

der Finanzverwaltung auch durchgesetzt werden. Der Steuerpflichtige (bzw. sein Vertreter) muss beispielsweise wissen, ob er eine Änderung der Steuerfestsetzung zu seinen Gunsten verlangen, eine Änderung zu seinen Lasten abwehren kann, wie weit er bei der

Sachaufklärung mitwirken muss, ob er sich auf eine Auskunft der Behörde verlassen kann und vieles mehr. So bietet das Steuerrecht, gleich aus welcher Perspektive man es betrachtet, dem Juristen ein anspruchsvolles und arbeitsreiches Betätigungsfeld.

Dipl.-Finw. (FH) Hanna Hermenns / Prof. Dr. Johanna Hey\*

## Prinzipien im Steuerrecht

Das deutsche Steuerrecht zeichnet sich durch ein umfassendes Normengefüge mit vielen komplexen Einzelregelungen aus. Umfang und Komplexität machen das Steuerrecht zunächst schwer überschaubar und schlecht zugänglich. Das Steuerrecht wird jedoch in allen Bereichen durch grundlegende Prinzipien bestimmt bzw. beeinflusst. Ein Verständnis für diese Prinzipien erleichtert den Zugang zum Steuerrecht. Treffend spricht *Klaus Tipke* von Prinzipien als dem „Gerippe, das dafür sorgt, dass die Gesamtheit des Rechtsstoffes geordnet zusammengehalten wird“ und bezeichnet sie als „die Ordnung und Einheit stiftenden Elemente des Systems“.<sup>1</sup> Im Steuerrecht sind es Begriffe wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, das objektive und subjektive Nettoprinzip oder das Individualsteuerprinzip.

Der folgende Beitrag soll dazu dienen, diese abstrakten Prinzipien mit Inhalt zu füllen und ihre dogmatischen Grundlagen zu erörtern. Ein Schwerpunkt wird dabei auf das Leistungsfähigkeitsprinzip gelegt, welches das systemtragende Prinzip des Steuerrechts ist.<sup>2</sup> Aufgrund seines hohen Abstraktionsgrades bedarf es konkretisierender Subprinzipien. Als Prinzip gilt das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht absolut. Durchbrechungen können bei Vorliegen hinreichend gewichtiger Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt werden. Allerdings hat der Gesetzgeber hierbei das Folgerichtigkeitsgebot zu berücksichtigen.

### A. Zur Bedeutung juristischer Prinzipien

#### I. Das Prinzip – Begriff und rechtliche Relevanz

In der steuerrechtlichen Literatur spielen Prinzipien eine große Rolle.<sup>3</sup> Prinzipien nur um der Prinzipien willen zu entwickeln und zu benennen, bringt jedoch keinen rechtlichen Mehrwert. Damit ist die Frage nach der rechtlichen Relevanz von Prinzipien aufgeworfen. Der Begriff „Prinzip“ wird allgemeinsprachlich als „Grundsatz“ oder als „allgemeingültige Regel, Grundlage, auf der etwas aufgebaut ist“ bezeichnet.<sup>4</sup> In der Rechtswissenschaft wird der Begriff des Prinzips uneinheitlich verwendet;<sup>5</sup> da die im Folgenden untersuchten steuerrechtlichen Prinzipien jedoch sowohl von weiten Teilen der Literatur als auch von der

Rechtsprechung als Prinzipien anerkannt werden,<sup>6</sup> wird der Prinzipienbegriff im Folgenden nicht weiter untersucht. Klärungsbedürftig ist hingegen die Frage, welche rechtliche Relevanz und welche Funktion Prinzipien zukommen.<sup>7</sup> Zunächst ist Prinzipien ein ordnungstiftender Gehalt zuzusprechen.<sup>8</sup> Eine Ausrichtung von Normen an Prinzipien sorgt für eine gewisse Ordnung des Normengefüges.

Der Sinn von Prinzipien könnte sich in ihrem – nicht zu unterschätzenden – ordnungstiftenden Gehalt erschöpfen; einen größeren Gehalt hätten Prinzipien aber, wenn ihnen auch rechtliche Relevanz (im Sinne einer rechtlichen Bindungswirkung) zukommt. Prinzipien sind zwar keine Tatbestände, bei deren Erfüllung bestimmte Rechtsfolgen eintreten,<sup>9</sup> vielmehr handelt es sich bei Prinzipien um Optimierungsgebote.<sup>10</sup> Sie dienen überwiegend lediglich als Richtwerte.<sup>11</sup> Sie helfen aber dabei, Maßstäbe zu gewinnen, die bei der teleologischen Auslegung herangezogen werden kön-

\* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Dipl.-Finw. (FH) Hanna Hermenns ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Institut.

1 So fasst *Tipke* das von *Canaris* entwickelte „innere System“ zusammen, siehe *Tipke*, *StuW* 1971, 2, 5.

2 Zum Leistungsfähigkeitsprinzip und seiner systemtragenden Funktion siehe Ausführungen unter B.

3 Vgl. bspw. *P. Kirchhof*, *StuW* 1984, 297, 301; weitere Nachweise Fn. 6.

4 <http://www.duden.de/rechtschreibung/Prinzip> [Stand: 15.08.2015].

5 Zum Prinzipienbegriff siehe ergänzend *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Aufl., 2000, 68 ff.; *Mössner*, *FS Lang*, 2010, 83, 91 f. Zu dem Streit über das Verständnis von Prinzipien vgl. *Drüen*, *DStJG* 37 (2014), 9, 43 f. m.w.N., der sich an dieser Stelle aber auch schon mit der rechtlichen Relevanz befasst.

6 Vom Leistungsfähigkeitsprinzip sprechend vgl. *BVerfGE* 127, 224, 251; 135, 126, 145 ff. und bspw. *Tipke*, *StRO*, Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 479 ff. sowie umfassende Nachweise bei *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 vor Rn. 40; vom objektiven und zum subjektiven Nettoprinzip sprechend vgl. *BVerfGE* 127, 224, 248; 123, 111, 121 und umfassende Nachweise zum objektiven Nettoprinzip in *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 8 Rn. 54 Fn. 1 und zum subjektiven Nettoprinzip in § 8 vor Rn. 81.

7 Siehe dazu sehr ausführlich *Mössner*, *FS Lang*, 2010, 83.

8 Vgl. *Tipke*, *StuW* 1971, 2, 5.

9 Vgl. *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 11.

10 Vgl. *Drüen*, *DStJG* 37 (2014), 9, 45.

11 *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 12.

nen.<sup>12</sup> Außerdem ermöglichen sie die Aufdeckung und das Füllen von Gesetzeslücken<sup>13</sup> und steuern die Ermessensausübung bei der Gesetzesanwendung.<sup>14</sup> Soweit ein Prinzip verfassungsrechtlich zwingend ist bzw. aus der Verfassung abgeleitet werden kann, bedürfen Abweichungen der Rechtfertigung, andernfalls ist die Norm verfassungswidrig.<sup>15</sup> Aus der verfassungsrechtlichen Gebotenheit der Befolgung eines Prinzips folgt aber nicht automatisch auch die verfassungsrechtliche Gebotenheit der Subprinzipien, die das Prinzip weiter konkretisieren.<sup>16</sup> Alle Prinzipien, auch Subprinzipien, sind eigenständig auf ihre rechtliche Relevanz zu untersuchen.

## II. Hierarchie der Prinzipien

Im Steuerrecht gibt es verschiedene Prinzipienebenen. Eine erste Strukturierung kann die Einordnung in eine Prinzipienhierarchie bewirken. Prinzipien ist es immanent, allgemein formuliert zu sein.<sup>17</sup> Dies zieht eine Konkretisierungsbedürftigkeit nach sich,<sup>18</sup> deren Ausmaß vom Rang in der Prinzipienhierarchie abhängt.<sup>19</sup> Steuerrechtliche Prinzipien können drei verschiedenen Hierarchieebenen zugeordnet werden. Zu unterscheiden sind systemtragende Prinzipien mit Verfassungsrang, verfassungskräftige Subprinzipien und einfachgesetzliche Prinzipien.<sup>20</sup>

Als systemtragend sind Prinzipien einzustufen, die „das steuerrechtliche System im Ganzen tragen“.<sup>21</sup> Dabei handelt es sich um verfassungsrechtliche Prinzipien wie den Gleichheitsgrundsatz oder das Sozialstaatsprinzip, die sich für das Steuerrecht im Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (auch bezeichnet als Leistungsfähigkeitsprinzip) konkretisieren.<sup>22</sup>

Ausgeformt wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch Subprinzipien. Zu ihnen gehören im Bereich der Einkommensteuer beispielsweise das objektive und das subjektive Nettoprinzip, das Prinzip der Individualbesteuerung, das Universalitätsprinzip und das Totalitätsprinzip.<sup>23</sup> Da sie verfassungsrechtliche Wertungen weiter konkretisieren, kommt auch ihnen verfassungsrechtliche Wirkung zu, allerdings nur mit eingeschränkter Intensität.<sup>24</sup>

Schließlich lassen sich einfachgesetzliche Prinzipien identifizieren, die nicht verfassungsrechtlich geboten sind.<sup>25</sup> Dem Gesetzgeber stehen hier mehrere gleichermaßen verfassungskonforme Ausgestaltungen zu Gebote. Soweit sich der Gesetzgeber aber mit einem einfachgesetzlichen Prinzip für die Befolgung einer gewissen Grundausrichtung entschieden hat, muss er diese dann aufgrund des Folgerichtigkeitsgebots auch weiter befolgen.<sup>26</sup> Über den „Umweg“ des Folgerichtigkeitsgebots erhalten einfachgesetzliche Prinzipien somit ebenfalls verfassungsrechtliche Relevanz.<sup>27</sup> Zu den einfachgesetzlichen Prinzipien gehören beispielsweise das Markteinkommensprinzip, das Nominalwertprinzip und Bilanzierungsprinzipien.<sup>28</sup> Einfachgesetzliche Prinzipien sind häufig nicht normiert, sondern

werden „bei der Anwendung der Steuergesetze durch Rechtsprechung und Wissenschaft gewonnen“.<sup>29</sup> Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass eine Prinzipienpyramide der „die Steuergerechtigkeit gestaltenden Prinzipien“<sup>30</sup> existiert, an deren Spitze das Leistungsfähigkeitsprinzip steht,<sup>31</sup> auf das nun im Folgenden weiter eingegangen wird.

## B. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragendes Prinzip des Steuerrechts

Das deutsche Zivilrecht ist geprägt vom Grundsatz der Privatautonomie.<sup>32</sup> Genauso verhält es sich im Steuerrecht mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.<sup>33</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist das systemtragende Prinzip des Steuerrechts.<sup>34</sup> Ein

12 Vgl. *Tipke*, *StuW* 1971, 2, 5; *Birk*, *FS Schaumburg*, 2009, 3, 9, spricht von einer „prinzipiengeleiteten Subsumtion“.

13 *Tipke*, *StuW* 1971, 2, 5.

14 Vgl. dazu *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 27.

15 Siehe bspw. Urteil des BVerfG zur Pendlerpauschale, *BVerfGE* 122, 210.

16 Siehe Ausführungen zum objektiven Nettoprinzip unter D. II.

17 Vgl. dazu <http://www.duden.de/rechtschreibung/Prinzip> [Stand 15.08.2015].

18 *Birk*, *FS Schaumburg*, 2009, 3, 18; zur Konkretisierungsbedürftigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319, 327.

19 *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 16.

20 *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 13-15.

21 *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 13.

22 Vgl. *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 13 mit Ausführungen zu weiteren verfassungsrechtlichen Prinzipien, die durch das Leistungsfähigkeitsprinzip steuerspezifisch konkretisiert werden.

23 Vgl. *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 14; die Verfassungskräftigkeit der Subprinzipien ist nicht unumstritten. So lässt das BVerfG es bspw. offen, ob dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt. Siehe dazu im Einzelnen die Ausführungen unter D.II.

24 Vgl. *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 14.

25 Vgl. *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 15.

26 Zum Folgerichtigkeitsgebots vgl. Ausführungen unter C.

27 Vgl. dazu *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 15.

28 Vgl. *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 15.

29 *Lang*, *StuW* 2013, 53, 56.

30 *Lang*, *StuW* 2013, 53, 58.

31 *Tipke*, *StRO*, Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 470 ff., *Lang*, *StuW* 2013, 53, 57 u. 58.

32 Zur Bedeutung der Privatautonomie im Zivilrecht vgl. *Palandt-Ellenberger*, *BGB*, 74. Aufl., 2015, vor § 104, Rn. 1.

33 *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 41. Inwieweit das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das Äquivalenzprinzip (auch bezeichnet als Nutzenprinzip, vgl. *Lang*, *StuW* 2013, 53, 58) ergänzt wird, soll nicht Gegenstand dieses Beitrages sein. Zu dieser Problematik vgl. aber *Lang*, *StuW* 2013, 53, 57.

34 Vgl. insoweit *Drüen*, *DStJG* 37 (2014), 9, 45, der von einem „Leitprinzip“ spricht, m.w.N.; *Tipke/Lang-Hey*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 40 („Tradierteres Fundamentalprinzip“); *P. Kirchhof* spricht vom „zentralen Leitgedanken“, *StuW* 1984, 297, 305, und bezeichnet das Leistungsfähigkeitsprinzip als „rechtssystematische Grundlage des Steuerrechts“, *FS Lang*, 2010, 451, 453, und „tragende[n] Ausgangsgedanke[n]“, *FS Lang*, 2010, 451, 462; *BT-Drucks.* 7/1470, 211 f.: „das Prinzip der Steuergerechtigkeit“.

anderer gleich sachgerechter Maßstab steuerlicher Lastenausteilung steht nicht zur Verfügung.<sup>35</sup> Die Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip verhindert staatliche Willkür.<sup>36</sup>

## I. Ideengeschichtlicher Hintergrund und Rechtsnatur

Ideengeschichtlich handelt es sich beim Leistungsfähigkeitsprinzip um einen vorkonstitutionellen Grundsatz. Schon im 18. Jahrhundert wies *Adam Smith* auf seine fundamentale Bedeutung hin und stellte die Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips seit *Thomas von Aquin*<sup>37</sup> im 13. Jahrhundert dar.<sup>38</sup> Auch wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht als solches bezeichnet wurde, findet sich bereits die Kernaussage „Bürger sollen Steuern im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten zahlen“.<sup>39</sup> Eine ähnliche Formulierung war auch in der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte vom 3. November 1789 enthalten.<sup>40</sup> Die Erklärung „war wegweisend für viele Verfassungen“<sup>41</sup>. Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung bestimmte: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“ Dadurch war die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in der Verfassung festgeschrieben.<sup>42</sup>

Anders als noch in der Weimarer Reichsverfassung ist das Leistungsfähigkeitsprinzip heute nicht mehr ausdrücklich in der Verfassung normiert. Es erhält aber „verfassungsrechtliche Verbindlichkeit und Wirkkraft durch die Anwendung des Gleichheitssatzes und anderer steuerrelevanter Verfassungsnormen“<sup>43</sup>. So führt das Bundesverfassungsgericht aus: „Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird.“<sup>44</sup> Das Bundesverfassungsgericht leitet das Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 I GG her.<sup>45</sup> Daraus wird zu Recht geschlossen, dass das Bundesverfassungsgericht den „verfassungsrechtlichen Geltungsgrund dieses Besteuerungsprinzips“ anerkennt.<sup>46</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat seine Hauptfunktion als Vergleichsmaßstab<sup>47</sup> und besitzt deshalb besondere Relevanz im Rahmen des Art. 3 I GG. Daneben entfaltet das Leistungsfähigkeitsprinzip seine Wirkung im Zusammenhang mit dem Übermaßverbot, dem Verbot der Benachteiligung von Ehe und Familie und dem Sozialstaatsprinzip.<sup>48</sup> Als verfassungsrechtlicher Gerechtigkeitsmaßstab<sup>49</sup> kann das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht durch eine einfachgesetzliche Regelung abgeschafft werden. Normen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechen, bedürfen einer Rechtfertigung.

## II. Maßstab gleichheitssatzkonformer Lastenausteilung

Die Steuergesetze müssen sich – wie alle Normen – an der Verfassung messen lassen. Die Steuerlast muss als

Allgemeinlast gleichheitssatzkonform verteilt werden. Besonders bedeutsam für das Steuerrecht ist dabei die Beachtung von Art. 3 I GG. Art. 3 I GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.<sup>50</sup> Es stellt sich deshalb die Frage, wann Steuerpflichtige wesentlich gleich sind und gleich hohe Steuern zahlen müssen und wann sie wesentlich ungleich sind und unterschiedlich hohe Steuern zahlen müssen. Im Sinne einer Kopfsteuer von jedem Steuerpflichtigen einen gleich hohen Betrag zu verlangen, führt nicht zu einer Gleichbehandlung,<sup>51</sup> da die Belastung je nach finanziellen Möglichkeiten unterschiedlich schwer wiegt. Als Vergleichsmaßstab für eine gleichmäßige und gerechte Ausgestaltung der Besteuerung hat sich deshalb das Leistungsfähigkeitsprinzip herausgebildet.<sup>52</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert Art. 3 I GG dahingehend, dass Steuerpflichtige mit gleich hoher Leistungsfähigkeit gleich hoch und Steuerpflichtige mit unterschiedlich hoher Leistungsfähigkeit unterschiedlich hoch besteuert werden müssen. Dem schließt sich die Folgefrage an, was Leistungsfähigkeit bedeutet und wie diese gemessen wird. Anknüpfungspunkte könnten beispielsweise ein bereits vorhandenes Vermögen oder aber das Jahreseinkommen sein. Es bedarf eines Kriteriums, das als geeigneter Anknüpfungspunkt zur Bestimmung der

35 Vgl. dazu *Tipke/Lang-Hey*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 41.

36 Vgl. *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319, 320, der davon spricht, dass „die Entwicklung des Steuerrechts [...] der Willkür ausgeliefert wäre“.

37 Zu *Thomas von Aquin* und seinem Einfluss auf das Steuerrecht vgl. auch *Hahn*, *StuW* 2004, 167.

38 Vgl. dazu *A. Smith*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, erstmals veröffentlicht 1776, dt. Ausgabe (hrsgg. *V. Recktenwald*): *Der Wohlstand der Nationen*, 5. Aufl., 1990, 703: Die Bürger sollen Steuern im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten („in proportion to their respective abilities“) zahlen [...].

39 Vgl. *Tipke/Lang-Hey*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 7 Rn. 2 m.w.N. (Steuermaximen von *Adam Smith*).

40 Vgl. *Tipke*, *StRO*, Bd. I, 2. Aufl., 2000, 488 m.w.N.

41 Vgl. *Tipke*, *StRO*, Bd. I, 2. Aufl., 2000, 488 ff.

42 Vgl. *Tipke/Lang-Hey*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 2 Rn. 8.

43 *Tipke/Lang-Hey*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 13.

44 *BVerfGE* 66, 214, 223.

45 *BVerfGE* 66, 214, 222.

46 *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319, 323.

47 Vgl. Ausführungen unter B.II.

48 *Tipke/Lang-Hey*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 13.

49 Mittlerweile kann von einem weltweiten Anerkennen des Leistungsfähigkeitsprinzips als „Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung“ gesprochen werden, vgl. *Tipke/Lang-Hey*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 41 m.w.N.

50 So st. Rspr., vgl. bspw. *BVerfGE* 1, 14, 52; 98, 365, 385; 110, 412, 431; 120, 1, 29.

51 *Birk*, *FS Schaumburg*, 2009, 3, 11 spricht vorsichtig davon, dass eine „norminell gleiche Steuerlast [...] als höchst ungerecht empfunden werden“ würde.

52 *P. Kirchhof* spricht von einem „Maßstab für die Besteuerungsgleichheit“, *StuW* 1985, 319, 321; *Taboada* spricht vom „Maßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes“, *FS Lang*, 2010, 263; *Tipke/Lang-Hey*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 40 („oberster Vergleichsmaßstab gerechter Verteilung steuerlicher Lasten“).

Leistungsfähigkeit dient. Dabei wird zwischen drei Leistungsfähigkeitsindikatoren unterschieden: dem Einkommen, dem Vermögen und dem Konsum.<sup>53</sup> Es ist jedoch allein dem Gesetzgeber vorbehalten, „zu bestimmen, welche Leistungsfähigkeit er wie und wann steuerlich erfassen will.“<sup>54</sup>

### III. Geltungsbereich und Verwirklichungsmöglichkeit

In dem in Deutschland anzutreffenden Vielsteuersystem<sup>55</sup> stellt sich darüber hinaus die Frage, wie das Leistungsfähigkeitsprinzip in unterschiedlichen Steuerarten mit unterschiedlichen steuerlichen Anknüpfungspunkten zu verwirklichen ist. Das Leistungsfähigkeitsprinzip durchzieht das gesamte (materielle) Steuerrecht und gilt für alle Steuern.<sup>56</sup> Die verschiedenen Steuern und auch das Zusammenspiel verschiedener Steuern verwirklichen das Leistungsfähigkeitsprinzip jedoch unterschiedlich. Zwar muss jeder Steuerpflichtige grundsätzlich insgesamt, d.h. nach Addition aller ihn belastenden Steuern, nach seiner Leistungsfähigkeit besteuert werden, die Vielfalt der verschiedenen existierenden Steuern erschwert jedoch Gesamtbetrachtungen.

Probleme bereiten insbesondere die indirekten Steuern. Sie zeichnen sich dadurch aus, dass der Steuerschuldner, also derjenige, der die Steuer schuldet und abzuführen hat, nicht identisch ist mit dem Steuerträger, der wirtschaftlich durch die Steuer belastet wird.<sup>57</sup> Indirekte Steuern werden vom Steuerschuldner auf andere Personen übergewälzt.<sup>58</sup> Das wichtigste Beispiel indirekter Steuern ist die Umsatzsteuer.<sup>59</sup> Weitere indirekte Steuern sind Verbrauchsteuern wie beispielsweise die Energiesteuer oder die Tabaksteuer.<sup>60</sup> Im Gegensatz dazu deckt sich bei direkten Steuern der Steuerschuldner mit dem Steuerträger.<sup>61</sup> Klassisches Beispiel ist die Einkommensteuer.<sup>62</sup> Während direkte Steuern wie die Einkommensteuer die Leistungsfähigkeit durch die Anwendung von Subprinzipien wie dem objektiven und subjektiven Nettoprinzip<sup>63</sup> möglichst zielgenau<sup>64</sup> zu erfassen versuchen, belasten indirekte Steuern die Einkommensverwendung und unterstellen Leistungsfähigkeit, ohne dabei die persönlichen Verhältnisse des Steuerträgers zu berücksichtigen.<sup>65</sup> Auch das Existenzminimum wird bei den indirekten Steuern nicht berücksichtigt.<sup>66</sup>

### C. Das Folgerichtigkeitsgebot

Neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip (bzw. dem „Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit“) stuft das Bundesverfassungsgericht das ebenfalls aus Art. 3 I GG abgeleitete Folgerichtigkeitsgebot als Leitlinie der Besteuerung ein.<sup>67</sup> So führt das Bundesverfassungsgericht wiederholt aus, der Gesetzgeber habe bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsspiel-

raum.<sup>68</sup> Eine einmal getroffene Belastungsentscheidung müsse er jedoch folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen.<sup>69</sup> Durchbrechungen des Folgerichtigkeitsgebots bedürften eines besonderen sachlichen Grundes.<sup>70</sup> Damit erhöht das Folgerichtigkeitsgebot die Anforderung an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen. So wird bei einer Abweichung von einer gesetzgeberischen Grundentscheidung ein „besonderer rechtfertigender Grund“ gefordert.<sup>71</sup> Das Folgerichtigkeitsgebot verändert zwar nicht den Rechtfertigungsmaßstab, aber es „verengt [...] das Spektrum möglicher Differenzierungsgründe entsprechend der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung.“<sup>72</sup>

### D. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und seine Subprinzipien im Einkommensteuerrecht

Um als Maßstab der Ausgestaltung einer Steuer zu taugen, bedarf das Leistungsfähigkeitsprinzip der Konkretisierung durch Subprinzipien, wie im Folgenden am Beispiel der Einkommensteuer gezeigt wird.

53 Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 55.

54 Drißen, DStJG 37 (2014), 9, 48. Für die Einkommensteuer wird unter D. erörtert, welche Leistungsfähigkeit der Gesetzgeber besteuert und mit welchen Subprinzipien dies erfolgt.

55 Vgl. bspw. Birk, FS Schaumburg, 2009, 3, 19; mit Ausführungen dazu, warum ein Alleinsteuersystem nicht vorzugswürdig wäre, vgl. Tipke, StuW 1971, 2, 4; vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 52 ff.

56 Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 43 m.w.N. für die Anwendbarkeit auf indirekte Steuern auf den Konsum.

57 Vgl. dazu Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 17. Aufl., 2014, Rn. 1650.

58 Vgl. dazu Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 17. Aufl., 2014, Rn. 43.

59 Zur Einordnung der Umsatzsteuer als indirekte Steuer vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 70.

60 Vgl. dazu Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 17. Aufl., 2014, Rn. 1650, der zugleich einen Überblick über Verbrauchsteuern bietet.

61 Vgl. dazu Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 17. Aufl., 2014, Rn. 43.

62 Vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 7 Rn. 20.

63 Zu diesen beiden Prinzipien vgl. Ausführungen unter D. II. und III.

64 Vgl. dazu Lang, StuW 2013, 53, 58 mit Verweis auf BVerfGE 61, 319, 343 f.

65 Vgl. Birk, FS Schaumburg, 2009, 3, 6, der von einer nicht möglichen Abstimmung auf die individuellen Verhältnisse spricht; außerdem Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 70.

66 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 17. Aufl., 2014, Rn. 25; zur Verwirklichung bei den direkten Steuern vgl. Ausführungen unter D. III.

67 Vgl. BVerfGE 105, 73, 125; 110, 412, 433; 117, 1, 30; 122, 210, 230 f.; 127, 224, 245.

68 Vgl. BVerfGE 93, 121, 136; 107, 27, 47; 117, 1, 30.

69 Vgl. BVerfGE 107, 27, 47; 116, 164, 180; 120, 1, 29; 127, 224, 245.

70 Vgl. BVerfGE 107, 27, 47; 116, 164, 180 f.; 120, 1, 29.

71 Emmenegger/Wiedmann-Thiemann, Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 2, 2011, 179, 189.

72 Hey, StuW 2015, 3, 9.

## I. Bestimmung der Leistungsfähigkeit

Wie bereits dargestellt können Indikatoren der Leistungsfähigkeit das Vermögen, das Einkommen und der Konsum sein.<sup>73</sup> Mit der Einkommensteuer hat der Gesetzgeber sich für die Anknüpfung an das Einkommen entschieden. Durch Anwendung von Subprinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzips wird als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aber lediglich das für die Steuerzahlung disponible Einkommen<sup>74</sup> besteuert. Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfolgt zweistufig: Auf einer ersten Stufe wird unter Zugrundelegung des objektiven Nettoprinzips die objektive Leistungsfähigkeit ermittelt, um sodann auf einer zweiten Stufe durch Anwendung des subjektiven Nettoprinzips die subjektive Leistungsfähigkeit zu erfassen.<sup>75</sup>

## II. Objektives Nettoprinzip

§ 2 EStG bestimmt den Umfang der Besteuerung.<sup>76</sup> Gemäß § 2 I EStG unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus verschiedenen (abschließend aufgeführten) Einkunftsarten (bspw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Die Einkünfte wiederum sind in § 2 II EStG legaldefiniert als „der Gewinn“ (Nr. 1) bzw. „der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben“ (Nr. 2). Durch diese Definition des Einkunftsbegriffs ist das objektive Nettoprinzip gesetzlich verankert.<sup>77</sup> Der Besteuerung unterliegen nicht die „Brutto“-Einnahmen, sondern das um die Erwerbsaufwendungen geminderte Nettoeinkommen.<sup>78</sup>

Ob dem objektiven Nettoprinzip eigener Verfassungsrang zukommt, hat das Bundesverfassungsgericht bislang offen gelassen.<sup>79</sup> Es stuft das objektive Nettoprinzip aber als gesetzgeberische Grundentscheidung ein, die nach dem Folgerichtigkeitsgebot zu verwirklichen ist,<sup>80</sup> und räumt ihm damit auf diesem Weg verfassungsrechtliche Wirkkraft ein.

Unbeantwortet ist damit freilich, ob der Gesetzgeber einen Systemwechsel von einer Netto-Einkommensteuer zu einer Brutto-Einkommensteuer vollziehen könnte. Dies würde zugleich die Abschaffung des objektiven Nettoprinzips bedeuten. Indes ist ein Steuerpflichtiger, dessen Berufstätigkeit hohe Ausgaben mit sich bringt, weniger leistungsfähig als ein Steuerpflichtiger, dem ungeschmälert von Erwerbsaufwendungen seine Einnahmen verbleiben. Nur durch das objektive Nettoprinzip und einer Netto-Einkommensteuer kann die Leistungsfähigkeit sachgerecht bestimmt werden. Demnach steht das objektive Nettoprinzip nach vorzugswürdiger Ansicht nicht zur Disposition des Gesetzgebers.<sup>81</sup>

## III. Subjektives Nettoprinzip

Nach den Erwerbsaufwendungen, die nach dem objektiven Nettoprinzip zu berücksichtigen sind, sind auf einer zweiten Stufe „unvermeidbare“ Privataufwendungen zu berücksichtigen.<sup>82</sup> Zwar erfasst die Einkom-

mensteuer das erzielte Einkommen, entsteht also grundsätzlich unabhängig von der Einkommensverwendung. Soweit Einkommen jedoch für den „notwendigen Lebensbedarf“ verwendet wird, steht es ebenfalls nicht zur Disposition und ist aus dem disponiblen Einkommen, welches der Besteuerung unterliegt, auszuschneiden.<sup>83</sup> Dies folgt zwingend aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip und wird als subjektives Nettoprinzip bezeichnet.<sup>84</sup> Während das Bundesverfassungsgericht die Frage, ob das objektive Nettoprinzip von Verfassung wegen geboten ist, bislang unbeantwortet ließ,<sup>85</sup> führt es für das subjektive Nettoprinzip aus, es sei das „Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie zu beachten“<sup>86</sup> und misst ihm so eine eigenständige verfassungsrechtliche Relevanz bei. Aus Art. 1 I GG i.V.m. mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 I GG wird abgeleitet, dass der „Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird.“<sup>87</sup> Weiter führt es aus:

„Ebenso wie der Staat nach diesen Verfassungsnormen verpflichtet ist, dem mittellosen Bürger diese Mindestvoraussetzungen erforderlichenfalls durch Sozialleistungen zu sichern [...], darf er dem Bürger das selbst erzielte Einkommen bis zu diesem Betrag [...] nicht entziehen.“<sup>88</sup>

Freizustellen sind damit zunächst die Aufwendungen für die eigene Existenzsicherung.<sup>89</sup> Verwirklicht wird

73 Siehe Ausführungen unter B.II.

74 Vgl. dazu Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 8 Rn. 41.

75 Vgl. dazu Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 8 Rn. 41. Die Begrenzung auf die Einkommensteuer impliziert nicht, dass die dargestellten Subprinzipien nicht auch bei anderen Steuerarten gelten; vgl. bspw. zur Anwendbarkeit des objektiven Nettoprinzips im Bereich der Körperschaftsteuer: BVerfGE 127, 224, 248 m.w.N.

76 Vgl. die Überschrift des § 2 EStG.

77 Vgl. bspw. Schneider, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 87, 88 und mit umfassenden Angaben zu weiteren Nachweisen Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 8 Rn. 54.

78 Vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 8 Rn. 54: „Das objektive Nettoprinzip gebietet die uneingeschränkte Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen“.

79 Siehe dazu BVerfGE 122, 210, 234; 126, 268, 280.

80 Siehe dazu ebenfalls BVerfGE 122, 210, 234; 126, 268, 280.

81 H.M. im Schrifttum, vgl. bspw. Englisch, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 92 (92 f. mit weiteren Nachweisen).

82 Vgl. dazu 57. DJT, Sitzungsbericht N, 1988, 214; zur Zweistufigkeit vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 8 Rn. 71.

83 Vgl. dazu Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 8 Rn. 71.

84 Insoweit auch von subjektiver Leistungsfähigkeit sprechend Tipke/Lang-Hey, § 8 Rn. 70.

85 Siehe dazu BVerfGE 122, 210, 234; 126, 268, 280.

86 BVerfGE 107, 27, 48 (Hervorhebung nur hier).

87 BVerfGE 82, 60, 85.

88 BVerfGE 82, 60, 85.

89 Vgl. dazu Tipke, StuW 1971, 2, 16 („Aufwendungen für die physische Existenz“); P. Kirchhof, StuW 1985, 319, 328; 57. DJT, Sitzungsbericht N, 1988, 214.

das subjektive Nettoprinzip beim Steuerpflichtigen durch den Grundfreibetrag (§ 32a EStG). Durch diesen wird das Existenzminimum freigestellt. Zudem muss „bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben“<sup>90</sup>. Für diese Aussage zieht das Bundesverfassungsgericht ergänzend Art. 6 I GG heran.<sup>91</sup> Zur Berücksichtigung der Familienmitglieder wird Eheleuten die Möglichkeit der Zusammenveranlagung geboten (§ 26b EStG) und ein Familienleistungsausgleich (§ 31 EStG) zur Berücksichtigung von Kindern durchgeführt.

## E. Rechtfertigung von Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips

### I. Rechtfertigungsbedürftigkeit

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird nicht in allen Steuergesetzen stringent verfolgt, sondern an vielen Stellen durchbrochen. Jede Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip bewirkt eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 I GG.

Dabei unterscheiden sich die Anforderungen an die Rechtfertigung nach der Normgruppe, der die konkrete Vorschrift angehört. Unterschieden werden Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen und Vereinfachungszwecknormen.<sup>92</sup> Fiskalzwecknormen „dienen dazu, den notwendigen Finanzbedarf der öffentlichen Haushalte zu decken (Primärfunktion).“<sup>93</sup> Sie „orientieren sich überwiegend am Leistungsfähigkeitsprinzip“<sup>94</sup>. Sozialzwecknormen sind „nicht oder nicht überwiegend fiskalisch motiviert“<sup>95</sup>. Sie verfolgen politische Zwecke<sup>96</sup>, indem sie sozial erwünschtes Verhalten steuerlich entlasten und sozial unerwünschtes Verhalten steuerlich sonderbelasten.<sup>97</sup> Die durch sie bewirkten Abweichungen von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedürfen der Rechtfertigung.<sup>98</sup> Die Sozialzwecknorm selbst ist nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern an dem durch sie verfolgten Zweck zu messen. Vereinfachungszwecknormen sind insbesondere Typisierungen oder Pauschalierungen, die das Ziel verfolgen, die Steuerrechtsanwendung zu vereinfachen.<sup>99</sup> Da von ihnen nur der Fall leistungsfähigkeitsgerecht erfasst wird, der genau der Typisierung bzw. Pauschalierung entspricht, liegt regelmäßig auch hier eine rechtfertigungsbedürftige Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip vor.

### II. Rechtfertigungsmaßstab

Im Rahmen der Rechtfertigung stellt sich zunächst die Frage nach dem Rechtfertigungsmaßstab. Zu unterscheiden ist zwischen der bloßen Willkürkontrolle, für die das Vorliegen eines sachlichen Grundes für die Ungleichbehandlung ausreicht, und der strengeren Verhältnismäßigkeitsprüfung („neue Formel“)<sup>100</sup>. Die Frage nach dem richtigen Prüfungsmaßstab ist nicht abschließend geklärt. Das Bundesverfassungsgericht

hält sich jedoch im Wesentlichen an ein dreistufiges Konzept. Danach verfügt der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Festlegung des Steuertarifs über einen „großen Gestaltungsspielraum“<sup>101</sup>. Soweit in diesem Bereich eine Ungleichbehandlung erfolgt, findet lediglich eine Willkürkontrolle statt.<sup>102</sup> Bei der näheren Ausgestaltung einzelner Steuern wendet das Bundesverfassungsgericht aber die strengere Verhältnismäßigkeitsprüfung an, indem es einen „besonderen“ sachlichen Grund fordert, der „hinreichend“ ist, um die Abweichung zu rechtfertigen.<sup>103</sup> Auf einer dritten Stufe rudert das Bundesverfassungsgericht wieder zurück und führt in den Fällen „komplexer dogmatischer Streitfragen“<sup>104</sup> dann wieder nur noch eine Willkürkontrolle durch.<sup>105</sup> Dieser Rückzug auf eine Willkürkontrolle ist jedoch abzulehnen und stattdessen auch in derartigen Fällen eine Verhältnismäßigkeitsprüfung durchzuführen.<sup>106</sup>

### III. Rechtfertigungsgründe

Unabhängig davon, ob die Willkürkontrolle oder die Verhältnismäßigkeitsprüfung Anwendung findet, bedarf es eines Rechtfertigungsgrundes. Über die Zeit hat das Bundesverfassungsgericht eine ausdifferenzierte Rechtsprechung zu den Rechtfertigungsgründen im Steuerrecht und die näheren Anforderungen an die Rechtfertigung entwickelt.<sup>107</sup> Folgende Rechtfertigungsgründe für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sind anerkannt: Lenkungs Zwecke, Vereinfachungszwecke und Missbrauchsvermeidung.<sup>108</sup> Auch eine Kompensation von

90 BVerfGE 82, 60, 85.

91 BVerfGE 82, 60, 85.

92 Zur Relevanz der richtigen Einordnung vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 25.

93 Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 20.

94 Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 20.

95 Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 21.

96 Wie bspw. sozialpolitische, wirtschaftspolitische, kulturpolitische, gesundheitspolitische, berufspolitische etc. Vgl. Aufzählung in Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 21.

97 Vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 21.

98 Vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 21.

99 Vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 23.

100 Vgl. Maunz/Dürig-Herzog, GG, Art. 3 Anhang, Rn. 6 ff. [73. EL, 2014].

101 Vgl. dazu bspw. BVerfGE 93, 121, 136; 107, 27, 47; 117, 1, 30.

102 Vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 125.

103 Vgl. BVerfGE 107, 27, 48; 122, 210, 234 m.w.N.

104 BVerfGE 123, 111, 123.

105 Vgl. dazu Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 125.

106 Zur weiteren Begründung vgl. diesbezüglich Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 125.

107 Siehe zur Rechtfertigung von Sozialzwecknormen mit dem Gemeinwohlprinzip, dem Bedürfnisprinzip und dem Verdienstprinzip: Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 131-136 m.w.N.; zur Rechtfertigung von Vereinfachungszwecknormen (Typisierungen etc.) vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 145-150 m.w.N.

108 BVerfGE 13, 331, 344 f.; 99, 88, 97; 117, 1, 31; 122, 210, 231 m.w.N.

Vor- und Nachteilen kann zur Rechtfertigung herangezogen werden.<sup>109</sup> Nicht anerkannt ist dagegen der reine Zweck der staatlichen Einnahmeerhöhung.<sup>110</sup>

## E. Fazit

Prinzipien spielen im Steuerrecht eine große Rolle. Es sind keine inhaltsleeren Worthülsen, sondern zum Teil Prinzipien mit verfassungsrechtlicher Verbindlichkeit. Insbesondere dem Leistungsfähigkeitsprinzip, durch welches Art. 3 I GG im Steuerrecht „verwirklicht“ wird, kommt maßgebliche Bedeutung zu. Prinzipientreue durch den Gesetzgeber sorgt nicht nur für Rechtssicherheit, sondern vermeidet auch verfassungs-

rechtliche Probleme. Dennoch verletzt der Gesetzgeber immer wieder das Leistungsfähigkeitsprinzip.<sup>111</sup> Es wäre wünschenswert, dass die steuerrechtlichen Prinzipien bereits bei der Gesetzgebung im stärkeren Maß befolgt würden, da nur auf diesem Weg eine gerechte Steuerrechtsordnung verwirklicht werden kann.

109 Vgl. Tipke/Lang-Hey, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 129 m.w.N.

110 St. Rspr., siehe bereits BVerfGE 6, 55, 80; ferner BVerfGE 19, 76, 84 f.; 82, 60, 89; 105, 17, 45; 116, 164, 182.

111 Vgl. bspw. BVerfGE 112, 268 (Kinderbetreuungskosten alleinerziehender Elternteile); BVerfGE 122, 210 (Pendlerpauschale); BVerfGE 126, 268 (häusl. Arbeitszimmer).

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen\*

# Einführung in das Unternehmenssteuerrecht

## A. Grundlagen der Unternehmensbesteuerung

### I. Traditionell rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung

Das deutsche Steuerrecht kennzeichnet ein Nebeneinander verschiedener Steuerarten, die im Katalog der finanzverfassungsrechtlichen Steuerhoheiten der Art. 105-108 GG vorausgesetzt und im Bundesstaat auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt sind. Eine eigenständige „Unternehmenssteuer“ kennt es ebenso wenig, wie ein spezielles Unternehmenssteuergesetz. Die laufende Unternehmensbesteuerung<sup>1</sup> ist in Deutschland traditionell rechtsformabhängig ausgestaltet. Waren noch im preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 juristische Personen neben „physischen Personen“ im Katalog der Einkommensteuersubjekte vereint einer progressiven Besteuerung unterworfen, ist seit den reichseinheitlichen Gesetzen des Jahres 1920 die Besteuerung gesetzestechisch getrennt für natürliche Personen im Einkommensteuergesetz (EStG) und für Körperschaften im Körperschaftsteuergesetz (KStG) geregelt.<sup>2</sup> Seitdem herrscht der Dualismus zwischen der progressiven Einkommensteuer (§ 32a EStG) für natürliche Personen und der proportionalen Körperschaftsteuer insbesondere für Kapitalgesellschaften (§ 1 I Nr. 1 KStG) mit einem aktuellen Steuersatz von 15 v.H. (§ 23 I KStG). Die Rechtsform eines Unternehmens und nicht die wirtschaftliche Struktur oder Potenz des Unternehmens legt das Besteuerungsregime fest. So unterliegt auch eine personalistisch ausgerichtete Kapitalgesellschaft (Ein-Personen-GmbH) unabhängig von Größe und Gewinn der Körperschaftsteuer, während selbst kapitalistisch ausgerichtete Personengesellschaften (Publikums-GmbH & Co KG) kein Körperschaft-

steuersubjekt sind.<sup>3</sup> Rechtsträgerübergreifend erfasst die den Gemeinden zustehende Gewerbesteuer (Art. 106 VI 1 GG) als Real- oder Objektsteuer (vgl. § 3 II Abgabenordnung, AO) neben der Einkommen- oder Körperschaftsteuer als Gemeinschaftsteuer (Art. 106 III GG) den Gewerbebetrieb aller Gewerbebetriebe (dazu D.). Gemeinsam heißen die drei genannten Steuern für Unternehmen Ertragsteuern.

### II. Fehlende rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung und Rechtsformwahl

Der Dualismus von Einkommen- oder Körperschaftsteuer bei der Unternehmensbesteuerung ist und bleibt eine Herausforderung für das ökonomische Postulat der Rechtsformneutralität, wonach das Steuerrecht die Entscheidung zwischen verschiedenen Rechtsformen nicht verzerren sollte.<sup>4</sup> Die Forderung nach einer rechtsformneutralen Besteuerung ist schon so alt wie der Dualismus der Unternehmensbesteuerung selbst.<sup>5</sup> Denn seit dem 33. Deutschen Juristentag im Jahre 1924 wird gefordert, „dass die Gewerbetreibenden nicht ge-

\* Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen war Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf und ist Richter am Finanzgericht Düsseldorf im zweiten Hauptamt.

1 Dieser Einführungsbeitrag konzentriert sich auf die laufende Besteuerung von Unternehmen. Zur Besteuerung der Unternehmensnachfolge mit Erbschaft- und Schenkungsteuer Crezelius, Unternehmensrecht, 2. Aufl., 2009.

2 Näher zur historischen Entwicklung der Besteuerung von Unternehmen Seer, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, 2005, S. 24 ff.; Hüttemann, StuW 2014, 58.

3 Selbst kapitalistische Publikumspersonengesellschaften, wie die GmbH & Co KG als Kapitalsammelgesellschaft, unterfallen nicht im Wege (analoger) Anwendung § 1 KStG (BFH BStBl II 1984, 751, 758 f.).

4 Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl., 2015, S. 263 ff.

5 Ebenso Hey, JZ 2006, 852, 856.