

JOHANNA HEY

## Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung

### *I. Unternehmen im Verfassungsrecht*

Mit Ausnahme weniger Kollektivrechte ist das Grundrechtssystem des Grundgesetzes auf die natürliche Person, den Menschen bezogen.<sup>1</sup> Es geht um gerichtlich durchsetzbare, subjektive Rechte des Individuums,<sup>2</sup> um Menschenrechte.<sup>3</sup> Allerdings kann die Grundrechtsausübung in den von der Rechtsordnung zur Verfügung gestellten Rechtsformen verselbständigt werden, etwa wenn wirtschaftliche Aktivität durch Personenvereinigungen und rechtlich selbständige Vermögensmassen entfaltet wird. Art. 19 Abs. 3 GG trägt diesem Umstand Rechnung, indem der Grundrechtsschutz auf juristische Personen erweitert wird, soweit die Grundrechte wesensmäßig auf sie anwendbar sind. Dies trifft außer für Art. 3 Abs. 1 GG<sup>4</sup> insbesondere auf die wirtschaftlichen Freiheitsrechte zu, allen voran Art. 14 GG,<sup>5</sup> ferner Art. 12 GG als Schutz der zu Erwerbszwecken dienenden Tätigkeit<sup>6</sup> sowie mit Aufnahmefunktion Art. 2 Abs. 1 GG.

Art. 19 Abs. 3 GG soll Lücken im Grundrechtsschutz vermeiden. Es kommt, wenngleich nur im Rahmen der von der Rechtsordnung verliehenen Rechte,<sup>7</sup> zu einer Verdoppelung und Verselbständigung der Grundrechtsträgerschaft. Über den auf juristische Personen beschränkten Wortlaut von Art. 19 Abs. 3 GG hinaus erkennt das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung auch lediglich teilrechtsfähigen Organisationen Grundrechtsbefähigung zu.<sup>8</sup>

<sup>1</sup> Stern, Staatsrecht III/1, 1988, 997 ff.

<sup>2</sup> Sachs, in: Sachs (Hrsg.) Grundgesetz Kommentar, 5. Aufl., 2009, Vor Art. 1 GG Rn. 39.

<sup>3</sup> Vgl. auch die mit dem nationalen Grundrechtskatalog weitgehend identische Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK); zu Gemeinsamkeiten und Unterschieden vgl. Herdegen, Festschrift Wildhaber, 2007, 323 ff.

<sup>4</sup> Ungeachtet des Wortlauts „Menschen“, ständige Rspr. vgl. z.B. BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 291 ff. (Ökosteuer).

<sup>5</sup> BVerfG v. 20. 7. 1954, 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7, 17 (Investitionshilfe); BVerfG v. 6. 3. 1968, 1 BvR 975/58, BVerfGE 23, 153, 163.

<sup>6</sup> Vgl. BVerfG v. 17. 2. 1998, 1 BvF 1/91, BVerfGE 97, 228, 253.

<sup>7</sup> Sachs, in: Sachs (Hrsg.) Grundgesetz Kommentar, 5. Aufl., 2009, Art. 19 Rn. 59.

<sup>8</sup> Für OHG und KG seit BVerfG v. 20. 7. 1954, 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7, 12 (Investitionshilfe); für die BGB-Gesellschaft BVerfG v. 2. 9. 2002, 1 BvR 1103/02, NJW 2002, 3533 im Hinblick auf die Zuerkennung der Rechtsfähigkeit durch BGH v. 29. 1. 2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, 343.

Damit kann das Unternehmen (genauer: der Unternehmensträger<sup>9</sup>), gleich welcher Rechtsform, *selbst* Schutz vor dem Steuereingriff des Staates suchen.<sup>10</sup> Ist das Unternehmen Adressat von Steuerlasten, müssen diese unabhängig von der endgültigen Belastung auf der Ebene der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen gleichheitssatzkonform ausgestaltet sein. Deshalb kann sich der Gesetzgeber nicht darauf zurückziehen, einen Ausgleich unternehmens- bzw. rechtsformdifferenzierender Steuerlasten erst nach Verteilung des in einer rechtlich verselbständigten Organisationsform erwirtschafteten Gewinns herzustellen, sondern die Belastung muss grundsätzlich zu jedem Zeitpunkt und auf jeder Ebene den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Gleichheitssatzes und der Freiheitsrechte entsprechen. Allerdings heißt dies nicht, dass die Verdoppelung der Grundrechtspositionen zu einer Verdoppelung der staatlichen Zugriffsmöglichkeiten führt. Das Unternehmen bleibt, wie es dem Verständnis der Wirtschaftswissenschaften<sup>11</sup> entspricht, auch bei rechtlicher Verselbständigung immer Mittel zum Zweck der wirtschaftlichen Entfaltung des Individuums.

## II. Rechtsprechungspraxis des Bundesverfassungsgerichts zum Unternehmensteuerrecht

Die grundrechtliche Verselbständigung des Unternehmensträgers ändert nichts an seiner verhältnismäßig schwachen Position gegenüber dem Steuergesetzgeber. Das Unternehmensteuerrecht ist steuerverfassungsgerichtlich in weiten Teilen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers überantwortet.<sup>12</sup>

Der Hauptgrund dürfte darin liegen, dass die steuerverfassungsrechtlichen Erfolgsgarantien<sup>13</sup> des Art. 1 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG vornehmlich auf der Ebene der Einkommensverwendung eingreifen. Das auf die Garantie der Menschenwürde gestützte Gebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums<sup>14</sup> duldet keine fiskalischen Einschränkungen;<sup>15</sup> Benachteiligungen von Ehe und Familie lassen sich nicht rechtfertigen. Deshalb ist es um die Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips, den Schutz von Ehe und Familie vor dem Steuerzugriff in Deutschland relativ gut bestellt. Der Gesetzgeber kann sich an einer gefestigten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts orientieren.

<sup>9</sup> Zutreffend *Rau*, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, Diss., 2007, 111 mit Fn. 448.

<sup>10</sup> Hierzu ausführlich *Rau*, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, Diss., 2007, 110 ff.

<sup>11</sup> *Herzig*, *StuW* 1990, 22, 31; *Wöhe*, *zfbf* 1971, 502, 507; *Homburg*, in: *Andel* (Hrsg.), *Probleme der Besteuerung III*, 2000, 10.

<sup>12</sup> *Schulze-Osterloh*, in: *Festschrift Raupach*, 2006, 531 f.; *Hey*, *StBjB* 2007/08, 19, 50; *Drien*, *Ubg* 2009, 23 f.; aktuell *BVerfG v. 12. 5. 2009*, 2 BvL 1/00, BFH/NV 2009, 1382, 1385.

<sup>13</sup> Hierzu *Hey*, *StBjB* 2007/08, 19, 31 f.

<sup>14</sup> Grundlegend *BVerfG v. 29. 5. 1990*, 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, 85 (steuerfreies Existenzminimum).

<sup>15</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl., 2008, § 4 Rn. 197; Art. 1 Abs. 1 GG enthält keine Möglichkeit des Güterausgleichs, keine Beschränkungsmöglichkeit vgl. *Jarass*, in: *Jarass/Picroth*, GG, 9. Aufl., 2008, Art. 1 Rn. 16.

Im Unternehmensteuerrecht versagt das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber dagegen klare Maßstäbe. Dies liegt bereits an der sehr viel geringeren Anzahl von Entscheidungen mit unternehmensteuerrechtlichem Inhalt.<sup>16</sup>

Dabei hängt die Eingrenzung der in diesem Zusammenhang relevanten Entscheidungen vom Begriff der Unternehmensbesteuerung<sup>17</sup> ab, der eng auf die Ertragsteuern beschränkt oder weit auf sämtliche Steuern erstreckt werden kann, die von Unternehmen geschuldet werden. So sind Unternehmen zwar Steuerschuldner von Verbrauchsteuern, nicht aber deren Destinatär. Folglich ist Bezugspunkt für die Ausgestaltung und Rechtfertigung des Verbrauchsteuertatbestandes der Verbraucher, und nicht das Unternehmen. Zu einer rechtfertigungsbedürftigen Belastung des Unternehmens werden sie aber, wenn die Überwälzung misslingt.<sup>18</sup>

Für viele Bereiche des Unternehmensteuerrechts wie etwa zur Ausgestaltung des Umwandlungssteuerrechts,<sup>19</sup> des Außensteuerrechts oder des Konzernsteuerrechts finden sich keine substantiierten Aussagen des Gerichts. In den wenigen Entscheidungen, die sich mit Fragen der steuerlichen Gewinnermittlung,<sup>20</sup> der Gewerbesteuer<sup>21</sup> oder dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung<sup>22</sup> befassen, zeigt sich die im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen häufig durch Art. 1 Abs. 1 und 6 Abs. 1 GG überdeckte Schwäche von Art. 3 Abs. 1 GG,<sup>23</sup> ohne dass der vom Bundesverfassungsgericht nicht ausreichend entwickelte steuerrechtliche Freiheitsrechtsschutz<sup>24</sup> diese Lücke hätte schließen können. Auch das Folgerichtigkeitsgebot wird zugunsten gesetzlicher Gestaltungsspielräume zurückgestellt. Ein besonderer rechtfertigender Grund (Vereinfachung, Missbrauchsvermeidung, Lenkungszweck) ist meist schnell gefunden; ob der Rechtfertigungsgrund die zur Überprüfung gestellte Ungleichbehandlung auch tatsächlich trägt, wird nur cursorisch geprüft. Erschwert wird die Suche nach verfassungsgerichtlich gesicherten Maßstäben der Unternehmensbesteuerung noch dadurch, dass die ohnehin schon dünne Präjudizienlage zu einem erheblichen Teil aus der Frühphase der Gleichheitssatzjudikatur des Bundesverfassungsgerichts stammt und sich auf die reine Willkürkontrolle

<sup>16</sup> *Schulze-Osterloh*, in: *Festschrift Raupach*, 2006, 531 f.

<sup>17</sup> Zum weiten Begriff der Unternehmensbesteuerung als Gegenstand der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre *Wacker* (Hrsg.), *Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung*, 3. Aufl., 1994, 111 f., 757, 759; *Rose*, *Unternehmensteuerrecht*, 2. Aufl., 2004, 17; *Jakobs*, *Unternehmensbesteuerung und Rechtsform*, 2009, 1, 3.

<sup>18</sup> Siehe unter IV.5.

<sup>19</sup> *BVerfG v. 15. 1. 2008*, 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56 zur Aufhebung von § 12 Abs. 2 S. 4 *UmwStG* setzt sich mit den materiell-rechtlichen Fragen nicht näher auseinander (cursorisch nur a.a.O., 80 f.).

<sup>20</sup> *BVerfG v. 15. 7. 1969*, 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327 (Bilanzbündeltheorie); *BVerfG v. 12. 5. 2009*, 2 BvL 1/00, BFH/NV 2009, 1382 (Jubiläumrückstellung) auf Vorlage aus BFH v. 10. 11. 1999, X R. 60/95, BStBl. II 2000, 131.

<sup>21</sup> *BVerfG v. 13. 5. 1969*, 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1; *BVerfG v. 25. 10. 1977*, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224; *BVerfG v. 15. 1. 2008*, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

<sup>22</sup> *BVerfG v. 21. 6. 2006*, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 197 ff.; *BVerfG v. 15. 1. 2008*, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 43 ff.

<sup>23</sup> Für das Nettoprinzip *Lehner*, *DStR* 2009, 185, 189.

<sup>24</sup> Zum Gebot eigentumschonender Besteuerung vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl., 2008, § 4 Rn. 214 ff. mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 31.

beschränkt.<sup>25</sup> Freilich hat sich an der Erfolgsquote unternehmensteuerrechtlicher Entscheidungen auch in jüngerer Zeit nichts geändert. Sowohl im Ökosteuerebeschluß<sup>26</sup> als auch in den Entscheidungen zu § 32c EStG<sup>27</sup>, zur Gewerbesteuer<sup>28</sup> oder zur Jubiläumsrückstellung<sup>28a</sup> hat das Bundesverfassungsgericht von einer genaueren Überprüfung unter Hinweis auf die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers abgesehen.

### III. Bereichsspezifische Konkretisierungen steuerverfassungsrechtlicher Maßstäbe für die Besteuerung von Unternehmen

#### 1. Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Auch für die Besteuerung von Unternehmen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip der zentrale Maßstab für die gleichmäßige Austeilung der Steuerlast.<sup>29</sup> Einzig sachgerechter Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist für die am Unternehmenserfolg anknüpfenden Steuern das Einkommen bzw. der Nettoertrag des Unternehmens. Zwar können nach wirtschaftswissenschaftlichem Verständnis nur natürliche Personen Einkommen erwirtschaften, weil das Unternehmen nicht konsumiert.<sup>30</sup> Jedoch dient die unternehmerische Tätigkeit unabhängig von der Rechtsform, in der sie betrieben wird, im Ergebnis stets der Einkommenserwirtschaftung der natürlichen Person. Deshalb kann die Besteuerung auf Unternehmensebene, soweit es um die Abbildung des gleichen Sachverhaltes, nämlich um die Erfassung objektiver Leistungsfähigkeit geht, nicht nach gänzlich anderen Prinzipien ausgestaltet sein, als sie für die Besteuerung der hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Person gelten.<sup>31</sup> Auch Unternehmensteuern sind folglich Leistungsfähigkeitssteuern.

Schon aus diesem Grund kann dem Äquivalenzprinzip in der Besteuerung von Unternehmen keine eigenständige Bedeutung zukommen, sondern nur die einer

<sup>25</sup> Z.B. BVerfG v. 15. 7. 1969, 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327, 335; BVerfG v. 7. 11. 1972, 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103, 115 (Aufsichtsratsvergütungen); BVerfG v. 18. 6. 1975, 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, 109, 118 (Schachtelprivileg): Verfassungswidrigkeit nur bei „evidenter Sachwidrigkeit“ der Differenzierung.

<sup>26</sup> BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 299.

<sup>27</sup> BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 193, 198.

<sup>28</sup> BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 30 f., 45.

<sup>28a</sup> BVerfG v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, BFH/NV 2009, 1382, 1385.

<sup>29</sup> Hierzu im Einzelnen Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Einf. KSt Rn. 27 ff. (1999); Rau, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, Diss., 2007, 86-142; Weinelt, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, Diss., 2006, 74 ff.

<sup>30</sup> Schneider, in: Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl., 1980, 534: wohl aber Ertrag, sodass es sich eher um eine sprachliche Differenzierung handelt; vgl. ferner Wallis, StKongrReport 1969, 338.

<sup>31</sup> Ebenso Rau, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, Diss., 2007, 120 ff., 140 f.

allgemeinen Steuerrechtfertigung.<sup>32</sup> Dass der unternehmerische Erfolg zum Anknüpfungspunkt der Besteuerung genommen wird, lässt sich mit der Marktteilhabe und den staatlicherseits eröffneten Erwerbchancen rechtfertigen.<sup>33</sup> Als Maßstab der inhaltlichen Ausgestaltung, insbesondere der Festlegung der Bemessungsgrundlagen, eignet sich der Äquivalenzgedanke nicht.

#### 2. Neutralität der Besteuerung, insbesondere Wettbewerbsneutralität

Allgemein anerkannt ist, dass das wirtschaftswissenschaftliche Postulat der Entscheidungsneutralität weitgehend deckungsgleich ist mit dem Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.<sup>34</sup> Die Entscheidung zwischen unterschiedlichen wirtschaftlichen Handlungsoptionen ist verzerrungsfrei, wenn der Erfolg der wirtschaftlichen Betätigung unabhängig von der Art und Weise seiner Erwirtschaftung (insb. Rechtsform, Finanzierung) gleich besteuert wird.

Vom Bundesverfassungsgericht wird der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität außer in Art. 3 Abs. 1 GG<sup>35</sup> auch in Art. 12 Abs. 1 GG<sup>36</sup> verortet. Die zusätzliche freiheitsrechtliche Fundierung scheint das Gebot der Wettbewerbsgleichheit indes nicht zu stärken, sondern eher zu schwächen.<sup>37</sup> Denn erst der existenzbedrohende Wettbewerbsnachteil soll dem Gesetzgeber Grenzen setzen.<sup>38</sup> Würde das Gericht dagegen erkennen, dass Wettbewerbsverzerrungen in der Regel Ausfluss nicht leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung sind,<sup>39</sup> etwa weil Steuervergünstigungen nicht folgerichtig am Maßstab gleicher Bedürftigkeit ausgerichtet werden, würde gleichzeitig auch Wettbewerbsneutralität verwirklicht.<sup>40</sup>

<sup>32</sup> Ausführlich für die Gewerbesteuer Wendt, BB 1987, 1257 (1259 ff.); Hey, StuW 2002, 314, 319 f.

<sup>33</sup> Z. B. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., 2003, 1193.

<sup>34</sup> Siehe insb. Lang, StuW 1990, 107, 115; Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 624 ff.; Weinelt, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, Diss. 2006, 26.

<sup>35</sup> StRspr. siehe etwa BVerfG v. 22. 5. 1963, 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147; BVerfG v. 20. 12. 1966, 1 BvR 512/65, BVerfGE 21, 12; BVerfG v. 21. 12. 1966, 1 BvR 33/64 BVerfGE 21, 54; BVerfG v. 26. 10. 1976, 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58.

<sup>36</sup> BVerfG v. 8. 2. 1971, 1 BvR 170/71, BVerfGE 32, 311, 316; BVerfG v. 11. 10. 1983, 1 BvL 73/78, BVerfGE 65, 167, 174.

<sup>37</sup> BVerfG v. 8. 12. 1970, 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327; zum Verhältnis von Leistungsfähigkeitsprinzip und Wettbewerbsneutralität Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 624 ff.

<sup>38</sup> BVerfG v. 8. 12. 1970, 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327; BVerfG v. 10. 5. 1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 101; BVerfG v. 1. 4. 1971, 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, 29; BVerfG Kammerbeschluss v. 1. 3. 1997, 2 BvR 1599/89, NVwZ 1997, 573, 575.

<sup>39</sup> Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 626 ff.

<sup>40</sup> Verkannt in BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 293, 299.

### 3. Unternehmerfreiheit (Art. 12 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG)

#### a) Schutz vor Übermaßbesteuerung

Die steuerliche Belastung der unternehmerischen Betätigung greift in Art. 12 Abs. 1 GG ein, soweit sie *objektiv berufsregelnde Tendenz*<sup>41</sup> aufweist. Auch die Eröffnung des Schutzbereichs von Art. 14 Abs. 1 GG wird mittlerweile jedenfalls vom Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts nicht mehr angezweifelt.<sup>42</sup> Gleichwohl haben die Freiheitsrechte in der Vergangenheit keine Maßstabsfunktion für die Unternehmensbesteuerung entfaltet. Dies liegt insbesondere an der Schwierigkeit, Einnahmeerzielungsziel und Steuereingriff ins Verhältnis zu setzen. Die in den ersten Jahrzehnten der Verfassungsjudikatur bemühte Figur der „Erdrosselungssteuer“<sup>43</sup> hat hieran ebenso wenig etwas ändern können wie der Versuch, Belastungsobergrenzen zu beziffern. Nach der Absage an den im Vermögensteuerbeschluss postulierten Halbteilungsgrundsatz<sup>44</sup> hat der Zweite Senat im Beschluss vom 18. 1. 2006<sup>45</sup> die verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze dahingehend hinausgeschoben, dass Art. 14 Abs. 1 GG nicht erst bei Erdrosselung, sondern bereits dann verletzt ist, wenn die *Zumutbarkeit der Belastung*<sup>46</sup> überschritten wird. Doch auch damit ist letztlich wenig Konkretes anzufangen.

#### b) Schutz eines „Unternehmensexistenzminimums“

Das Problem liegt ohnehin aufgrund des Steuersenkungsdrucks des internationalen Steuerwettbewerbs heute nicht mehr in übermäßig hohen Nominalsteuersätzen, sondern in der Bemessungsgrundlage, auf die der nominelle Steuersatz angewendet wird. Diesen Zusammenhang zwischen Bemessungsgrundlage und Steuersatz hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung zu Belastungsobergrenzen v. 18. 1. 2006 deshalb zutreffend herausgestellt.<sup>47</sup>

Von einer Überschreitung der Zumutbarkeit der Belastung ist jedenfalls dann auszugehen, wenn in der Weise in die Unternehmenssubstanz eingegriffen wird, dass auch dann Steuern zu bezahlen sind, wenn das Unternehmen keine Gewinne erwirtschaftet. In diesem Fall ist die Zumutbarkeitsgrenze auch bei geringen

<sup>41</sup> Seit BVerfG v. 30. 10. 1961, 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181, 185; BVerfG v. 7. 5. 1998, 2 BvR 1876/91, BVerfGE 98, 83, 97 (Landesabfallabgabe); BVerfG v. 7. 5. 1998, 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106, 117 (kommunale Verpackungssteuer).

<sup>42</sup> Vgl. zuletzt BVerfG v. 18. 1. 2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 112; anders allerdings immer noch der 1. Senat BVerfG v. 8. 4. 1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 300 (LPG-Alt-schulden).

<sup>43</sup> Erstmals in BVerfG v. 29. 7. 1959, 1 BvR 394/58, BVerfGE 10, 89, 116 (Erfverband); aktuell BVerfG v. 8. 4. 1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 300 (LPG-Alt-schulden).

<sup>44</sup> BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; zu Belastungsobergrenzen im Unternehmensteuerrecht vgl. auch Seer, DStJG Bd. 23 (2000), 87, 107 ff.

<sup>45</sup> BVerfG v. 18. 1. 2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97.

<sup>46</sup> Die Überschreitung der Zumutbarkeitsgrenze soll insbesondere „im internationalen Vergleich“ zur Vermeidung einer „bedrohlichen Sonderentwicklung“ festgestellt werden, vgl. BVerfG v. 18. 1. 2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 114.

<sup>47</sup> BVerfG v. 18. 1. 2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 114.

Steuersätzen überschritten, wobei mit steigendem Steuersatz die Schwere des Eingriffs zunimmt. Es bestehen deutliche Parallelen zur verfassungsrechtlich verbotenen Besteuerung des Existenzminimums. Jedoch kann anders als bei natürlichen Personen nicht auf Art. 1 Abs. 1 GG zurückgegriffen werden.<sup>48</sup> Unternehmen verfügen nicht über ein zum Lebensunterhalt erforderliches indisponibles Einkommen. Für die Anwendung des subjektiven Nettoprinzips ist folglich kein Raum.<sup>49</sup> Indes lässt sich freiheitsrechtlich fundiert sehr wohl von einem Verbot der Besteuerung des „Unternehmensexistenzminimums“ sprechen.<sup>50</sup> Eine unternehmerische Tätigkeit wird nur dann aufgenommen, wenn sie eine angemessene Nachsteuer-Eigenkapitalverzinsung erwarten lässt. Sie muss eingestellt werden, wenn die Erträge nicht ausreichen, um Kosten und Steuern zu decken. Verletzungen des objektiven Nettoprinzips sind damit außer an Art. 3 Abs. 1 GG auch an Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG zu messen.<sup>51</sup> Erkennt man ein Unternehmensexistenzminimum an, kann sich der Gesetzgeber auch nicht mehr dahingehend auf seine Typisierungskompetenz berufen, dass die aus der Aufwandsbesteuerung resultierenden Steuern regelmäßig aus dem Gewinn bezahlt werden können. Die Belastung gewinnloser Unternehmen mit Gewinnsteuern ist vielmehr *in jedem Einzelfall* auszuschließen. Hieraus folgt, dass, wenn der Gesetzgeber schon nicht auf Einschränkungen des Abzugs von Betriebsausgaben und Verlusten verzichten will, er jedenfalls *sicherstellen* muss, dass es nicht zur Besteuerung ertragloser Unternehmen kommt. Der Verweis auf §§ 163, 227 AO reicht nicht aus, da die Gefahr einer Belastung der Unternehmenssubstanz Betriebsausgabenabzugsverboten und Hinzurechnungen immanent ist, es sich also nicht lediglich um einen vom Gesetzgeber nicht vorhergesehenen Einzelfall handelt.

#### c) Unternehmerische Gestaltungsfreiheit

Neben diesem Substanzschutz beinhalten die Freiheitsrechte, wie *Klaus-Dieter Driën* in seiner Düsseldorfer Antrittsvorlesung<sup>52</sup> noch einmal herausgearbeitet hat, die Freiheit des Unternehmers, sich innerhalb der geltenden Steuergesetze der günstigsten Gestaltung zu bedienen.<sup>53</sup> Das Steuerrecht beteiligt den Staat am wirtschaftlichen Erfolg seiner Bürger, ohne sich um das „Wie“ der Erwirtschaftung zu kümmern. Der Steuergesetzgeber schreibt keine Standardgestaltungen vor und sollte dies auch nicht tun, um eine Behinderung der Wirtschaftsprozesse zu vermeiden. Die steuerneutrale Wahl zwischen unterschiedlichen Rechtsformen, unterschiedlichen Finanzierungsarten und unterschiedlichen Standorten ist Voraussetzung für Allokationseffizienz. Wäre das Steuerrecht gleichheitssatzkonform und

<sup>48</sup> Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, 9. Aufl. 2008, Art. 1 Rn. 6.

<sup>49</sup> Driën, GmbHR 2008, 393, 397.

<sup>50</sup> In diese Richtung ebenfalls Lehner, DStR 2009, 185, 190; ders., in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1, 7; Jachmann, in: Brandt (Hrsg.), Für ein gerechteres Steuerrecht, 2006, 70.

<sup>51</sup> Siehe insbesondere Lehner, DStR 2009, 185, 189.

<sup>52</sup> Driën, StuW 2008, 154, 155 ff.

<sup>53</sup> BVerfG v. 14. 4. 1959, 1 BvL 23/57, BVerfGE 9, 237, 250; ständige Rechtsprechung im Zusammenhang mit § 42 AO, vgl. etwa BFH v. 29. 11. 1982, GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272, 277.

entscheidungsneutral ausgestaltet, müsste der Staat den vom Steuerpflichtigen gewählten Gestaltungen keine Beachtung schenken. Je weniger der Steuergesetzgeber diese Zusammenhänge beherzigt, umso mehr wächst allerdings das Bedürfnis nach Korrekturen im Interesse der die unternehmerische Gestaltungsfreiheit begrenzenden Steuergleichheit, insbesondere durch spezielle Missbrauchsvorschriften und die Anwendung von § 42 AO.<sup>54</sup>

#### IV. Besteuerung von Unternehmen in der verfassungsrechtlichen Überprüfung

##### 1. Dualismus der Unternehmensbesteuerung: Neue Rechtsprechung zum Gebot der Rechtsformneutralität

Eine der persistierenden Grundfragen des Unternehmensteuerrechts<sup>55</sup> ist die nach der verfassungsrechtlichen Beurteilung rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede: Handelt es sich hierbei überhaupt um eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung oder ist der Gesetzgeber in der Anknüpfung an zivilrechtlichen Rechtsformen frei? Falls es einer Rechtfertigung bedarf, welcher Maßstab ist anzulegen?

Nach der sog. Schwarzwaldklinik-Entscheidung,<sup>56</sup> in der das Bundesverfassungsgericht ein Gebot rechtsformneutraler Ausgestaltung der Umsatzsteuer aufgestellt hatte, hat es den Beschluss zum Sondertarif für gewerbliche Einkünfte (§ 32c EStG a.F.) vom 21. 6. 2006<sup>57</sup> genutzt, um seine aus den 1960er Jahren stammende Rechtsprechung<sup>58</sup> zu bestätigen: Art. 3 Abs. 1 GG enthält demnach „kein allgemeines Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität in dem Sinn, dass ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner einkommensteuerlich ebenso zu behandeln sind wie entnommene Gewinne von Personengesellschaften“.<sup>59</sup> Man wird diese Passage dahingehend verstehen müssen, dass *jedenfalls* die hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen keinen gleichheitsrechtlichen Anspruch auf rechtsformunabhängige Besteuerung haben. Offen geblieben ist, welche gleichheitsrechtlichen Anforderungen an die Besteuerung auf *Unternehmensebene* zu stellen sind. Ebenfalls offen geblieben ist, ob damit jedweder Belastungsunterschied gerechtfertigt werden kann. Der Aussagewert der Entscheidung ist letztlich begrenzt.

<sup>54</sup> *Drien*, *StuW* 2008, 154, 157 ff.

<sup>55</sup> Zur historischen Dimension *Hey*, *DStJG* Bd. 224 (2001), 155, 156; und nicht beschränkt auf die Ertragsteuern, sondern auch in der Erbschaft- und Schenkungsteuer (*Scheffler/Wigger*, *BB* 2006, 2443, 2444 f.; zu den kautelarrechtlichen Folgen der in § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vorgesehenen Pooling-Möglichkeit v. *Oertzen*, in: *Festschrift Schaumburg*, 2009, 1045 ff.) oder der Grunderwerbsteuer (*Reiß*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl., 2008, § 15 Rn. 22 ff.).

<sup>56</sup> BVerfG v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151.

<sup>57</sup> BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 ff.

<sup>58</sup> BVerfG v. 24. 1. 1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 339.

<sup>59</sup> BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 197.

Zudem fehlt eine überzeugende Begründung.<sup>60</sup> Insbesondere erläutert das Gericht nicht, warum anstelle der materiellen Betrachtungsweise des vorliegenden Zehnten Senats des Bundesfinanzhofs,<sup>61</sup> derzufolge wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unabhängig von der Rechtsform entsteht, eine formelle, rechtsformorientierte Sicht, die sich auf die zivilrechtliche Abschirmung des Vermögens der Kapitalgesellschaft stützt, „näher“ liegt.<sup>62</sup> Welche Betrachtungsweise „naheliegt“, ist eine Frage nach der Sachgerechtigkeit des Vergleichsmaßstabes, der wiederum nur rechtsgebietsspezifisch gewonnen werden kann. Maßstab gerechter Verteilung von Steuerlasten ist aber auch nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts insbesondere im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.<sup>63</sup> Welche Relevanz die zivilrechtlichen Strukturen und die Abschirmung der Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern für die Ermittlung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit hat, wird nicht näher dargelegt. Insbesondere bleibt im Dunklen, warum diese Unterschiede in den Strukturen der Erwirtschaftung des Gewinns auf die Gewinnverteilung, d. h. auf die Ebene der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen, durchschlagen sollen.

Die Beliebigkeit der an Rechtsformen orientierten gleichheitsrechtlichen Argumentation kommt auch in der Überprüfung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zum Ausdruck. Zwar misst das Gericht im Gewerbesteuerbeschluss vom 15. 1. 2008 die durch die Abfärberegelung bewirkte Ungleichbehandlung von Einzelunternehmer und Personengesellschaft an Art. 3 Abs. 1 GG und dem Folgerichtigkeitsgebot,<sup>64</sup> zieht zur Rechtfertigung dann aber neben Vereinfachungszwecken den Vergleich mit § 8 Abs. 2 KStG<sup>65</sup> heran. Der Gesetzgeber sei berechtigt, die Personengesellschaft bezüglich der Einkünftequalifikation an die Kapitalgesellschaft anzunähern. Einerseits gesteht das Gericht dem Gesetzgeber an das Zivilrecht anknüpfend eine rechtsformabhängige Differenzierung der Steuerlasten zu. Gleichzeitig scheint der Gesetzgeber dann aber die Rechtsformen punktuell, und ohne dass ein Maßstab erkennbar wäre, wieder aneinander annähern zu können. Der Gleichheitssatz verliert jede Ordnungsfunktion, wenn Belastungsunterschiede einmal mit dem Dualismus, ein andermal mit seiner Überwindung gerechtfertigt werden können.

<sup>60</sup> Kritik siehe *Hennrichs/Lehmann*, *StuW* 2007, 16, 18 ff.; *Keß*, *FR* 2006, 889, 870; ebenfalls *Drien*, *GmbHR* 2008, 393, 399, der sich dann aber bemüht, eine überzeugendere Begründung nachzuliefern.

<sup>61</sup> BFH v. 24. 2. 01999, X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 461.

<sup>62</sup> BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 198.

<sup>63</sup> Ständige Rspr. BVerfG v. 24. 1. 1961, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 338 (personenbezogene Kapitalgesellschaft); BVerfG v. 9. 7. 1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310 (Veräußerungsgewinne); BVerfG v. 23. 11. 1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108, 118 f. (Kinderfreibetrag); BVerfG v. 3. 11. 1982, 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319, 343 f. (Halbfamilien); BVerfG v. 22. 2. 1984, 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223 (zwangsläufiger Unterhaltsaufwand); BVerfG v. 28. 11. 1984, 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 310 (Pensionsrückstellung); BVerfG v. 10. 2. 1987, 1 BvL 18/81, BVerfGE 74, 182, 199 (Einheitswerte I).

<sup>64</sup> BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 44.

<sup>65</sup> BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 50, wobei aber ungeklärt bleibt, ob § 8 Abs. 2 KStG nicht seinerseits i.V.z. vermögensverwaltenden Personengesellschaften gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, zu Recht *Drien*, *GmbHR* 2008, 393, 402.

Nicht zugestimmt werden kann dem Bundesverfassungsgericht ferner dahingehend, dass rechtsformabhängige Besteuerungsnachteile dann leichter zu rechtfertigen seien, wenn die Ungleichbehandlung in einem anderen Zusammenhang auch zu Steuervorteilen führen kann.<sup>66</sup> In der Tat lässt sich heute bei einer Gesamtbeurteilung nicht mehr feststellen, welche Rechtsform steuerlich vorteilhaft ist. Dies bedeutet freilich nicht, dass ungleiche Steuerlasten vergleichbarer wirtschaftlicher Sachverhalte nicht mehr an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen wären. Zum einen geht es in Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht stets um die Rechtfertigung konkreter Ungleichbehandlungen, denen keine abstrakten Alternativbetrachtungen entgegengehalten werden können.<sup>67</sup> Zum anderen entbindet das Nebeneinander der Systeme den Gesetzgeber nicht von der Einhaltung des Gleichheitssatzes. Denn auch wenn beide Regime mehr oder weniger beziehungslos nebeneinander stehen,<sup>68</sup> beruhen sie beide auf demselben Belastungsgrund, nämlich der Partizipation am wirtschaftlichen Erfolg unternehmerischer Betätigung. Damit verfügt der Gesetzgeber gerade nicht über die ihm vom Bundesverfassungsgericht<sup>69</sup> hinsichtlich der Auswahl der Steuergegenstände zugestandene Gestaltungsfreiheit. Ohne dass abstrakt entschieden werden müsste, ob sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ein verfassungsrechtliches Gebot steuerlicher Rechtsformneutralität entnehmen lässt,<sup>70</sup> müssen gleiche wirtschaftliche Sachverhalte unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung zumindest im Ergebnis gleich belastet werden, mag der Gesetzgeber auch am Nebeneinander der Regime festhalten.<sup>71</sup> Freilich zeigt die Einführung von § 34a EStG, dass sich unter Beibehaltung der strukturellen Unterschiede zwischen der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften und der separaten

<sup>66</sup> BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 55.

<sup>67</sup> Hierbei handelt es sich noch nicht einmal um die Frage der verfassungsrechtlichen Saldierbarkeit von Vor- und Nachteilen (hierzu Hey, AöR Bd. 128 (2003), 226 ff.), weil diese Sachverhaltsidentität voraussetzt.

<sup>68</sup> Ähnlich *Drien*, GmbHHR 2008, 393, 400; insbesondere kann der Gesetzgeber den gleichheitsrechtlichen Bindungen nicht durch Systemlosigkeit entgehen, siehe *Schon*, DStR-Beih. Heft 17/2008, 10.

<sup>69</sup> Vgl. BVerfG v. 13. 5. 1969, 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, 8 (Gewerbsteuer); BVerfG v. 9. 7. 1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310 (Veräußerungsgewinne); BVerfG v. 8. 01. 1970, 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327, 335 (Schankerlaubnissteuer); BVerfG v. 1. 4. 1971, 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, 25 (Vergnügungssteuer); BVerfG v. 19. 12. 1978, 1 BvR 335/69, BVerfGE 50, 57, 77 (Nominalwertprinzip); BVerfG v. 27. 6. 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 (Zinsurteil) und sehr deutlich BVerfG v. 17. 11. 1998, 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509 zur Begründung der Zurückweisung der Vorlage des Nieders. FG zur Gewerbesteuer. Zu Recht generell kritisch gegenüber dieser Abschichtung der Intensität gleichheitsrechtlicher Bindung *Tipke*, StuW 2007, 201, 207 ff.

<sup>70</sup> So *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, 60 ff.; *dies.*, DStJG Bd. 23 (2000), 9, 11 ff.; Hey, DStJG Bd. 24 (2001), 155, 166 ff.; *dies.*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 18 Rn. 532; *Kirchhof*, DStJG Bd. 25 (2002), 1, 6 ff.; *Weinelt*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, Diss., 2006, 93 ff.; a. A. *Pelka*, StuW 2000, 389, 396; *Drien*, GmbHHR 2008, 393, 399 ff.

<sup>71</sup> In diese Richtung auch *Drien*, GmbHHR 2008, 393, 399, der das Nebeneinander von Einkommen- und Körperschaftsteuer in ihrer tradierten Form finanzverfassungsrechtlich für abgesichert erachtet, sodass nicht diese Unterscheidung, sondern lediglich die konkrete Ausgestaltung verfassungswidrig sein könne. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen, auch wenn es kaum möglich sein dürfte unter Beibehaltung zweier Regime zu einer gleichheitssatzkonformen Ausgestaltung zu kommen.

Besteuerung der Kapitalgesellschaft allenfalls eine grobe Annäherung der Rechtsformen verwirklichen lässt, die letztlich zahlreiche neue Gleichheitssatzfragen aufwirft.<sup>72</sup>

Auch die Möglichkeit, durch steuerneutrale Anpassung der zivilrechtlichen Ausgestaltung ungünstigen Belastungsfolgen auszuweichen, entbindet den Gesetzgeber nicht von der Pflicht zur gleichmäßigen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Unternehmensteuerrecht. Zwar meint das Bundesverfassungsgericht, das Bestehen von Ausweichmöglichkeiten – wie etwa durch Gründung personidentischer Schwesterpersonengesellschaften zur Umgehung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – „trage dazu bei“, dass rechtsformabhängige Belastungsunterschiede nicht verfassungswidrig sind.<sup>73</sup> Dogmatisch kann dieser Aspekt bei der Schwere des Eingriffs, d. h. im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung berücksichtigt werden. Die Ungleichbehandlung bleibt jedoch bestehen.<sup>74</sup> Zwar sind die Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen umso weniger streng, je eher der Betroffene ausweichen kann. Dies gilt aber nur dann, wenn er hierdurch nicht mittelbar in seinen verfassungsrechtlich geschützten Freiheitsrechten, die auch die Wahl der Rechtsform einschließen, beschränkt wird.<sup>75</sup> Eine Abschwächung des Kontrollmaßstabes scheidet ferner auch deshalb aus, weil die Organisationsform aus der Sicht des grundrechtsfähigen Unternehmens ein personenbezogenes Merkmal ist.<sup>76</sup> Folglich bedarf es trotz Ausweichmöglichkeit weiterhin eines *besonderen* sachlichen Grundes, um rechtsformabhängige Belastungsunterschiede, die nicht auf unterschiedlicher Leistungsfähigkeit beruhen, zu rechtfertigen.

Im Übrigen ist unklar, wie der Hinweis des Gerichts auf die Ausweichmöglichkeiten mit § 42 AO in Einklang zu bringen ist. Wenn tatsächlich alleiniger Grund für die zivilrechtliche Gestaltung die Vermeidung der nachteiligen steuerlichen Folge ist, müsste § 42 AO dahingehend verfassungskonform ausgelegt werden, dass der Missbrauchsvorwurf ausscheidet, wenn die Umgestaltung nur dazu dient, gleichheitssatzwidrige Ergebnisse, die wohlgerne vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt sind, zu umgehen. Zudem bestehen viele Gestaltungsmöglichkeiten nur theoretisch oder treiben den Steuerpflichtigen in Rechts- und Organisationsformen, die dem wirtschaftlichen Sachverhalt unangemessen sind und das Gesellschaftsrecht deformieren.

<sup>72</sup> Hey, DStR 2007, 925, 931.

<sup>73</sup> BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 53; ferner BVerfG v. 26. 10. 2004, 2 BvR 246/98, BFH/NV Beil. 2005, 259, 260.

<sup>74</sup> Hey, DStJG Bd. 24 (2001), 155, 175 ff.; *Schulze-Osterloh*, in: Festschrift Raupach, 2006, 531 f.; *Gosch*, StBp 1998, 81, 82; *Habscheid*, BB 1998, 1184, 1186; *Korn*, DStR 1995, 1249, 1254; *Stadie*, FR 1989, 93, 94; anders *Drien*, GmbHHR 2008, 393, 401.

<sup>75</sup> BVerfG v. 14. 12. 1994, 1 BvR 720/90, BVerfGE 91, 346, 363.

<sup>76</sup> *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, 16 f., 61 f., 104 f.; Hey, DStJG Bd. 24 (2001), 155, 176.

## 2. Bilanzsteuerrecht und Dualismus der Gewinnermittlung

Die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich wirft zum einen Fragen bezüglich hinreichender Tatbestandsbestimmtheit auf, zum anderen hinsichtlich der Vereinbarkeit bilanzsteuerrechtlicher Prinzipien mit steuerrechtlichen Prinzipien der Aufteilung der Steuerlast. Insbesondere stellt sich die Frage, ob das Vorsichtsprinzip Ausdruck oder Ausnahme vom Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist.<sup>77</sup>

Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts genügen die einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften den rechtsstaatlichen Anforderungen an die Bestimmtheit eines Steuergesetzes.<sup>78</sup> Ob und unter welchen Voraussetzungen eine Gewinnverwirklichung eintritt, lasse sich mit Hilfe der anerkannten Auslegungsregeln und einer jahrzehntelangen Bilanzrechtsprechung hinreichend sicher erkennen. Dem ist zuzustimmen. Etwaig bestehende Bedenken hinsichtlich der Tatbestandsmäßigkeit verlieren zudem an Gewicht je umfassender das Bilanzsteuerrecht im EStG kodifiziert wird. Auch steht eine – rechts- und demokratiestaatlich zweifelhafte<sup>79</sup> – IFRS-Maßgeblichkeit nicht im Raum.<sup>80</sup>

Damit ist freilich keine Aussage darüber getroffen, ob die aus fiskalischen Gründen das Maßgeblichkeitsprinzip durchbrechende Steuerbilanzgesetzgebung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist und inwieweit sich dem Grundgesetz konkrete Vorgaben für die Ausgestaltung des Bilanzsteuerrechts entnehmen lassen. Die Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes als solche gibt, da bilanzsteuerrechtliche Normzwecke und steuerrechtliche Normzwecke nicht notwendigerweise kongruent sein müssen, keine Anhaltspunkte für die steuerverfassungsrechtliche Einordnung einer bilanzsteuerrechtlichen Norm.<sup>81</sup> Deshalb ist entgegen der jüngsten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen v. 12. 5. 2009 jede einzelne Vorschrift an Art. 3 Abs. 1 GG und dem Gebot der Folgerichtigkeit zu messen.

Das Dilemma der unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkte, je nachdem ob der Gewinn durch Überschussrechnung oder durch Bestandsvergleich ermittelt wird, lässt sich, solange an den beiden Gewinnermittlungsarten festgehalten wird,<sup>82</sup> nicht auflösen. Es lässt sich auch nicht durch systemwidrige Durchbrechungen der dem jeweiligen System immanenten Prinzipien in die eine oder andere Richtung überwinden. Stattdessen muss das jeweilige System folgerichtig ausgestaltet sein.<sup>83</sup>

<sup>77</sup> Dazu ausführlich *Hennrichs*, DStJG Bd. 24 (2001), 301, 308 ff., 324 ff.; *Schön*, in: Schön (Hrsg.), *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 2005, 1, 4 ff.

<sup>78</sup> BVerfG Nichtannahmebeschluss v. 20. 5. 1988, BB 1988, 1716.

<sup>79</sup> *Clausen*, in: *Festschrift Ulmer*, 2003, 801, 807.

<sup>80</sup> Stattdessen geht der HGB-Gesetzgeber mit dem BilMoG v. 3. 4. 2009, BGBl. I 2009, 1102, den Weg einer zwar an IFRS angenäherten, jedoch weiterhin eigenständigen HGB-Bilanz.

<sup>81</sup> *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl., 2008, § 17 Rn. 45.

<sup>82</sup> Zu einer Annäherung beider Systeme siehe den Vorschlag für eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung von *Herzig/Hausen*, DB 2004, 1 ff.

<sup>83</sup> *Schlöter*, *Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht*, 2005, 245; *Schön*, *StuW* 1995, 366, 371; *Hennrichs*, *StuW* 199, 138, 145; *ders.*, DStJG Bd. 24 (2001), 301, 310; *Herzig*, *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, Düsseldorf 2004, 22.

## 3. Betriebsausgabenabzugsverbote und Verlustverrechnungsbeschränkungen

Von erheblicher Bedeutung im Hinblick auf das oben entwickelte „Unternehmensexistenzminimum“ ist die Frage nach der Zulässigkeit von Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips durch Betriebsausgabenabzugsverbote und Verlustverrechnungsbeschränkungen. Dass derartige Restriktionen in der Körperschaftsteuer in gleicher Weise rechtfertigungsbedürftig sind wie in der Einkommensteuer, ist unbestritten.<sup>84</sup> Dass sie allein mit der Intention der Erzielung von Steuermehreinnahmen nicht gerechtfertigt werden können, bestätigt erneut der Beschluss zur Pendlerpauschale vom 9. 12. 2008.<sup>85</sup>

Meiner Ansicht nach ist darüber hinaus auch die Gewerbesteuer von Verfassungs wegen als Nettoertragsteuer auszugestalten.<sup>86</sup> Die Hinzurechnungstatbestände lassen sich – ungeachtet der gegenteiligen Aussage im BVerfG-Beschluss zur Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen vom 13. 5. 1969<sup>87</sup> – weder äquivalenztheoretisch noch mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer rechtfertigen,<sup>88</sup> weil es auch hier letztlich nur um die Einnahmeerzielung und deren Stabilisierung geht.

## 4. Unternehmensnachfolge

Während sich im Bereich der Ertragsteuern die unternehmensexistenzbedrohenden Substanzsteuereffekte häufen, sind das Bundesverfassungsgericht und der Gesetzgeber im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht überaus besorgt, die Fortexistenz des Unternehmens nicht durch den Steuerzugriff zu gefährden. Im ersten Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. 6. 1995<sup>89</sup> ist das Bundesverfassungsgericht als *agent provocateur* von Verschonungssubventionen zugunsten der Unternehmensnachfolge aufgetreten, ohne im zweiten Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. 11. 2006<sup>90</sup> den infolge dieser Rechtsprechung eingeführten Begünstigungen Grenzen zu setzen. Der Gesetzgeber hat sich dementsprechend frei gefühlt, in der Erbschaftsteuerreform 2008<sup>91</sup> die Unternehmensnachfolge weitgehend aus der Steuer auszunehmen (§ 13a, b ErbStG) und das Begünstigungsvolumen massiv auszuweiten. Gleichzeitig werden durch die Normierung restriktiver Begünstigungsvoraussetzungen massive *mittelbare* Einschränkungen der Unternehmerfreiheit in Kauf genommen, mittels derer die vom Bundesverfassungsgericht angemahnte Zielge-

<sup>84</sup> Zum Gleichlauf von Einkommen- und Körperschaftsteuer BVerfG v. 7. 11. 1972, 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103, 115 f., wo das Gericht allerdings die Geltung eines objektiven Nettoprinzips noch bestritt.

<sup>85</sup> BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460 Rn. 58.

<sup>86</sup> Ebenso *Montag*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl., 2008, § 12 Rn. 3; *Conradi*, *Die Legitimation der Gewerbesteuer*, 2001, 199; *Jachmann*, DStJG Bd. 23 (2000), 9, 42 ff.

<sup>87</sup> BVerfG v. 13. 5. 1969, 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, 11 ff.

<sup>88</sup> Hierzu *Hey*, DStR 2009.

<sup>89</sup> BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 175 f. (Erbschaftsteuer I).

<sup>90</sup> BVerfG v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 45 (Erbschaftsteuer II).

<sup>91</sup> Erbschaftsteuerreformgesetz v. 24. 12. 2008, BGBl. I 2008, 3018.

nauigkeit<sup>92</sup> der Vergünstigungen sichergestellt werden soll. Das Vergünstigungsmaß bei relativ verschwommener Begünstigungsabsicht, unklarer Bedürftigkeit und fragwürdiger Abgrenzung der begünstigten Sachverhalte ist einzigartig und bedarf einer erneuten verfassungsrechtlichen Kontrolle.

### 5. Schutz vor systemwidriger Belastung durch Verbrauchsteuern

Verbrauchsteuern, deren Überwälzung misslingt, nehmen die Qualität von Produktionssteuern<sup>93</sup> zulasten des unternehmerischen Gewinns an, sodass es zusätzlich zur Rechtfertigung aus der Perspektive des Verbrauchers der Rechtfertigung aus der Sicht des betroffenen Unternehmens bedarf. Zum einen können sie den Wettbewerb zwischen Unternehmen verzerren, zum anderen ist ihnen aufgrund ihrer erfolgsunabhängigen Bemessung die Gefahr der die Eigentumsfreiheit verletzenden Substanzbesteuerung inhärent.

Von Verfassungen wegen darf die Überwälzung nicht dem Zufall überlassen werden. Voraussetzung einer verfassungskonform ausgestalteten Verbrauchsteuer ist, dass der Gesetzgeber bei *typisierender Betrachtung*<sup>94</sup> davon ausgehen darf, dass die Steuerbelastung im Preis weitergegeben werden kann. Das Bundesverfassungsgericht kehrt die Verhältnisse um, wenn es die *Möglichkeit* der Überwälzung ausreichen lässt, solange der Gesetzgeber die Überwälzung *nicht rechtlich oder tatsächlich unmöglich* macht.<sup>95</sup>

Bei *systembedingter* Gefährdung der Überwälzung, zum Beispiel in Fällen konkurrierender Leistungen, die unterschiedlichen Steuerbelastungen unterliegen, bedarf es eines besonderen Rechtfertigungsgrundes, um den Eingriff in Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Wettbewerbsgleichheit zu rechtfertigen.<sup>96</sup> Schlägt die Überwälzung dagegen nur im Einzelfall fehl, berührt dies weder die grundsätzliche Einordnung als Verbrauchsteuer noch die generelle Vereinbarkeit der Steuer mit Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG.<sup>97</sup> In diesem Fall kommt ein Billigkeitserlass

<sup>92</sup> BVerfG v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 2. Leitsatz u. 31 f. (Erbchaftsteuer II).

<sup>93</sup> Siehe Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 3 Rn. 48; § 8 Rn. 122. BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 296 erkennt, dass eine an ein Produktionsmittel anknüpfende Steuer weder formal noch unter dem Gesichtspunkt ihrer materiellen Rechtfertigung als Verbrauchsteuer eingeordnet werden kann, zutreffend Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 16 Rn. 24; und ausführlich ders., Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 602 ff.

<sup>94</sup> Damit sind die gleichheitsrechtlichen Typisierungsgrenzen zu beachten, vgl. Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 605.

<sup>95</sup> BVerfG v. 28. 1. 1970, 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, 384; BVerfG v. 10. 5. 1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 96.

<sup>96</sup> Ähnlich Fischer, Die Rechtfertigung einer Umsatzbesteuerung und ihre Vereinbarkeit mit den Grundrechten, Diss., 2007, 121; Löhr, Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze – zugleich eine Untersuchung zur Bedeutung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht, 2003, 116; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., 2003, 1006.

<sup>97</sup> Fischer, Die Rechtfertigung einer Umsatzbesteuerung und ihre Vereinbarkeit mit den Grundrechten, Diss., 2007, 119.

wegen sachlicher Unbilligkeit in Betracht,<sup>98</sup> vor allem wenn die Steuer nicht mehr aus dem nach Kosten verbleibenden Umsatzerlös gedeckt werden kann,<sup>99</sup> sodass eine existentiell bedrohende Belastung eintritt.<sup>100</sup>

### 6. Komplexität des Unternehmensteuerrechts, Typisierungsbefugnis und Missbrauchsvermeidung

Rechtsunsicherheit ist ein sämtliche Gebiete des Steuerrechts durchziehendes Phänomen der geltenden Steuergesetze, kulminiert aber in Normen des Unternehmensteuerrechts, die auch die Steuerberatung an die Grenzen ihrer Fähigkeit zur Komplexitätsverarbeitung bringt.<sup>101</sup> Überdies wird die Vollzugsfähigkeit und damit die Verwirklichung des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit durch überkomplexe Normen in Frage gestellt.

Zwar bedingt die Komplexität unternehmensteuerrechtlicher Lebenssachverhalte einen über bloße Generalklauseln hinausgehenden Gesetzgebungsstil. Auffällig ist jedoch, dass sich die meisten verfassungsrechtlichen Einwände im Hinblick auf Normenklarheit und Bestimmtheit gegen Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung im Unternehmensteuerrecht richten (§ 4 Abs. 4a EStG,<sup>102</sup> 4h EStG,<sup>103</sup> § 8c KStG<sup>104</sup>). Nicht der Sachverhalt ist hier kompliziert, sondern die vom Gesetzgeber zugrundegelegten Regelungskonzepte. Aussagen des Bundesverfassungsgerichts zu diesem Bereich sucht man vergeblich. Inwieweit die BFH-Vorlage<sup>105</sup> zu § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG zur Maßstabsbildung beitragen wird, hängt davon ab, ob sich das Bundesverfassungsgericht zu einerseits allgemeinen, gleichzeitig aber hinreichend konkreten Aussagen wird entschließen können.

Widersprüchlich ist die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Typisierungskompetenz des Gesetzgebers. Obwohl die Fallzahlen deutlich kleiner sind

<sup>98</sup> BVerfG v. 28. 1. 1970, 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, 385; in BVerfG Kammerbeschluss v. 1. 10. 2008, 1 BvR 2733/04, HFR 2009, 301, hat der zwischenzeitliche Erlass der Tabaksteuer eine Entscheidung verhindert.

<sup>99</sup> Zu dieser Grenze BFH v. 29. 3. 2006, II R 59/04, BFH/NV 2006, 1354: Keine Verletzung von Art. 12 GG, wenn neben der Steuer ein angemessener Unternehmerlohn und eine angemessene Eigenkapitalverzinsung erwirtschaftet werden kann.

<sup>100</sup> BVerfG Kammerbeschluss v. 25. 2. 1999, 2 BvR 397/94, HFR 1999, 574, 575.

<sup>101</sup> Hierzu aktuell Tipke, in: Festschrift Schaumburg, 2009, 183 ff.; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 95 ff.

<sup>102</sup> Schulze-Osterloh, in: Festschrift Raupach, 2006, 531, 533; FG Düsseldorf v. 16. 7. 2001, 15 V 1887/01 A, EFG 2001, 1269 f.; a.A. pauschal BFH v. 7. 3. 2006, X R 44/04, BStBl. II 2006, 588, 590; Blumich/Wied, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG Rn. 610; Kanzler, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rn. 1037.

<sup>103</sup> Hick, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2008, § 4h EStG Rn. J 07–5; Müller-Gatermann, Stbg 2007, 145, 158; und zur gegenüber § 4h EStG harmlosen Vorgängernorm des § 8a KStG a.F. Schulze-Osterloh, in: Festschrift Raupach, 2006, 531, 533.

<sup>104</sup> Im Hinblick auf die Häufung unbestimmter Rechtsbegriffe vgl. Thiel, in: Festschrift Schaumburg, 2009, 515, 522 f., wobei eine Rechtfertigung von § 8c KStG als Missbrauchsvermeidungsnorm unabhängig von der Unbestimmtheit des Tatbestandes mangels Missbrauchstypisierung ausscheidet, vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 11 Rn. 58 mit weiteren Nachw.

<sup>105</sup> BFH v. 6. 9. 2006, XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167.

als etwa im Lohnsteuerverfahren, gestattet das Gericht dem Gesetzgeber gerade im Unternehmensteuerrecht, die Besonderheiten des einzelnen Falles „in weitem Umfang ... zu vernachlässigen“.<sup>106</sup> Im Beschluss zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG begründet das Gericht das Vereinfachungsinteresse zudem mit der Komplexität der Gewinnermittlungsregeln des Personengesellschaftsteuerrechts.<sup>107</sup> Statt das Problem an der Wurzel zu beheben, d. h. das Gewinnermittlungsrecht der Personengesellschaft zu vereinfachen, soll an anderer Stelle typisiert werden dürfen.

Auch lässt das Gericht stets die bloße Behauptung eines Vereinfachungsinteresses ausreichen. Weder wird überprüft, ob es ein *gerade* bei den erfassten Fallgestaltungen auftretendes *besonderes* Vereinfachungsinteresse gibt, obwohl dies für die Annahme eines „besonderen sachlichen Grundes“ geboten wäre,<sup>108</sup> noch wird die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme, insb. im Hinblick auf möglicherweise bestehende mildere Mittel, erörtert.

Ebenso undifferenziert folgt das Bundesverfassungsgericht dem Argument der Missbrauchsvermeidung. So soll der Schutz des Gewerbesteueraufkommens als Rechtfertigungsgrund für § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ausreichen, ohne dass § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf Missbrauchsfälle beschränkt wäre oder ein besonderes Missbrauchsrisiko dargelegt wäre.<sup>109</sup> Mit demselben Argument hätte das Bundesverfassungsgericht die Einschränkung der Pendlerpauschale rechtfertigen können, zumal hier ebenfalls Aufkommensinteressen und ein vermeintlich erhöhtes Missbrauchspotential zusammentrafen. Richtigerweise hat das Gericht dem Aspekt der Vereinfachung und Missbrauchsvermeidung jedoch keine Beachtung geschenkt.<sup>110</sup>

## V. Fazit und Ausblick

Dass die verfassungsrechtlichen Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung unterentwickelt sind, liegt nicht nur am Mangel unternehmensteuerrechtlicher Fälle, sondern an der Art und Weise, wie das Bundesverfassungsgericht Art. 3 Abs. 1 GG handhabt. Trotz des in neueren Entscheidungen anzutreffenden Rekurses auf das Gebot folgerichtiger Ausgestaltung des Unternehmensteuerrechts geht die Rechtsprechung inhaltlich nicht über ein Willkürverbot hinaus. Erst wenn die vom Gesetzgeber für Ungleichbehandlungen angeführten sachlichen Gründe auf ihre *Sachgerechtigkeit*, die auf sie gestützten Differenzierungen auf ihre Verhältnismäßigkeit geprüft und gleichzeitig die Freiheitsrechte gegen Eingriffe in die Unternehmenssubstanz aktiviert werden, wird das Schutzniveau steigen.

<sup>106</sup> BVerfG v. 15. 1. 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 45 (Gewerbesteuer); BVerfG v. 21. 6. 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 182 f. (§ 32c EStG); BVerfG v. 20. 4. 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 292 (Ökosteuern).

<sup>107</sup> BVerfG v. 15. 1. 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 48.

<sup>108</sup> S. hierzu auch die Kritik von J. Schulze-Osterloh, Das BVerfG und die Unternehmensbesteuerung, in: Festschrift Raupach, 2006, 531, 537 f.

<sup>109</sup> BVerfG v. 15. 1. 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 49.

<sup>110</sup> BVerfG v. 9. 12. 2008 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460 Rn. 60 ff.

DETLEV J. PILTZ

## Besteuerung einer Kapitalgesellschaft mit Satzungssitz in Deutschland und Geschäftsleitung in der Schweiz (Doppelansässigkeit)

### I. Doppelte unbeschränkte Steuerpflicht

In Deutschland ist eine Kapitalgesellschaft unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO). Sitz ist der Ort, der insbesondere durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung bestimmt ist (§ 11 AO), der sog. Handelsregistersitz. Eines der beiden Anknüpfungselemente reicht für die unbeschränkte Steuerpflicht. Deswegen kann auch eine Kapitalgesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig sein, die ihren Sitz im Ausland, die Geschäftsleitung im Inland oder umgekehrt die Geschäftsleitung im Ausland und den Sitz im Inland hat. Dem Umfang nach ist das Kennzeichen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, dass sie sich auf das sog. Welteinkommen erstreckt (§ 1 Abs. 2 KStG).

Auch die Schweiz knüpft in Art. 50 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) an den tatsächlichen Verwaltungssitz oder den Satzungssitz an. Liegt eines dieser beiden Merkmale in der Schweiz, so besteht eine unbeschränkte Steuerpflicht nach Schweizer Recht. Zu beachten ist jedoch, dass die Schweiz bereits nach ihrem nationalen Steuerrecht (Art. 52 Abs. 1 DBG) die Gewinne ausländischer Betriebsstätten nicht besteuert. Auf eine Freistellung nach einem DBA kommt es somit nicht an.

Aus diesen Rechtslagen in Deutschland und der Schweiz folgt, dass eine Kapitalgesellschaft gleichzeitig in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein kann, wenn sie nämlich in dem einen Staat ihre Geschäftsleitung, in dem anderen ihren Sitz hat oder umgekehrt.

### II. Gesellschaftsrecht

#### 1. Bisherige Rechtslage

Nach bisherigem deutschem Gesellschaftsrecht war – unabhängig von der steuerlichen Rechtslage – eine solche Struktur selten anzutreffen und auf enge Sachverhalte beschränkt. Ähnlich wie das Steuerrecht kennt auch das Gesellschaftsrecht die Unterscheidung zwischen dem handelsregisterlichen Sitz und dem tatsächlichen

## VORWORT

„Im Kanon der Steuerwissenschaften ist die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre berufen, die Steuerwirkungen alternativer Steuerkonzepte auf das unternehmerische Verhalten darzulegen. ... Eine Reform des Steuerrechts, die Wachstumskräfte freisetzt, Arbeitsplätze schafft und ein verlässliches, planbares, verständliches und praktikables Besteuerungssystem schafft, ist somit eine nationale Aufgabe von höchster Priorität, die uns alle angeht.“

Dieser von ihm selber formulierten Aufgabe hat sich Norbert Herzig während seiner langen und noch lange nicht beendeten Schaffenszeit nie entzogen, sondern stets als Ansporn für sein dynamisches und weitgefächertes wissenschaftliches Wirken gesehen. Ein Leitgedanke, dem auch diese Festschrift mit dem Titel „Unternehmensbesteuerung“ folgt. Das vorliegende Werk führt Autoren zusammen, die in unterschiedlichster Dimension das Lebenswerk von Norbert Herzig begleitet und teilweise mitgestaltet haben. Gleichzeitig dürfen auch die Autoren auf gemeinsame Wegstrecken zurückblicken, für deren erfolgreichen weiteren Verlauf der Jubilar viel beigesteuert hat. Mit ihren Beiträgen zu den Themengebieten Steuerpolitik, Internationales Steuerrecht, Bilanz- und Umwandlungssteuerrecht sowie des Nationalen Unternehmenssteuerrechts spiegelt die Festschrift den breit gefächerten Rahmen seiner Forschungsschwerpunkte. Die Beiträge greifen die wegweisenden Impulse des Jubilars auf und entwickeln sie fort.

In Anerkennung seines wissenschaftlichen Lebenswerks möchten die Autoren im Rahmen dieser Festschrift ihre tiefe Verbundenheit und Dankbarkeit ausdrücken. Mögen seine Vitalität, Lebensfreude und sein scharfsinniger Weitblick auch künftig die Steuerwissenschaften, Politik und Praxis bereichern. Verbunden damit sind auch die herzlichsten Glückwünsche zum 65. Geburtstag, am Tag der Übergabe dieser Festschrift, dem 13. Februar 2010.

Die Herausgeber danken allen Autoren für die vorzügliche Zusammenarbeit bei der Erstellung der Festschrift, dem Verleger Herrn Dr. Hans Dieter Beck sowie Herrn Albert Buchholz und Herrn Hans Josef Hunold vom Verlag C.H. Beck, dem Fachinstitut der Steuerberater e.V. sowie allen Mitwirkenden und Förderern, deren Unterstützung maßgeblich zum Gelingen beitrug. Ein ganz besonderer Dank gebührt dabei Frau Lemme Treufeldt-Kis, Universität Freiburg, die das Werk von der Idee bis zur Realisation sehr engagiert und akribisch betreut hat.

Februar 2010

Prof. Dr. Wolfgang Kessler  
Freiburg im Breisgau  
Prof. Dr. Guido Förster  
Düsseldorf  
Prof. Dr. Christoph Watrin  
Münster

© Verlag C. H. Beck im Internet:  
**beck.de**

ISBN 978 3 406 60163 7

© 2010 Verlag C. H. Beck oHG  
Wilhelmstraße 9, 80801 München  
Druck und Bindung: Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH,  
Neustädter Str. 1–4, 99947 Bad Langensalza  
Satz: ottomedien, Marburger Straße 11, 64289 Darmstadt  
Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier  
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)



*NH*

# UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

FESTSCHRIFT FÜR  
**NORBERT HERZIG**

ZUM 65. GEBURTSTAG

Herausgegeben  
von

Wolfgang Kessler  
Guido Förster  
Christoph Watrin



VERLAG C. H. BECK MÜNCHEN 2010