgrößen bemessenen Wertschöpfungsteuer übergehen. Dies würde aber eine gänzlich anders ausgestaltete Steuer bedingen. Solange die Gewerbeertragsteuer ihren Ausgangspunkt vom Nettoertrag nimmt, bedürft die Hinzurechnungstatbestände der Rechtfertigung vermittels eines „besonderen sachlichen Grundes“. Es gilt der strengere gleichheitsrechtliche Maßstab der sog. „neuen Formel“, und nicht lediglich das Willkürverbot.

Unabhängig davon, ob man eine solche Belastungsentscheidung aus dem geltenden Gewerbesteuergesetz abzuleiten vermag, lässt sich eine *gleichheitssatzkonforme* Austeilung der Gewer-

besteuerlast nur auf der Grundlage der Messung der Ist-Leistungsfähigkeit und nicht durch Definition einer Soll-Leistungsfähigkeit verwirklichen<sup>83</sup>. Die Bemessung der Steuerlast auf der Grundlage fiktiver Sollertragsgrößen ist zur Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ungeeignet (nicht sachgerecht). Überdies ist schon in Anbetracht der Höhe der Gewerbesteuerbelastung von mindestens 7% und durchschnittlich rund 14% eine Ausgestaltung nur als Nettoertragsteuer denkbar, weil bei Anwendung auf Bruttoerträge ohne Überwälzungsmöglichkeit ein hohes Substanzsteuerrisiko besteht mit der Folge einer Verletzung von Art. 12, 14 GG, zumal eine übermäßige, nämlich nur auf Hinzurechnungen beruhende Gewerbesteuerbelastung tatbestandlich nicht ausgeschlossen ist. Der Hinweis auf die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen gemäß §§ 163, 227 AO kann diesem strukturellen Substanzsteuerrisiko nicht entgegengehalten werden<sup>84</sup>.

### 3.2.4 Äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer als Rechtfertigungsgrund einer (partiellen) Bruttobesteuerung?

Allerdings kann das objektive Nettoprinzip aufgrund gegenläufiger Wertungen (insb. Lenkungsziele, Vollzugsvereinfachung) eingeschränkt werden. Dies setzt aber voraus, dass es sich um Zielsetzungen handelt, die zum einen über das bloße Einnahmemeinteresse hinausgehen, zum anderen ihrerseits folgerichtig umgesetzt werden.

Es reicht nicht aus, sich zur Rechtfertigung pauschal auf „gewerbesteuerliche Besonderheiten und Prinzipien“ zu berufen<sup>85</sup>. Insbesondere ist das Äquivalenzprinzip nicht geeignet, das objektive Nettoprinzip durchbrechende Sollertragsteuerelemente zu rechtfertigen. Zwar wird die Gewerbesteuer traditionell als Ausgleich für die den Kommunen durch Gewerbebetriebe entstehenden Lasten mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt<sup>86</sup>. Zudem sollen ertragsunabhängige Elemente der Gewerbesteuer für eine Verstärkung des Aufkommens der Kommunen sorgen<sup>87</sup>, ein Argument, das sich auch heute in der politischen Diskussion immer noch großer Popularität erfreut. Doch das Äquivalenzprinzip steht für Zwecke der Ausgestaltung der Gewerbesteuer verfassungsrechtlich nicht auf demselben Rang wie das Leistungsfähigkeitsprinzip. Zwar rechtfertigt das Äquivalenzprinzip unzweifelhaft die Erhebung von (kommunalen) Steuern als solche<sup>88</sup> und ist Maßstab für die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen einzelnen Staaten bzw. Gebietskörperschaften<sup>89</sup>. Indes lassen sich aus dieser allgemeinen äquivalenztheoretischen Steuerrechtfertigung keine tragfähigen Folgerungen für die Ausgestaltung steuerlicher Bemessungsgrundlagen ziehen<sup>90</sup>. Die Gewerbesteuer ist nicht geeignet, eine Kostenäquivalenz abzubilden, und zwar we-

83 Tipke, (Fn. 3), S. 497.

84 So aber Köster, (Fn. 73), § 8 Nr. 1 Anm. 35; Güroff, (Fn. 69), 5. Aufl. 2002, § 6 Nr. 1 Rz. 3. M. E. ist eine derartige untergesetzliche Korrektur nicht zulässig, weil der Gesetzgeber Substanzsteuereffekte mit der Normierung der Hinzurechnungen bewusst in Kauf genommen hat, so dass die Voraussetzungen sachlicher Unbilligkeit im Einzelfall nicht vorliegen.

85 Ebenso Montag, (Fn. 77), § 12 Rz. 19.

86 Begründung zum GewStG 1936, RStBl 1937, 693, 696; BT-Drs. IV/3418, S. 51; zu den historischen Wurzeln der äquivalenztheoretischen Begründung kommunaler Steuern Zitzelsberger, (Fn. 72), S. 153 ff.

87 Begründung zum GewStG 1936, RStBl 1937, 693; zum rechtlichen Gehalt des Verstärkungsarguments Hey, StuW 2002, 314, 320.

88 Funktion der allgemeinen Steuerrechtfertigung letztlich auch BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 39, DStRE 2008, 1003.

89 Auch historisch diente das Äquivalenzprinzip in der Gewerbesteuerrechtfertigung in erster Linie zur Begründung der Zuordnung des Gewerbesteueraufkommens zu den Kommunen; s. insbesondere Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, 1932, S. 123.

90 Ausführlich Conradi, (Fn. 71), S. 244–290.

76 Zutr. Lang, (Fn. 6), § 3 Rz. 3; Tipke, (Fn. 3), Bd. 3, 1. Aufl. 1993, S. 1088 mit Überblick über den Meinungsstreit.

77 Wendt, BB 1987, 1257, 1259 ff.; Tipke, (Fn. 3), Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 1146 ff.; Gosch, DStZ 1998, 327, 329; Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 12 Rz. 1; Jachmann, BB 2000, 1432, 1433.

78 A. A. – ohne darauf einzugehen, inwieweit sich aus den angeblichen Unterschieden zwischen Gewerbetreibenden und Freiberuflern Unterschiede in der Leistungsfähigkeit ergeben – BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 30 ff., DStRE 2008, 1003.

79 Montag, (Fn. 77), 2008, § 12 Rz. 3; Conradi, (Fn. 71), S. 199.

80 In einer äquivalenztheoretisch gerechtfertigten Sollertragsteuer stellt der Verlustvortrag einen Fremdkörper dar, zutreffend Zitzelsberger, (Fn. 72), S. 286.

81 Tipke, (Fn. 3), Bd. 2, 2. Aufl., 2003, S. 1157: „Fremdkörper“; a. A. Conradi, (Fn. 71), 204 ff., die in den Hinzurechnungen „zur Verwirklichung des Objektsteuerprinzips unabdingbare wertberichtigende Modifikationen“ des Gewinns sieht.

82 Jachmann, in: Brandt, Für ein gerechteres Steuerrecht, 2006, S. 59, 64.

der als Individual- noch als Gruppenäquivalenz. Zwischen einem – wie auch immer durch Hinzurechnungen modifizierten – Gewerbeertrag und der Kostenverursachung bzw. dem aus der Nutzung gemeindlicher Infrastruktur gezogenen Vorteil lässt sich auch bei typisierender Betrachtung kein hinreichender Zusammenhang konstruieren. Damit bleibt vom Äquivalenzprinzip für die Ausgestaltung der Gewerbesteuer nichts außer dem reinen Fiskalargument der Einnahmenversteigerung. Das bloße Interesse an der Steigerung der staatlichen Einnahmen wird aber vom BVerfG in ständiger Rechtsprechung nicht als besonderer sachlicher Rechtfertigungsgrund für Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip anerkannt<sup>91</sup>. Für die Fiskalinteressen der Kommunen kann nichts anderes gelten.

### 3.2.5 Zwischenergebnis

Das Erfordernis der Rechtfertigung von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips ist auch in der Gewerbesteuer ein Gebot folgerichtiger Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage. Es folgt zudem unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 12, 14 GG, weil eine Gewerbeertragsteuer in verfassungskonformer Weise nur als Netto-Ertragsteuer ausgestaltet werden kann. Ein gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum existiert insofern nicht. Insbesondere kann sich der Gesetzgeber dem Erfordernis, Abweichungen von einer Nettobesteuerung zu rechtfertigen, nicht dadurch entziehen, dass er sich auf gegenläufige Prinzipien wie das Äquivalenz- oder das Objektsteuerprinzip beruft. Zum einen haben diese in Bezug auf die gleichmäßige Austeilung der Gewerbesteuerlast nicht den gleichen Rang wie das Leistungsfähigkeitsprinzip und das dieses konkretisierende Nettoprinzip. Zum anderen lässt sich aus dem rechtsstaatlichen Willkürverbot ableiten, dass Voraussetzung der gleichheitssatzkonformen Ausgestaltung einer Steuer ist, dass sich der Gesetzgeber auf ein Leitprinzip der Austeilung der Steuerlast festlegt<sup>92</sup>. Innerhalb einer Steuer kann nicht beliebig zwischen unterschiedlichen, zu sich widersprechenden Ausgestaltungen führenden Prinzipien gewählt werden<sup>93</sup>. Andernfalls könnte sich der Gesetzgeber jeder Bindung durch Art. 3 Abs. 1 GG entledigen<sup>94</sup>. Vielmehr können andere Prinzipien nach Entscheidung für ein Leitprinzip nur im Rahmen der Rechtfertigung von Ausnahmen zu diesem Prinzip Bedeutung erlangen. Leitprinzip der Gewerbesteuer heutiger Prägung ist aber die im Nettoertrag bemessene Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs.

## 3.3 Verwirklichung und Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips in der Gewerbesteuer

### 3.3.1 Die Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG

Die Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG stellen keine logische Folge aus dem Steuerobjekt Gewerbebetrieb in § 2 Abs. 1 GewStG dar. Die gegenteilige Rechtsprechung des BVerfG aus dem Jahr 1969<sup>95</sup> ist überholt<sup>96</sup>. Die Hinzurechnun-

gen lassen sich schon deshalb nicht als Ausnahmen vom Nettoprinzip rechtfertigen, weil nicht erkennbar ist, welches Ziel der Gesetzgeber mit den heutigen Hinzurechnungstatbeständen verfolgt. Und selbst wenn man den Gesetzgeber hinsichtlich der Verwirklichung eines Objektsteuerprinzips – dessen steuerliche Relevanz allerdings ähnlich vage ist wie die eines Werkstorprinzips<sup>97</sup> – Entscheidungsspielraum zubilligen wollte, so ist nicht ersichtlich, dass dieses in den Hinzurechnungstatbeständen folgerichtig umgesetzt ist.

Auch wenn man die herkömmliche Begründung zugrunde legt, wonach durch Hinzurechnungen und Kürzungen der Ertrag ermittelt werden soll, der sich ergibt, wenn man den Betrieb losgelöst von den Beziehungen zu dem jeweiligen Inhaber sieht<sup>98</sup>, ist unklar, wie hieraus auf die aktuellen Hinzurechnungstatbestände geschlossen werden kann. Leistungsbeziehungen ohnehin durch die Gewinnermittlung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 1 EStG aus dem der Gewerbeertrag unterliegenden Gewerbeertrag eliminiert. Soweit im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner Korrekturen für erforderlich erachtet werden, müssten die Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG auf Leistungen an Gesellschafter begrenzt werden. Inwiefern die Hinzurechnung von an Dritte gezahlten Aufwendungen erforderlich ist, um die Beziehung zum jeweiligen Inhaber zu eliminieren, ist dagegen nicht ersichtlich. Derartige „Objektivierungen“ beruhen auf bloßen Unterstellungen.

Auch kann die Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG nicht als Instrument zu einer Gleichstellung von mit Fremd- und Eigenkapital arbeitenden Betrieben gerechtfertigt werden<sup>99</sup>. Die Hinzurechnung der Fremdkapitalentgelte behandelt wesentlich Ungleiches gleich. Der mit Fremdkapital arbeitende Betrieb muss den Gewerbeertrag mindernde Zinsen an seine Gläubiger zahlen, die der mit Eigenkapital arbeitende Betrieb nicht zu zahlen hat. Ein Betrieb, der mit Fremdkapital arbeiten (muss), hat weder den gleichen Ertrag noch die gleiche Ertragskraft wie ein eigenkapitalfinanzierter Betrieb. Die Gleichbehandlung von Unternehmen unabhängig davon, ob sie mit Fremd- und Eigenkapital arbeiten, könnte den Abzug einer fiktiven Eigenkapitalverzinsung rechtfertigen, nicht aber die Besteuerung von Zinsaufwendungen.

Schließlich können die Hinzurechnungen auch nicht als Elemente der Messung unternehmerischer Wertschöpfung interpretiert werden. Unabhängig davon, dass die Gewerbesteuer keine rechtlich auf Überwälzung angelegte Wertschöpfungssteuer ist, sind die Hinzurechnungsnormen in § 8 Nr. 1 GewStG ungeeignet, von der Ausgangsgröße Gewerbeertrag auf die unternehmerische Wertschöpfung zu schließen.

Soweit die Hinzurechnungen zu einer Korrektur der Aufkommensverteilung zwischen den Kommunen führen, könnte zu ihrer Rechtfertigung auf das Äquivalenzprinzip zurückgegriffen werden. Die äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer kann Hinzurechnungen

91 BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, Rz. 63: „Der Finanzbedarf des Staates oder eine knappe Haushaltslage reichen für sich allein nicht aus, um ungleiche Belastungen durch konkretisierende Ausgestaltung der steuerrechtlichen Grundentscheidungen zu rechtfertigen. Auch wenn der Staat auf Einsparungsmaßnahmen angewiesen ist, muss er auf eine gleichheitsgerechte Verteilung der Lasten achten“. Allerdings hat das Gericht seine Aussage nur auf die Rechtfertigung von Ausnahmen vom Folgerichtigkeitsgebot bezogen, und nicht auf die Auswahl der Steuergegenstände.

92 Pflicht zur Systembildung *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 151 ff.

93 Zu widersprechen ist daher BFH v. 15. 7. 2005, I R 21/04, BStBl II 2005, 716, 718, DStR 2005, 1564, in der Beliebigkeit der Folgerungen aus den einer Steuerart zugrundeliegenden Prinzipien.

94 *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 25 f., 56 f.

95 BVerfG v. 13. 5. 1969, 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, 9, NJW 1969, 1243.

96 A. A. Köster, (Fn. 73), § 8 Nr. 1 Anm. 33 mit Nachweis der diesbezüglichen auf BVerfG v. 13. 5. 1989 gestützten BFH-Rechtsprechung, die allerdings ebenfalls älteren Datums ist. Der ebenfalls angeführte Beschluss, BFH v. 5. 4. 2005, IV B 96/03, BFH/NV 2005, 1564, BeckRS 2005, 25008148, enthält keine inhaltliche Auseinandersetzung mit der verfassungsrechtlichen Fragestellung.

97 BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, Rz. 68 macht deutlich, dass ein derartiges Prinzip ohne Einordnung in die einkommensteuergesetzliche Veranlassungsdogmatik keinen eigenständigen Stellenwert beanspruchen kann; gegen eine Berufung auf „Prinzipien“ ungeklärten steuerrechtsdogmatischen Stellenwerts insb. *Tipke*, DB 2008, 263.

98 BVerfG v. 13. 5. 1969, 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, 9, NJW 1969, 1243.

99 Zu dieser historischen Begründung s. *Köster*, (Fn. 73), GewStG, § 8 Nr. 1 Anm. 2.



als wertschöpfungsorientierte Korrekturen einer im Übrigen rein am Ertrag orientierten Gewerbesteuer rechtfertigen, wenn der Gesetzgeber auf diese Weise erreichen will, dass die Kommune, die zur unternehmerischen Wertschöpfung beigetragen hat, das Aufkommen aus der Gewerbesteuer erhält<sup>100</sup>. Würden die Hinzurechnungen allein auf diese Weise gerechtfertigt, ließe sich auch die fehlende Konsistenz der Wertschöpfungselemente tolerieren; sie wäre – ähnlich wie die internationale Verteilung von Besteuerungsrechten – Ausdruck eines auf Kompromissen beruhenden föderalen Einigungsprozesses. Dann aber müssen die Hinzurechnungen zwingend mit betragsgleichen<sup>101</sup> Kürzungen beim Empfänger korrespondieren, um Doppelbelastungen zu vermeiden. In ihrer Wirkung würden sie Quellensteuern auf den Gewerbeertrag des in einer anderen Kommune ansässigen Empfängers ähneln. Ohne ein solches Konzept korrespondierender Kürzungen muss der Gesetzgeber jedoch auf das in die Bemessungsgrundlage eingebaute Finanzausgleichselement der Hinzurechnungen verzichten und die angemessene interkommunale Aufkommensverteilung auf der sekundären Stufe des kommunalen Finanzausgleichs gewährleisten.

### 3.3.2 Unternehmer- und Unternehmensidentität als Voraussetzung des gewerbsteuerrechtlichen Verlustvortrags

Des Weiteren stellt sich die Frage, wie der Untergang gewerbsteuerlicher Verlustvorträge bei fehlender Unternehmer- und Unternehmensidentität vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips zu werten ist<sup>102</sup>. Die Voraussetzung der Unternehmensidentität resultiert aus dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer<sup>103</sup>. Die Einschränkung ist systemkonforme Folge der gesetzgeberischen Entscheidung für den Steuergegenstand Gewerbebetrieb.

Dagegen stellt die Voraussetzung die Unternehmensidentität, insbesondere in ihrer Anwendung auf Mitunternehmerschaften, entgegen der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 3. 5. 1993<sup>104</sup> einen Fremdkörper in der Gewerbesteuer dar, weil die Verlustnutzung hierdurch von der Person des Gewerbetreibenden abhängig gemacht wird, auf den es aufgrund der Ausgestaltung als Objektsteuer gerade nicht ankommen soll. Diese Ein-

100 Hierzu Hey, *StuW* 2002, 314, 317, 319.

101 Nicht zu rechtfertigen ist unter diesem Aspekt § 8 Nr. 5 i. V. m. § 9 Nr. 7 GewStG, bei dem es sich um eine systemwidrige Durchbrechung der Beteiligungsertragsbefreiung für Streubesitzdividenden in der Gewerbesteuer handelt. Für eine wirtschaftliche Doppelbelastung mit Gewerbesteuer gibt es genauso wenig eine Rechtfertigung wie in der Körperschaftsteuer. Dies gilt für Streubesitzdividenden nicht anders als für Erträge aus qualifizierten Beteiligungen, zumal § 8b Abs. 1 und 2 KStG keine derartige Differenzierung enthält.

102 Zur vollen Verlustverrechnung als Gebot des objektiven Nettoprinzips oben 2.4. und Wernsmann, in diesem Beihefter, S. 101.

103 BFH v. 19. 12. 1957, IV 666/55 U, BStBl III 1958, 210, BeckRS 1957, 21003305; v. 28. 4. 1977, IV R. 165/76, BStBl II 1977, 666, BeckRS 1977, 22004019; Güroff, (Fn. 69), 5. Aufl. 2002, § 10a Rz. 6.

104 BFH v. 3. 5. 1993, GrS 3/92, BStBl II 1993, 616, DStR 1993, 1139.

schränkung des objektiven Nettoprinzips ist also trotz ihrer positivrechtlichen Festschreibung in § 2 Abs. 5 GewStG und § 10a Satz 6 GewStG gerade nicht Ausdruck folgerichtiger Ausgestaltung der Gewerbesteuer<sup>105</sup>. Anders als – zumindest noch unter § 8 Abs. 4 KStG – geht es auch nicht um Missbrauchsvermeidung. Ebenso wenig kann das Verstetigungsinteresse die Abweichung vom objektiven Nettoprinzip rechtfertigen<sup>106</sup>.

## 4. Ergebnis

Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips bedürfen sowohl in der Körperschaftsteuer als auch der Gewerbesteuer der Rechtfertigung.

In der Körperschaftsteuer ist Bezugspunkt für die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips grundsätzlich die einzelne Körperschaft. Deshalb muss die Anteilseignerebene für die Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips durch das Individualsteuerprinzip grundsätzlich außer Betracht bleiben. Hiergegen verstößt § 8c KStG. Dagegen ist eine steuersubjektübergreifende Betrachtung auch auf der Aufwandseite dort geboten, wo der Gesetzgeber sie der Ausgestaltung der Körperschaftsteuer selbst zugrunde legt. § 8b Abs. 1 und 2 KStG sowie § 3 Nr. 40 EStG beruhen auf einer Gesamtschau von Körperschaft und Anteilseigner und haben die Funktion der Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung. Es handelt sich folglich nicht um Steuerbefreiungen im materiellen Sinne, so dass mit Beteiligungserträgen einhergehende Aufwendungen voll abzugsfähig sein müssen. Hiergegen verstoßen § 8b Abs. 3 und 5 KStG sowie § 3c Abs. 2 EStG.

Auch die Gewerbesteuer ist nach der gesetzgeberischen Grundentscheidung auf die Erfassung des Nettoertrags aus Gewerbebetrieb ausgerichtet. Ausnahmen vom Nettoprinzip wie die Hinzurechnungen des § 8 GewStG oder die Einschränkungen der Verlustnutzung durch § 10a GewStG bedürfen demzufolge einer konkreten sachlichen Rechtfertigung. Ein pauschaler Hinweis auf Besonderheiten des Gewerbeertrags oder das Äquivalenzprinzip reicht nicht aus.

105 Die auf die Systematik der Gewerbesteuer gestützte Kritik (s. insb. Soffing, *DB* 1994, 747, 748; Finkbeiner, *BB* 1997, 230; Robisch, *BB* 1994, 1683; Zitzelsberger, (Fn. 72), S. 285 ff.), lässt sich auch nicht durch Positivierung ausräumen; vgl. Raupach, *JbFSt* 1994/95, 287; anders scheinbar Kleinheisterkamp, in: Lenski/Steinberg, *GewStG*, § 10a Anm. 47.

106 S. oben 3.2.4.; so aber BFH v. 27. 1. 2006, VIII B 179/05, BFH/NV 2006, 1150, 1151, BeckRS 2006, 25009641 (allgemein zu Einschränkungen der Verlustverrechnung durch § 10a GewStG).

# Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip

Von Karin Heger, München\*

Das objektive Nettoprinzip besagt, dass nur der Saldo zwischen erwerbsbedingten Einnahmen und betrieblichen/beruflichen Ausgaben der Einkommensbesteuerung unterworfen werden darf. Dieser Betrag bildet nach Abzug der existenzsichernden Aufwendungen den Maßstab für die Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit

natürlicher Personen. Es fragt sich, ob das objektive Nettoprinzip auch für das Körperschaft- und Gewerbebesteuerrecht gilt und inwieweit beide Rechtsgebiete diesem Prinzip folgen.

## 1. Körperschaftsteuer

### 1.1 Eigene steuerliche Leistungsfähigkeit der Körperschaften

Das Körperschaftsteuergesetz in seiner derzeitigen Fassung geht davon aus, dass Körperschaften über eine eigene steuerliche Leistungsfähigkeit verfügen. Die Einkommen von Anteilseigner und Körperschaft werden getrennt ermittelt und der Besteue-

\* Karin Heger ist Richterin am BFH in München.