

Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip

Johanna Hey*

Abstract

Dem Individualsteuerprinzip – auch Subjektsteuerprinzip – wird als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips traditionell große Bedeutung bei der Beurteilung der Einkommensteuer der natürlichen Person beigemessen. Im Rahmen von Personensteuern ist es Maßstab der Bestimmung des Steuersubjekts sowie der Zurechnung von Einkunftsquellen und Einkünften. Unklar ist seine Rolle in der Unternehmensbesteuerung. Werden statt natürlicher Personen Unternehmen oder Unternehmensträger besteuert, stellt sich zum einen die Frage nach der Besteuerungseinheit, der die Einkünfte individuell zuzurechnen sind. Dabei scheint der Gesetzgeber, weil er in der Unternehmensbesteuerung verstärkt Überwälzungsvorgänge in die Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes auch der direkten Steuern einbezieht, die Subjektbindung der Steuerlast zugunsten einer Einmalbelastung von Gewinnen zurückdrängen zu wollen. In einer separaten Unternehmensbesteuerung muss zudem das Verhältnis der Steuersubjekte zueinander geregelt werden mit der sich anschließenden Frage, ob für die Tatbestandsverwirklichung beliebig zwischen den Besteuerungsebenen gewechselt werden kann.

1. Einführung	2
1.1. Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip – ein Paradoxon?	2
1.2. Prinzipienbindung und Unternehmenssteuerrecht	2
2. Das Prinzip der Individualbesteuerung als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit Verfassungsrang	4
2.1. BVerfG: Individualbesteuerung als Gebot der Folgerichtigkeit einer progressiven Einkommensteuer	4
2.2. Gebot sachgerechter Austeilung der Steuerlast	5
2.3. Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und Überwälzung	6
3. Prinzip der Individualbesteuerung als Zurechnungsmaßstab	7
3.1. Zurechnung auf Ertrags- und Aufwandseite	7
3.2. Tätigkeits- oder ergebnisbezogene Zurechnung?	8
3.3. Prinzip der individuellen Tatbestandsverwirklichung	9
3.4. Individuelle Zuordnung stiller Reserven	11
4. Bedeutung des Individualsteuerprinzips für die Besteuerung von Unternehmen	13
4.1. Problemfelder	13
4.2. Zulässigkeit eigenständiger Unternehmenssteuern	13
4.3. Unternehmerische Zurechnungseinheiten	15
4.3.1. Kein geschlossenes System der Besteuerung von Unternehmen	15
4.3.2. Unternehmerbesteuerung in der Einkommensteuer	15
4.3.3. Körperschaftsteuer als Unternehmensträgersteuer	16

* Prof. Dr.; Direktorin des Instituts für Steuerrecht, Universität zu Köln.

4.3.4. Gewerbesteuer als Unternehmenssteuer	19
4.3.4.1. Ermittlung der Leistungsfähigkeit des <i>einzelnen</i> Gewerbebetriebs	19
4.3.4.2. Unklares Verhältnis zwischen Unternehmen, Unternehmensträger und Unternehmer	20
4.4. Beginn und Ende der Zurechnungseinheit, insb. Bedeutung für die interperiodische Verlustverrechnung	22
5. Zusammenfassung	25

1. Einführung

1.1. Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip – ein Paradoxon?

Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip – das klingt zunächst wie ein Paradoxon. Das Unternehmen ist kein Individuum, sondern eine Sachgesamtheit. In der Tat ist das Individualsteuerprinzip außerhalb der Ehegattenbesteuerung¹ bisher selten Gegenstand eigenständiger Untersuchungen gewesen.² Seine Bedeutung für die Ausgestaltung und Auslegung des Unternehmenssteuerrechts ist nur in Ansätzen geklärt. Die mit dem Individualsteuerprinzip verbundenen einfachgesetzlichen Fragen sind indes vielfältig: Sie gehen von der Festlegung der Besteuerungseinheit³ – Individuum, Unternehmen, Unternehmensträger oder Unternehmensgruppe – über Fragen der Einkünftezurechnung, der Tatbestandsverwirklichung durch Zurechnung von Drittverhalten,⁴ der steuerlichen Folgen einer Übertragung stiller Reserven auf andere Rechtsträger⁵ bis hin zur Vererbbarkeit einkommensteuerrechtlicher Verlustvorträge.⁶

1.2. Prinzipienbindung und Unternehmenssteuerrecht

Macht es überhaupt Sinn, sich diesem Strauß von Themen vom Prinzipiellen her zu nähern?

Generell scheint die Prinzipienbindung in der Unternehmensbesteuerung schwächer ausgeprägt als bei der Besteuerung natürlicher Personen. Diesen Eindruck vermittelt jedenfalls die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Während sich das subjektive Nettoprinzip und das menschenwürdebasierte Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums – beide sind für die Unternehmensbesteuerung weitgehend bedeutungslos – als geradezu unüberwindbar erweisen,⁷ zeigt bereits das objektive Nettoprinzip auf der Rechtfertigungsebene Schwächen, obwohl es nach richtiger Auffassung unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG und den Frei-

¹ Dazu s. schon früh BVerfGE 6, 55 (67). Auch in der wissenschaftlichen Diskussion lag hier in der Vergangenheit das Hauptaugenmerk, vgl. etwa BECKER, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 21 ff.

² Siehe aber REIß, Stuw 2000, 399 ff.; ansatzweise auch HEY, in: GS Trzaskalik, 219 ff.

³ Siehe unten 4.3.

⁴ Siehe unten 3.3.

⁵ Siehe unten 3.4.

⁶ Siehe unten 4.4.

⁷ St. Rspr. seit BVerfGE 82, 60; 87, 153 (169).

heitsrechten abgeleitet werden kann.⁸ Noch weniger Bindungswirkung entfalten bilanzsteuerrechtliche Prinzipien, wie uns die jüngste Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu Jubiläumsrückstellungen lehrt.⁹ Dies liegt vor allem daran, dass der Zweite Senat „die Entwicklung überzeugender dogmatischer Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsgestaltung“ dem Gesetzgeber und der Fachgerichtsbarkeit überlässt.¹⁰ Zur Lösung „dogmatisch komplexer Streitfragen“, wie sie freilich im Unternehmenssteuerrecht häufig auftreten, erklärt sich das Gericht für nicht zuständig. Die Umsetzung des steuerlichen Vorsichtsprinzips sei nicht auf Folgerichtigkeit, sondern lediglich auf Willkürfreiheit hin zu überprüfen.¹¹ Unklar ist ferner, welche Bedeutung das Zivilrecht für die Rechtfertigung steuerrechtlicher Ungleichbehandlungen hat. So lassen die Entscheidungen zu § 32c EStG a.F. einerseits, zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG andererseits, den Eindruck entstehen, dass der Gesetzgeber zivilrechtliche Strukturen mal als Anknüpfungspunkt gerechtfertigter Besteuerungsdifferenzen heranziehen,¹² ein andermal Belastungen mit ihrer Überwindung rechtfertigen kann.¹³ Trennungs- und Transparenzprinzip scheinen in beide Richtungen nahezu beliebig aufweichbar und geben der Unternehmenssteuergesetzgebung damit wenig Struktur. Dies mag zum Teil daran liegen, dass der Stellenwert der unternehmenssteuerrechtlichen Prinzipien auch in der Wissenschaft häufig nicht unumstritten ist.¹⁴ Die Rechtsprechungspraxis lässt allerdings auch den Schluss zu, dass je nach steuerrechtlicher Submaterie mit zweierlei Maß gemessen wird.¹⁵

Auch in der Politik ist die Argumentation mit dem Prinzip derzeit nicht besonders hoch angesehen.¹⁶ Prinzipientreue gilt dem Gesetzgeber zunehmend als unmodern, Zeichen mangelnder Wendigkeit, Hemmschuh bei der Verfolgung berechtigter staatlicher Einnahmeinteressen.

In der Tat hat das Prinzipielle einen unangenehmen Beigeschmack, wenn vom „Prinzipienreiter“ die Rede ist, der das Prinzip nur um des Prinzips willen befolgt. Insofern ist es durchaus richtig, Prinzipien immer wieder zu hinterfragen, ihren Stellenwert genau zu bestimmen. In diesem Sinne soll es, da keineswegs klar ist, welche Rolle dem Individualsteuerprinzip in Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung zukommt, im Folgenden weniger darum gehen, Verletzungen dieses Prinzips unmittelbar als verfassungswidrig zu brandmarken, sondern um eine Klärung von Inhalt und Rang des Individualsteuerprinzips und den hieraus abzuleitenden Schlussfolgerungen für die Ausgestaltung des Unternehmenssteuerrechts.

⁸ Vgl. mit zahlreichen Nachweisen ENGLISH, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 92 ff.

⁹ BVerfG, BFH/NV 2009, 1382 ff.

¹⁰ BVerfG, BFH/NV 2009, 1382 (1385).

¹¹ Krit. SCHLOTTER, BB 2009, 1411 f.; HEY, DStR 2009, 2561 (2563 ff.).

¹² BVerfGE 116, 164 (199).

¹³ BVerfGE 120, 1 (46).

¹⁴ Siehe insbesondere den Streit um die Berechtigung eines steuerlichen Vorsichtsprinzips und seine Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip, Nachweise bei HEY, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 17 Rn. 78.

¹⁵ Dazu ausführlich HEY, DStR 2009, 2561 ff.

¹⁶ Für das BMF viel zitiert NAWRATH, DStR 2009, 2 (3); ders., JbFSt. 2008/09, 11 (19).

2. Das Prinzip der Individualbesteuerung als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit Verfassungsrang

2.1. BVerfG: Individualbesteuerung als Gebot der Folgerichtigkeit einer progressiven Einkommensteuer

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Grundsatz der Individualbesteuerung bereits im 6. Band der amtlichen Entscheidungssammlung eine tragende Rolle im System der modernen Einkommensteuer zugewiesen.¹⁷ Der progressive Einkommensteuertarif sei auf die Erfassung der Leistungsfähigkeit des Einzelnen angelegt. In einem derartigen System sei eine Haushaltsbesteuerung von Ehegatten ein Fremdkörper. Tatbestandstechnisch ging es um die zutreffende Festlegung der Besteuerungseinheit.

Über die Ehegattenbesteuerung hinaus lässt sich verallgemeinern, dass für Zwecke der Anwendung eines progressiven Steuertarifs die Zusammenfassung mehrerer Individuen zu einem Steuersubjekt ausgeschlossen ist.¹⁸ Dies erlaubt den Umkehrschluss, dass Steuern auf den wirtschaftlichen Erfolg von Personenmehrheiten und verselbständigten Vermögensmassen wie juristischen Personen, soweit die Gewinne den am Unternehmen Beteiligten nicht unmittelbar zugerechnet werden, grundsätzlich nur proportional ausgestaltet sein können.¹⁹ Aus praktischer Sicht spricht gegen eine progressive Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung, dass sich nach Unternehmensgröße gestaffelte Tarife durch Aufspaltung leicht ausnutzen lassen.²⁰

Allerdings erschöpft sich die Bedeutung des Prinzips der Individualbesteuerung nicht in den Tarifwirkungen.²¹ Die enge Perspektive möglicher Progressionswirkungen intersubjektiver Einkommenszuordnung hat das Bundesverfassungsgericht schon früh zugunsten eines allgemeinen Zurechnungsmoments²² erweitert. Im Beschluss zum Abzugsverbot von Aufsichtsratsvergütungen von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage hat es ausgeführt, dass nicht nur die progressive Einkommen- sondern auch die proportionale Körperschaftsteuer „in ihrer Grund-

¹⁷ Ebenso KIRCHHOF, in: KIRCHHOF, EStG, § 2 Rn. 82; LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 22; KÖNEMANN, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 33 ff.

¹⁸ BVerfGE 6, 55 (67).

¹⁹ Allerdings finden sich im Ausland zum Teil gestaffelte Körperschaftsteuersätze, vgl. den ermäßigten Körperschaftsteuersatz für Kapitalgesellschaften mit Gewinn bis 300 000 £ in Großbritannien, s. ALBERTS, Großbritannien, in: MENNEL/FÖRSTER, Steuern in Europa, Amerika und Asien. Auch die FDP schlägt einen rechtsformunabhängig anzuwendenden gestaffelten Unternehmenssteuersatz von 10 und 25 % vor, Deutschlandprogramm zum Bundestagswahlkampf 2009, 7.

²⁰ So sind der betriebsbezogen anzuwendende Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG ebenso wie der frühere Staffeltarif (vgl. GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 11 Rn. 3a, 4) mehrfach nutzbar.

²¹ STRNAD, Zur Vererbung des Verlustabzugs, 41 f., möchte aufgrund der Mehrdeutigkeit auf den Begriff der Individualbesteuerung vollständig verzichten.

²² BFH, BStBl. II 1999, 782 (785); BStBl. II 1996, 375 (376).

struktur auf den von einem *bestimmten Steuersubjekt* bezogenen Gewinn ausgerichtet“ ist.²³ Hier ging es um den Aspekt der individuellen Zuordnung von Einkünften und Bemessungsgrundlagen.

Allerdings geht das Bundesverfassungsgericht hier – wie in der Entscheidung zur Haushaltsbesteuerung, die den Beginn der Folgerichtigkeitsrechtsprechung markiert – über den *status quo* geltender Gesetze nicht hinaus. Es beschränkt sich auf die Aussage, dass der Gesetzgeber, soweit er eine Steuer auf dem Gedanken der Individualbesteuerung aufbaue, dieses Prinzip folgerichtig umsetzen müsse. Mit der Frage, ob der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlichen Gründen *gezwungen* ist, die Besteuerung von Einkommen am Individualsteuerprinzip auszurichten, hat sich das Gericht dagegen bisher nicht auseinandergesetzt.²⁴ Lediglich gelegentlich ist im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG von der Besteuerung nach der „*individuellen*“ Leistungsfähigkeit die Rede.²⁵

2.2. Gebot sachgerechter Austeilung der Steuerlast

Die Ausrichtung von Steuern am Individualsteuerprinzip ist indes keine der Gestaltungsmacht des Gesetzgebers überantwortete Entscheidung, sondern untrennbar mit diesem verbundener Bestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips.²⁶ Steuergerechtigkeit ist Verteilungsgerechtigkeit.²⁷ Der Gesetzgeber muss nicht nur festlegen, *was* er besteuert, sondern auch, *wen* er besteuert. Nur auf diese Weise lässt sich der Steuereingriff an Individualgrundrechten messen.²⁸ Damit folgt als verfassungskräftiges Subprinzip²⁹ aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein Individualsteuerprinzip des

²³ BVerfGE 34, 103 (117).

²⁴ Das Gericht lässt ausdrücklich offen („es könnte verfassungsrechtlich unbedenklich sein“), ob statt des Einkommens einer einzelnen Person die Summe der Einkünfte mehrerer, in Haushaltsgemeinschaft lebender Personen der Besteuerung zugrunde gelegt werden könnte. Dies setze allerdings einen Proportionaltarif voraus, vgl. BVerfGE 6, 55 (67).

²⁵ Dieser das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierende Zusatz findet sich z. B. in BVerfGE 34, 103 (115); 47, 1 (29); 105, 17 (36).

²⁶ Vgl. z. B. MÜLLER-FRANKEN, *StuW* 2004, 109 (117); RÖDDER, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, *UmwStG, Einführung* Rn. 1; GLEUMES, *Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht*, 97 ff.; REINHARDT, *Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft*, 61; RÖDERBURG, *Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuerrecht*, 160 ff. Nach LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 625, liegt der „Wesenskern der Individualbesteuerung ... in dem Postulat, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Einkommensteuerschuld ... dem Ziel zu dienen haben, eine auf die einzelne natürliche Person bezogene steuerliche Leistungsfähigkeit zu substantiieren. Die Konzeption der Individualbesteuerung besagt, dass die Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit (Steuerbemessungsgrundlage) und die Steuerlast (durch den Steuertarif) für die einzelne natürliche Person als Trägerin steuerlicher Leistungsfähigkeit bestimmt sein müssen.“ KIRCHHOF stützt den Grundsatz der Individualbesteuerung ferner auf Art. 14 GG, vgl. KIRCHHOF, *StuW* 1985, 319 (327); ders., *Gutachten F zum Deutschen Juristentag 1988*, 68 f.

²⁷ TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 261.

²⁸ In diese Richtung KIRCHHOF in: KIRCHHOF, *EStG, Einleitung* Rn. 9.

²⁹ LANG, in: TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, § 4 Rn. 14; WEBER-GRELLET, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, 178.

Inhalts, dass sich der gesetzliche Steuereingriff gegen die Person richten muss, die die abzuschöpfende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erwirtschaftet hat bzw. über diese verfügt. Ob es auf die Handlung oder den Erfolg ankommt, wird im Folgenden noch zu klären sein.³⁰

Soweit Einigkeit darüber besteht, dass eine Steuer ihren Belastungsgrund in der Erfassung finanzieller Leistungsfähigkeit hat, muss sie folglich am Prinzip der Individualbesteuerung ausgerichtet sein. Dies gilt nicht nur für die Besteuerung von Einkommen, sondern auch für die Erfassung von Konsumleistungsfähigkeit. Am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Steuern haben nicht die Aufgabe, abstrakt einen bestimmten Teil des Bruttoinlandsprodukts, des Volkseinkommens oder des Konsumpotentials abzuschöpfen,³¹ sondern konkret und individuell einzelne Steuerpflichtige entsprechend ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung staatlicher Ausgaben heranzuziehen.

Freilich kann es, etwa bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern, zu einer Konkurrenz zu anderen, ebenfalls im Leistungsfähigkeitsprinzip verankerten Subprinzipien wie dem Realisationsprinzip, Verhältnismäßigkeitsprinzip³² oder Totalitätsprinzip³³ kommen. In diesem Fall ist der Gesetzgeber berechtigt und verpflichtet, einen schonenden Ausgleich zwischen den konkurrierenden Grundsätzen herbeizuführen.

2.3. Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und Überwälzung

Dabei ist für die Beurteilung, ob eine Steuer dem Grundsatz individueller Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit Rechnung trägt, nicht die formal-tatbestandstechnische Festlegung des Steuerschuldners maßgeblich, sondern gerechtfertigt werden muss die Belastung gegenüber demjenigen, der sie tatsächlich trägt. Es kommt auf die tatsächlichen Belastungswirkungen an.³⁴ Intendierte und vorhersehbare Überwälzungen muss der Gesetzgeber in seine Rechtfertigungserwägungen einbeziehen.³⁵

Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob und unter welchen Bedingungen sich der Gesetzgeber des Instruments der Überwälzung bedienen darf, ohne gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung zu verstoßen. Das Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gebietet grundsätzlich, dass die Steuerlast *kraft Gesetzes*

³⁰ S. unten 3.2.

³¹ MUSGRAVE/MUSGRAVE/KULLMER, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Bd., 175; FUISTING, Die Grundzüge der Steuerlehre, 192.

³² MÜLLER-FRANKEN, StuW 2004, 109 (118); SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, 37 ff.; TIPKE, DStJG Bd. 4 (1981), 1 (2 f.).

³³ MÜLLER-FRANKEN, StuW 2004, 109 (117); GLEUMES, Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht, 111 ff.

³⁴ ENGLISCH, Dividendenbesteuerung, 110 ff.

³⁵ TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 584. Folglich werden die Belastungswirkungen der Umsatzsteuer und anderer indirekter Steuern aus der Sicht des Verbrauchers gewürdigt, vgl. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 979 ff.; REIß, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 14 Rn. 1; s. ferner für die auf die Mieter überwälzte Grundsteuer TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 963.

dem Individuum auferlegt wird, dessen Leistungsfähigkeit erfasst werden soll. Die Belastung eines bestimmten Steuerpflichtigen lässt sich grundsätzlich nur dann gewährleisten, wenn dieser zum Steuerschuldner gemacht wird.³⁶

Indirekte Steuern sind unter diesem Gesichtspunkt immer *second best*.³⁷ Sie wirken naturgemäß weniger exakt. Aus Vereinfachungsgründen ist es indes nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber die Überwälzung wie bei der Umsatzsteuer in den Steuertatbestand einbaut. Zwar wird die *individuelle* Konsumleistungsfähigkeit des einzelnen Verbrauchers als vom Gesetzgeber intendierten Steuerträger erst über die Überwälzung durch den Unternehmer als Steuerschuldner erfasst. Bei typisierender Betrachtung kann aber auch hier davon ausgegangen werden, dass der Inhaber der Leistungsfähigkeit und der Träger der Steuer identisch sind.

Den direkten Steuern liegt dagegen die Identität von Steuerschuldner und Steuerträger zugrunde.³⁸ Deshalb ist derjenige zum Steuerschuldner zu bestimmen, den die Belastung treffen soll, weil er über die entsprechende Leistungsfähigkeit verfügt. Die Belastung eines nicht leistungsfähigen Steuerpflichtigen kann grundsätzlich nicht allein mit dem Verzicht gegenüber einem anderen leistungsfähigen Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden.³⁹

3. Prinzip der Individualbesteuerung als Zurechnungsmaßstab

3.1. Zurechnung auf Ertrags- und Aufwandseite

Aus dem Individualsteuerprinzip folgt die Notwendigkeit der Zurechnung steuerrelevanter Tatbestände. Leistungsfähigkeit vermittelnde Einkünfte sind bei der Person zu erfassen, die sie erwirtschaftet hat. Zurechnungseinheit ist das einzelne Steuersubjekt.⁴⁰ Um die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen bestimmen zu können, sind Einkunftsquellen ebenso wie einzelne Einnahmen und Ausgaben bzw. Ertrags- und Aufwandstatbestände individuell zuzuordnen. Die Zurechnung von Einkünften setzt die Dispositionsbefugnis des Steuerpflichtigen über die Einkunftsquelle voraus.⁴¹ Wie Wirtschaftsgüter individuell zuzuordnen sind, bestimmt § 39 AO. Bei Bilanzierungskonkurrenz⁴² ist zu entscheiden, welchem Be-

³⁶ Eine Weitergabe der Steuerlast – wie etwa im Rahmen der regelmäßig über die Mieten offen überwälzten Grundsteuer – kann der Gesetzgeber freilich nicht verhindern.

³⁷ ENGLISCH, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 605.

³⁸ Vgl. auch ENGLISCH, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 559, der direkte von indirekten Steuern danach unterscheidet, ob die Überwälzung vom Gesetzgeber intendiert ist.

³⁹ Ausführlicher zur Zulässigkeit der Einbeziehung zivilrechtlicher Überwälzungsvorgänge bei der Ausgestaltung direkter Steuern s. HEY, in: GS Trzaskalik, 219 (225 f. u. 233 f. betr. § 8b KStG).

⁴⁰ BVerfGE 6, 55 (67); 9, 237 (242 ff.); 14, 34 (38 ff.); 18, 97 (103).

⁴¹ RUPPE, DStJG Bd. 1 (1979), 7 (18 f.).

⁴² BFH, BStBl. II 1996, 82 (84); BStBl. II 1996, 93 (96); SÖFFING, DB 2007, 1994: Auflösung dahingehend, dass demjenigen, der berechtigt ist, aus der Einkunftsquelle Einkünfte zu beziehen, auch die Einkünfte zugerechnet werden.

triebsvermögen ein Wirtschaftsgut zuzuordnen ist. Auf der Aufwandsseite folgt aus dem Individualsteuerprinzip das Kostentragsprinzip.⁴³ Tätigt ein Dritter Aufwendungen, kann der Steuerpflichtige sie nur dann bemessungsgrundlagenmindernd gelten machen, wenn er wirtschaftlich belastet ist, weil nur dann die Herkunft der Mittel keine Rolle spielt. Verlustverrechnung soll grundsätzlich nur möglich sein bei Personengleichheit zwischen dem Steuersubjekt, das den Verlust erlitten hat, und dem verlustverrechnendem Steuersubjekt.⁴⁴

3.2. Tätigkeits- oder ergebnisbezogene Zurechnung?

Damit ist allerdings noch nicht geklärt, ob das Individualsteuerprinzip tätigkeits- oder ergebnisbezogen wirkt. Soll derjenige zur Besteuerung herangezogen werden, der im Zeitpunkt des steuerlichen Zugriffs über die Leistungsfähigkeit verfügt, oder derjenige, der sie durch eigene Handlungen erwirtschaftet hat?

§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG stellt auf die Erzielung der Einkünfte ab. Nach der Markteinkommenstheorie ist derjenige zum Steuerschuldner zu bestimmen, der die Einkünfte als „*Herr der Leistungsbeziehung*“⁴⁵ am Markt erwirtschaftet hat.⁴⁶ Deutlich wird die *tätigkeitsbezogene*⁴⁷ Zuordnung an Tatbestandsmerkmalen wie der Unternehmerinitiative als Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerstellung.⁴⁸ Dies bedingt, dass die individuelle Zurechnung umso schwieriger wird, je weniger Aktivität die Erzielung von Einkünften erfordert, was sich insbesondere in den Zurechnungskonflikten bei den Vermögenseinkünften niederschlägt,⁴⁹ wobei auch der bloße Kapitaleinsatz als Einkünfterzielungshandlung ausreicht.

Besteuert werden jedoch nicht Tätigkeiten, sondern Ergebnisse von Tätigkeiten. Deshalb sind nur solche Handlungen zu steuerrechtlich relevanten Tatbeständen zu bestimmen, die mit Vermögenmehrungen einhergehen. Derjenige ist zur Besteuerung heranzuziehen, der über die so erwirtschaftete Vermögenmehrung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, wobei ein sich anschließender Leistungsfähig-

⁴³ BFH, BStBl. II 1999, 778 (780 ff.) u. BStBl. II 1999, 787; BStBl. II 2008, 608 (612); vgl. auch SCHNORR, *StuW* 2003, 222; SEITZ, *FR* 2006, 201.

⁴⁴ BFH, BStBl. III 1958, 97 (98); BStBl. III 1964, 306 (307); BStBl. II 1992, 432 (433); BStBl. II 2008, 608 (610 ff.); GLEUMES, *Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht*, 100 m. w. N.

⁴⁵ RUPPE, *DStJG* Bd. 1 (1979), 7 (19).

⁴⁶ LANG, in: TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, § 9 Rn. 152; KIRCHHOF, in: KIRCHHOF/SÖHN/MELLINGHOFF, *EStG*, § 2 Rn. B 210; PINKERNELL, *Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften*, 118.

⁴⁷ S. etwa KIRCHHOF, der zwischen Zustands- und Handlungstatbestand unterscheidet (KIRCHHOF, in: KIRCHHOF, *EStG*, § 2 Rn. 30 ff.).

⁴⁸ Vgl. allerdings die Kritik von SCHÖN, in: *FS Offerhaus*, 385 (386 ff.), an der Berechtigung dieses Tatbestandsmerkmals und seiner Ableitung aus der Markteinkommenstheorie.

⁴⁹ LANG, in: TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, § 9 Rn. 152; hierzu umfassend ROBERTZ, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinkünften. Auswirkungen zivilrechtlicher Sachverhaltsgestaltungen*.

keitstransfer dann irrelevant ist, wenn der handelnde Steuerpflichtige zunächst über das Ergebnis seiner Tätigkeit verfügen konnte.

3.3. Prinzip der individuellen Tatbestandsverwirklichung

Wenn §§ 3, 38 AO die Entstehung des Steueranspruchs an die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes knüpfen, dann ist darunter grundsätzlich die Verwirklichung des Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen *selbst* gemeint.⁵⁰ Die individuelle Zuordnung von Einkünften im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Erzielung von Einkünften setzt folglich grundsätzlich *eigene* Handlungen des Steuerpflichtigen voraus. Ohne *Zurechnungsgrund* können dem Steuerpflichtigen weder das erwerbswirtschaftliche Handeln eines anderen noch die hieraus folgenden Einkünfte zugerechnet werden.

Eine Ausnahme normiert § 24 Nr. 2, 2. Hs. EStG für die vom Bundesfinanzhof als „gespalten“ bezeichnete Tatbestandsverwirklichung⁵¹, um das Auseinanderfallen von individueller Tatbestandsverwirklichung und steuerbegründendem Zufluss zu überwinden.⁵² Als Rechtsnachfolger hat der Steuerpflichtige die ihm zufließenden Einkünfte zu versteuern, auch wenn nicht er, sondern der Rechtsvorgänger den Tatbestand im Übrigen verwirklicht hat. Dies ist insofern sachlich gerechtfertigt, als der Rechtsnachfolger über die zur Steuerzahlung erforderliche Leistungsfähigkeit verfügt.

Problematisch sind Ausnahmen vom Grundsatz individueller Tatbestandsverwirklichung⁵³ dagegen dann, wenn der Steuerpflichtige weder das zur Anknüpfung der Steuerpflicht genommene Verhalten beeinflussen kann, noch die Verfügungsmacht über die vom Dritten erzielten Einkünfte erlangt.

Überträgt beispielsweise ein Mitunternehmer gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers, kann er grundsätzlich nicht verhindern, dass der Erwerber innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG veräußert.⁵⁴ Sein alleiniger „Tatbeitrag“ liegt in der unentgeltlichen Überführung des Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen. Insofern

⁵⁰ CREZELIUS, FR 2002, 805 (809); WEBER-GRELLET, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 178.

⁵¹ BFH, BStBl. II 2008, 608 (614).

⁵² Mit konstitutivem Charakter, vgl. z. B. STRNAD, Zur Vererbung des Verlustabzugs, 62 f.

⁵³ Zum Teil wird das Problem der Relevanz von Drittverhalten nicht als Problem des Individualsteuerprinzips, sondern der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung behandelt, vgl. NIEHUS/WILKE, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG/KStG, § 6 EStG Anm. 1443a. Gesetzmäßigkeit und rechtsstaatliche Bestimmtheit sind indes nicht berührt, solange das Gesetz das Drittverhalten, an das die Verwirklichung des Steuertatbestandes geknüpft ist, hinreichend konkret bestimmt; ähnlich CREZELIUS, FR 2002, 805 (809).

⁵⁴ In diesem Fall scheidet auch die Bildung einer Ergänzungsbilanz in der Regel aus, durch die der übertragende Steuerpflichtige ein Überspringen stiller Reserven mit der Folge etwaiger Nachversteuerung verhindern kann, vgl. NIEHUS/WILKE, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG/KStG, § 6 EStG Anm. 1461b; WENDT, FR 2002, 53 (63).

besteht zumindest die Möglichkeit, der zivilrechtlichen Absicherung gegenüber dem Empfänger des Wirtschaftsguts. Noch weniger Einfluss kann die Körperschaft, deren Verlustvorträge gemäß § 8c KStG untergehen, auf die Verwirklichung des schädlichen Anteilserwerbs nehmen.⁵⁵

Zwar ist die Verwirklichung des Steuertatbestands nicht vom Wissen und Wollen des Steuerpflichtigen abhängig. Deshalb ist einerseits der Zufallsgewinn (sog. *windfall profits*), soweit er am Markt erzielt wird,⁵⁶ steuerbar, andererseits auch der ungewollte Aufwand, soweit er durch die Einkünfteerzielung veranlasst ist, steuerlich relevant.⁵⁷ Indes treten hier, auch wenn der Steuerpflichtige diese Vorgänge nicht beherrscht,⁵⁸ die wirtschaftlichen Folgen bei ihm ein, begründen bzw. mindern eigene Leistungsfähigkeit.

Im Unterschied hierzu muss der übertragende Steuerpflichtige im Fall der späteren Veräußerung/Entnahme des unentgeltlich übertragenen Wirtschaftsguts durch den Empfänger die im Zeitpunkt der Übertragung vorhandenen stillen Reserven gemäß § 6 Abs. 5 S. 4 EStG versteuern, obwohl er noch nicht einmal anteilig über den Veräußerungserlös verfügen kann. Er beherrscht also weder den Sachverhalt der Veräußerung/Entnahme, noch erhöht sich seine Leistungsfähigkeit. Die Zurechnung von Drittverhalten, auf das der Steuerpflichtige keinen Einfluss nehmen kann, ist umso problematischer, als es sich um einen Tatbestand der *Missbrauchsvermeidung* handelt.⁵⁹ Missbrauchsnormen richten sich nicht nur gegen eine bestimmte Rechtsfolge, sondern gegen ein missbräuchliches Verhalten. Der Missbrauchsvorwurf kann aber nur demjenigen gemacht werden, der den Sachverhalt zumindest mitbeherrscht. Steuerrechtliche Missbrauchsnormen setzen stets Tatbestandsbeherrschung voraus. Insofern sind nicht nur gegenüber den Sperrfristregeln des § 6 Abs. 5 EStG Bedenken angebracht, sondern auch gegenüber der in § 42 Abs. 2 S. 1 AO enthaltenen neuen Tatbestandsalternative des „gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil(s) bei einem Dritten“. Einerseits wird man die Korrektur nur bei dem Dritten vornehmen können, weil bei ihm der zu korrigierende Steuervorteil eingetreten ist.⁶⁰ Andererseits wird man dem Dritten, solange er nicht kollusiv mit dem Steuerpflichtigen zusammengewirkt und keinen Einfluss auf das Eintreten des Steuervorteils genommen hat, keinen Missbrauchsvorwurf machen können.⁶¹

⁵⁵ Dazu ausführlicher unten 4.3.3.

⁵⁶ KIRCHHOF, in: KIRCHHOF, EStG, § 2 Rn. 61.

⁵⁷ LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 235.

⁵⁸ Auf diesen Umstand weist insb. CREZELIUS, FR 2002, 805 (809 f.), hin.

⁵⁹ REIß, StbJb. 2001/2002, 281 (290 f.), der zugleich zu Recht scharf kritisiert, dass der Missbrauchsvermeidungsbedarf erst dadurch entsteht, dass der Gesetzgeber ein systemwidriges intersubjektives Überspringen stiller Reserven zulässt.

⁶⁰ Zurückhaltender FISCHER, in: HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO/FGO, § 42 AO Rn. 267; offen gelassen von DRÜEN, in: TIPKE/KRUSE, AO/FGO, Vor § 42 AO Rn. 36.

⁶¹ HEY, BB 2009, 1044 (1046).

3.4. Individuelle Zuordnung stiller Reserven

Fragen der Individualbesteuerung ergeben sich ferner bei der Erfassung stiller Reserven, wenn Entstehung und Realisierung personell auseinander fallen.⁶²

Einigkeit besteht darüber, dass stille Reserven, auch wenn es an einem entgeltlichen Realisationsakt fehlt, spätestens dann zu versteuern sind, wenn der steuerliche Zugriff andernfalls nicht mehr gewährleistet ist.⁶³ Dabei ist nicht entscheidend, ob der Steuerzugriff (durch den deutschen Fiskus, vgl. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG) überhaupt noch gewährleistet ist, sondern ob er *gerade bei dem Steuerpflichtigen*, bei dem die stillen Reserven entstanden sind, gewährleistet ist. Deshalb bedarf es der Abrechnung der stillen Reserven nicht nur im Fall der Entnahme zu Privatzwecken des Steuerpflichtigen (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG), sondern auch bei außerbetrieblich veranlasseter unentgeltlicher Übertragung auf Dritte.⁶⁴

Zwar fehlt es in diesen Fällen an einer Realisation am Markt mit entsprechendem Liquiditätszufluss. Indes stellt nach einem umfassenden Einkommensbegriff bereits der Wertzuwachs Einkommen dar.⁶⁵ Bereits der Wertzuwachs vermittelt – ungeachtet der mit der mangelnden Realisation verbundenen Bewertungsunsicherheit⁶⁶ – einen Leistungsfähigkeitszuwachs.⁶⁷ Um die Erfassung individueller Leistungsfähigkeit nicht zu gefährden, muss der im Rahmen der Reinvermögenszugangstheorie⁶⁸ bis zum Realisationszeitpunkt gewährte Besteuerungsaufschub seine Grenze finden, wenn die ursprüngliche Zuordnung der stillen Reserven nicht länger gewährleistet werden kann.

Jedoch ist die Frage, ob auch die unentgeltliche Überführung in das Vermögen eines anderen Steuerpflichtigen bei fortbestehender Steuerverstrickung einen (Ersatz-)Realisationstatbestand auslösen muss keineswegs umstritten, sondern entscheidet sich danach, ob man von einer Subjekt- oder Objektbindung⁶⁹ stiller Reserven ausgeht.

⁶² Siehe hierzu insbesondere die Dissertationen von SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, und REINHARDT, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft.

⁶³ Als sog. *ultima ratio*-Besteuerung vgl. i. E. HEY, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 17 Rn. 231 ff.

⁶⁴ REIB, StbJb. 2001/2002, 281 ff.

⁶⁵ Auf der Basis des *Schanz-Haig-Simons*-Konzepts, vgl. z. B. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 200; RUPPE, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG/KStG, Einf. ESt Anm. 20; SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, 34 ff., 44.

⁶⁶ PEZZER, DSJG Bd. 14 (1991), 3 (24); ebenso TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 692.

⁶⁷ Vgl. NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, 48 f.; TIPKE, DSJG Bd. 1 (1979), 1 (2 ff.); ders., Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 629; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 173.

⁶⁸ Im Unterschied zur Reinvermögenszuwachsstheorie, nach der auch unrealisierte Wertsteigerungen Einkommen bilden, vgl. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 200, wobei beide Begriffe häufig synonym verwendet werden.

⁶⁹ So etwa KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 820; ALBACH, StbJb. 1970/71, 287 (314 f.); SCHUHMANN, StBp. 1983, 269 (275).

Für die Einkommensteuer ist diese Frage aus meiner Sicht recht eindeutig zu beantworten. Mit dem Konzept einer Personensteuer ist die Vorstellung, stille Reserven hafteten allein dem einzelnen Wirtschaftsgut oder Betrieb an, so dass es nur auf dessen fortgesetzte Steuerverstrickung ankomme, nicht vereinbar. Dies folgt aus § 1 Abs. 1 EStG, wonach natürliche Personen mit ihrem Einkommen, und nicht Betriebe mit ihren Erträgen erfasst werden.⁷⁰ Es reicht nicht, dass stille Reserven überhaupt irgendwo besteuert werden, sondern sie müssen entsprechend ihres Anwachsens individuell zugeordnet werden. Die Steuerverstrickung hat folglich *sowohl* ein objektives *als auch* ein subjektives Element.⁷¹ Stille Reserven müssen daher bei einem Wechsel der Rechtsträgerschaft individuell *abgerechnet* bzw. – etwa durch Bildung von Ergänzungsbilanzen bei Überführung in eine Personengesellschaft⁷² – dem ursprünglichen Inhaber *zugerechnet* werden, und zwar auch dann, wenn das Wirtschaftsgut nach der Übertragung/Überführung bei dem neuen Inhaber steuerverstrickt bleibt.⁷³

Ob die Wirtschaftsgüter einzeln oder im Rahmen der Sachgesamtheit Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden, spielt auf dieser Stufe keine Rolle, sondern kann nur zur Rechtfertigung einer steuerlichen Verschonung herangezogen werden. Das zur Begründung der steuerlichen Verschonung der Überführung von Einzelwirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 5 EStG) und im Umwandlungssteuerrecht herangezogene „Prinzip der Buchwertverknüpfung“⁷⁴ beschreibt zunächst nur die *Technik* der Sicherstellung der fortgesetzten Steuerverstrickung, rechtfertigt aber für sich genommen nicht die Ausnahme von der individuellen Zuordnung der stillen Reserven. Sie bleibt als Ausnahme von der Subjektbindung stiller Reserven stets rechtfertigungsbedürftig,⁷⁵ wobei zur Rechtfertigung der mangelnde Liquiditätszufluss gepaart mit wirtschaftspolitischen Erwägungen einer Erleichterung von Unternehmensumstrukturierungen herangezogen werden können.⁷⁶ In diesem Zusammenhang von einem „Prinzip“ zu sprechen, ist nur insofern hilfreich, als auf diese Weise die Notwendigkeit einer regelgerechten Ausgestaltung der steuerlichen Verschonung verdeutlicht wird. Unter diesem Gesichtspunkt sollten die Unterschiede der

⁷⁰ TRZASKALIK, DStJG Bd. 4 (1981), 145 (159); STOLL, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 115 f., 120; LUCKEY, GStuW 1979, 129 (135).

⁷¹ RÖDDER, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, Einführung Rn. 1: „Subjektbindung stiller Reserven“; TRZASKALIK, DStJG Bd. 4 (1981), 145 (161): „Hält man ... daran fest, Wertsteigerungen im ruhenden Vermögen über die Vorschriften der Entnahme und Betriebsaufgabe abzuschöpfen, ist diese Wertsteigerung ebenso höchstpersönlich wie der Gewinn aus dem entgeltlichen Umsatzgeschäft“.

⁷² SCHÖN, StbJb. 2001/02, 53 (58 f.).

⁷³ LUCKEY, StuW 1979, 129 (136); REINHARDT, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, 61; REIß, BB 2001, 1225 (1226).

⁷⁴ TROOST, Die Buchwertfortführung im Steuerrecht auf dem Weg zu einem allgemeinen Rechtsprinzip; a. A. (nicht Prinzip, sondern Ausnahme) FASOLD, Die einkommensteuerliche Problematik der Buchwertfortführung, 149.

⁷⁵ Ebenso SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, 47 ff.

⁷⁶ Zu den Gründen steuerlicher Verschonung von Umstrukturierungen s. ferner RÖDDER, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, Einführung Rn. 3.

Voraussetzungen für die steuerneutrale Buchwertfortführung zwischen Einkommensteuer (§§ 6 Abs. 5; 16 Abs. 3 EStG: Einzelwirtschaftsgüter) und Körperschaftsteuer (kleinste Einheit des Umwandlungssteuergesetzes: Teilbetrieb) überdacht werden.⁷⁷ Damit würde zugleich ein entscheidender Beitrag zur Rechtsformneutralität der Besteuerung geleistet.

4. Bedeutung des Individualsteuerprinzips für die Besteuerung von Unternehmen

4.1. Problemfelder

Die bisherigen Überlegungen bezogen sich in erster Linie auf die Einkommensteuer, in der steuerlich – jedenfalls im Grundfall des Einzelunternehmers – nicht zwischen Unternehmen und Unternehmer unterschieden wird. In der Einkommensteuer als Personensteuer der natürlichen Person kann der Grundsatz individueller Zuordnung der Steuerlasten als weitgehend unstrittig angesehen werden. Weit weniger klar ist, welche Schlussfolgerungen sich im Bereich einer teilweise oder vollständig abgeschichteten Unternehmensbesteuerung ergeben, zum einen für die Abgrenzung der einzelnen Besteuerungseinheit Unternehmen, zum anderen für das Verhältnis zwischen Unternehmen, Unternehmensträger und Unternehmer/Gesellschafter.

4.2. Zulässigkeit eigenständiger Unternehmenssteuern

Zunächst ist festzuhalten, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung einer Besteuerung von Unternehmen nicht entgegensteht. Aus einem verfassungsrechtlich mit der Grundrechtsposition der natürlichen Person begründeten Individualsteuerprinzip lässt sich nicht ableiten, dass Steuern *nur* beim Individuum, bei der natürlichen Person eingreifen dürften. Zwar wird über die Berechtigung einer vom Individuum – zumindest vorübergehend – separierten Besteuerung des Unternehmens gestritten.⁷⁸ Die Transparenz einer Teilhabersteuer negiert die Unternehmung als Besteuerungsebene, mit dem Argument, dass jedes Wirtschaften, gleich in welcher Organisationsform, doch nur der Befriedigung der Konsumbedürfnisse des Individuums diene.⁷⁹ Indes lässt sich eine transparente Besteuerung auch der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Gewinnverteilung gerade nicht mit dem Individualsteuerprinzip vereinbaren, denn der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft ist hinsichtlich des thesaurierten Gewinns eben nicht individuell leistungsfähig.⁸⁰ Erst die Realisierung durch Dividendenbezug oder Veräußerung des Anteils erhöht die individuelle Leistungsfähigkeit des Gesellschafters.

⁷⁷ Ebenso TROOST, Die Buchwertfortführung im Steuerrecht auf dem Weg zu einem allgemeinen Rechtsprinzip, 187 ff.

⁷⁸ Zum Meinungsstand s. ENGLISCH, Dividendenbesteuerung, 111 ff.

⁷⁹ Z.B. SCHNEIDER, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 181.

⁸⁰ HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 289 ff.; ENGLISCH, Dividendenbesteuerung, 116; LANG, DStJG Bd. 24 (2001), 49 (62).

Das Individualsteuerprinzip steht folglich jedenfalls einer temporären Abschichtung von Besteuerungsebenen nicht generell entgegen. Zwar muss das Individuum, die natürliche Person stets Endpunkt der Betrachtung sein, weil hinter jedem Unternehmen letztlich natürliche Personen stehen. Damit führt die Abschichtung nicht zur Zulässigkeit von Mehrfachbelastungen.⁸¹ Dies hindert den Gesetzgeber aber nicht daran, technisch an das Unternehmen anzuknüpfen.

Problematisch ist allenfalls, *wie weitgehend* der Gesetzgeber eine vorübergehend allein an objektiven Kriterien ausgerichtete Besteuerung auf Unternehmensebene später an die individuellen Verhältnisse der hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Person anpassen muss, etwa auch durch Rückgängigmachung der zunächst auf Unternehmensebene erhobenen Steuern. Eine möglichst exakte Anpassung an die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter verfolgte das Körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, in dessen Konsequenz auch die Steuerfreiheit des Existenzminimums der Anteilseigner durch etwaige Vergütung der Körperschaftsteuer verwirklicht werden konnte. Ein ähnliches Ziel verfolgt der Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG für die Gewerbesteuer, wenngleich weit weniger exakt. Systemwidrig ist zudem, gemessen an dem Ziel, der individuellen Leistungsfähigkeit des hinter dem Unternehmen stehenden Unternehmers Rechnung zu tragen, die Ausgestaltung als unternehmensbezogener Freibetrag.⁸² Die Vorschrift zeigt, dass sich beide Ebenen nicht beliebig vermengen lassen.

Vielmehr muss bei steuerrechtlicher Verselbständigung des Unternehmens das Individualsteuerprinzip grundsätzlich auf beiden Ebenen angewendet werden. Es ist Maßstab für die Besteuerung des einzelnen Unternehmens und des einzelnen Unternehmers/Gesellschafters. Dabei wirkt das Individualsteuerprinzip auf der Unternehmensebene nicht grundsätzlich schwächer. Schließlich erweitert Art. 19 Abs. 3 GG die Grundrechtsträgerschaft auf die juristische Person und sonstige rechtsfähige Personenvereinigungen, soweit die Grundrechte wesensmäßig auf sie anwendbar sind.⁸³ Damit muss der Steuereingriff auch verfassungsrechtlich gegenüber dem einzelnen Unternehmen bzw. dem einzelnen Unternehmensträger⁸⁴ gerechtfertigt werden.

⁸¹ HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 254 ff.; differenzierend für Publikumskapitalgesellschaften offenbar LANG, DSStJG Bd. 24 (2001), 49 (61).

⁸² GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 11 Rn. 7; vgl. hierzu auch SCHNÄDTER, FR 1985, 93 (94), der weder die betriebsbezogene Ausgestaltung des Freibetrags noch seine Beschränkung auf Personenunternehmen für gerechtfertigt erachtet.

⁸³ Zum Grundrechtsschutz im Unternehmenssteuerrecht vgl. JACHMANN, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 16 ff.; SEER, DSStJG Bd. 23 (2000), 87 (90 ff.); HEY, in: FS Herzig, 7.

⁸⁴ RAU, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, 2007, 111 mit Fn. 448.

4.3. Unternehmerische Zurechnungseinheiten

4.3.1. Kein geschlossenes System der Besteuerung von Unternehmen

Eingangs war die Frage aufgeworfen worden, ob es überhaupt sinnvoll ist, im Zusammenhang mit der Besteuerung von Unternehmen von Individualbesteuerung zu sprechen.

Dies hängt von der konkreten Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung ab und führt zu dem Dauerthema des Dualismus der Unternehmensbesteuerung und dem Umstand, dass die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Deutschland auf Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer aufgeteilt ist, die jeweils unterschiedlichen Strukturprinzipien folgen.

Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Personensteuern.⁸⁵ Die Körperschaftsteuer ist streng genommen nicht Unternehmenssteuer, sondern Steuer der juristischen Person als Unternehmensträgerin. Beim Einzelunternehmen fehlt es dagegen sowohl zivilrechtlich als auch steuerlich an der Trennung zwischen Unternehmen und Unternehmer bzw. Unternehmensträger. Bei der Personengesellschaft lässt sich zwar zivilrechtlich zwischen Unternehmen, Unternehmensträger und an diesem beteiligten Gesellschaftern unterscheiden.⁸⁶ Das Steuerrecht vollzieht diese Unterscheidung aber nur partiell nach.⁸⁷ Die Gewerbesteuer ist im Gegensatz hierzu trotz aller Zweifel an ihrer systematischen Einordnung Objektsteuer.⁸⁸ Sie kann damit am ehesten als Unternehmenssteuer im eigentlichen Sinne bezeichnet werden.

Was bedeutet dies nun für die Anwendung des Individualsteuerprinzips auf die Besteuerung von Unternehmen?

4.3.2. Unternehmerbesteuerung in der Einkommensteuer

Das geltende Einkommensteuerrecht kennt kein von der natürlichen Person abgeschichtetes Unternehmen. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG knüpft an die vom einzelnen Steuerpflichtigen *erzielten* Einkünfte an. In der Einkommensteuer ist dies nur die einzelne natürliche Person.⁸⁹ Ihr sind Gewinne und Verluste ebenso wie stille Reserven individuell zuzurechnen.

Dies gilt auch für die mittels einer Personengesellschaft erwirtschafteten Einkünfte. Die Personengesellschaft ist nicht Steuersubjekt der Einkommensteuer, auch wenn die Rechtsprechung der zivilrechtlichen Selbständigkeit als Unternehmensträgerin mit der Anerkennung ihrer partiellen Steuerrechtssubjektivität als

⁸⁵ Für die Körperschaftsteuer CREZELIUS, Steuerrecht II, 9; WÖHE, Die Steuern des Unternehmens, 19; KOMAREK, Verlustberücksichtigung im nationalen und internationalen Konzern, 52; REINHARDT, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, 60 f.

⁸⁶ K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 206 ff., 1286 (Handelsgesellschaften als Unternehmensträgergesellschaften).

⁸⁷ S. sogleich 4.3.2.

⁸⁸ BVerfGE 120, 1 (28); ebenso BVerfGE 116, 164 (186); Einordnung als Objektsteuer etwa auch GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 1 Rn. 14 u. § 2 Rn. 1; SARRAZIN, in: LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 1 Rn. 93; HOFMEISTER, in: BLÜMICH, EStG/KStG/GewStG, § 1 GewStG Rn. 10; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1141 f.

⁸⁹ CARLÉ, KÖSDI 2009, 16769.

Subjekt der Einkünfteerzielung, -qualifikation und -ermittlung Rechnung trägt, wobei Rechtsprechung und Gesetzgeber zwischen Einheits- und Vielheitsbetrachtung variieren.⁹⁰ Dies führt zu den mannigfaltigen Zurechnungsproblemen im Bereich der Personengesellschaftsbesteuerung, sei es – um nur einige Beispiele zu nennen – die Reichweite der Abschirmwirkung⁹¹, die Behandlung mehrstöckiger Personengesellschaften (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG) oder die Frage der steuerlichen Anerkennung einer vom Handelsrecht abweichenden Gewinnverteilung⁹². Auch in der Ausgestaltung von § 6 Abs. 5 EStG spiegelt sich die unklare Konzeption wider.⁹³

Dem Gesellschafter werden auch Gewinne der Personengesellschaft zugerechnet, über die er aktuell nicht verfügen kann, Verluste der Personengesellschaft, die ihn aktuell nicht treffen, letzteres freilich korrigiert durch § 15a EStG. Auch die individuelle Einflussnahme auf die Erwirtschaftung des Ergebnisses ist, jedenfalls im Fall eines nicht an der Geschäftsführung beteiligten Kommanditisten, begrenzt. Trotz der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie verkennt die Rechtsprechung mit der These, der einzelne Mitunternehmer sei steuerlich Träger des Unternehmens/Betriebs der Personengesellschaft,⁹⁴ weiterhin deren vermögensrechtliche Verselbständigung gegenüber dem Gesellschafter.⁹⁵ Freilich geschieht dies in bester Absicht, geht es doch stets um die Annäherung an den Einzelunternehmer.

4.3.3. Körperschaftsteuer als Unternehmensträgersteuer

Dass das Individualsteuerprinzip auch für die Körperschaftsteuer Anwendung finden muss, folgt schon aus deren Einordnung als Personensteuer. Die Körperschaftsteuer ist Einkommensteuer der juristischen Person.⁹⁶ Ungeachtet des bis heute nicht entschiedenen Streits, ob Körperschaften überhaupt über eine eigene Leistungsfähigkeit verfügen,⁹⁷ sind die Besteuerungstatbestände individuell zuzuordnen. In der Körperschaftsteuer ist Zurechnungssubjekt die *einzelne* juristische Per-

⁹⁰ Statt vieler hierzu grundlegend SCHÖN, *StuW* 1988, 253 ff.; LANG, in: FS L. Schmidt, 291 ff.

⁹¹ Etwa im Rahmen der Verwirklichung eines gewerblichen Grundstückshandels, z. B. PINKERNELL, *Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften*, 172 ff.

⁹² Dazu SCHÖN, *Gewinnermittlung, Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung im Recht der Personengesellschaften und GmbH*, 51 ff.

⁹³ Dazu ausführlich REIß, *StuW* 2000, 399 ff. Insbesondere die fehlende Einbeziehung der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen personenidentischen Schwestergesellschaften ergibt wenig Sinn, wenn doch angeblich die Personengesellschaft transparent ist.

⁹⁴ Noch fragwürdiger, wenn diese Betrachtung zum Maßstab der Verlustnutzung bei Gesellschafterwechsel in der Gewerbesteuer genommen wird, vgl. BFH zur Verlustnutzung in der Gewerbesteuer, *BStBl. II* 1993, 616 (621).

⁹⁵ SCHÖN, *StuW* 1988, 253 (256).

⁹⁶ Ebenso CREZELIUS, *Steuerrecht II*, 9; RODERBURG, *Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuerrecht*, 160; ENGLISCH, *Dividendenbesteuerung*, 165; KOMAREK, *Verlustberücksichtigung im nationalen und internationalen Konzern*, 52; REINHARDT, *Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft*, 60 f.

⁹⁷ Hierzu HEY, *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa*, 245 ff. mit zahlreichen Nachweisen und aktuell ENGLISCH, *Dividendenbesteuerung*, 111 ff.

son, bei der der Leistungsfähigkeitszuwachs eingetreten ist. Hieran ändert auch die Zusammenfassung einzelner juristischer Personen in der Organschaft nichts,⁹⁸ weil dem Konzept der Organschaft keine Einheitsbesteuerung, sondern die Zusammenrechnung der Einzelergebnisse von Organgesellschaften und Organträger zugrundeliegt. Die Zusammenrechnung basiert auf einem Leistungsfähigkeitstransfer.

Mit der Entscheidung für das *Trennungsprinzip* ist verbunden, dass Körperschaft und Anteilseigner sich als jeweils selbständige Steuersubjekte gegenüberstehen. Die Tatbestandsverwirklichung erfolgt grundsätzlich *entweder* durch die Körperschaft *oder* durch den Anteilseigner. Zwar wirkt sich die Verwirklichung des Steuertatbestandes auf Körperschaftsebene mittelbar auf die Anteilseignerebene aus, weil sie über den verteilbaren Gewinn entscheidet. Vorgänge auf Anteilseignerebene können dagegen umgekehrt keinen Einfluss auf die Körperschaftsebene nehmen. Eine „Zusammenrechnung“ beider Ebenen kommt allenfalls im Rahmen der Missbrauchsvermeidung in Betracht.⁹⁹

Gegen diesen Grundsatz verstößt § 8c KStG. Dass es sich um eine durch schönen Gegenfinanzierungsfiskalismus motivierte systemwidrige Einschränkung des objektiven Nettoprinzips handelt, ist bereits im Gesetzgebungsverfahren angeprangert worden.¹⁰⁰ Hieran haben auch die verschiedentlichen Nachbesserungen nicht grundsätzlich etwas ändern können.¹⁰¹ Die Technik des § 8c KStG verletzt darüber hinaus in mehrfacher Weise Trennungs-¹⁰² und Individualsteuerprinzip. Der sich ausschließlich auf Gesellschafterebene abspielende Vorgang des schädlichen Anteilerwerbs wirkt sich auf die Steuerlast der Körperschaft aus. Gleichzeitig wird mittelbar die Position der verbleibenden Altgesellschafter beeinflusst, da der Untergang der Verlustvorträge den zukünftig ausschüttbaren Gewinn schmälert und den Wert ihrer Beteiligung mindert.¹⁰³ Weder die Körperschaft¹⁰⁴ noch die Mitgesellschafter können hierauf irgendeinen Einfluss nehmen. Die Gesellschafter beherrschen die Tatbestandsverwirklichung durch die Gesellschaft, aber nicht umgekehrt.¹⁰⁵ Da das Vermögen der Körperschaft weiterhin für die Verluste haftet und in der Vergangenheit erwirtschaftete stille Reserven – jedenfalls nach der Ursprungs-

⁹⁸ RÖDDER, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, Einführung Rn. 2.

⁹⁹ Zu Durchbrechungen der Abschirmwirkung der Körperschaft aktuell und krit. CARLÉ, KÖSDI 2009, 16769 (16775 ff.).

¹⁰⁰ HEY, BB 2007, 1303 (1306 f.).

¹⁰¹ Einfügung einer Sonderregel für Wagniskapitalgesellschaften in § 8c Abs. 2 KStG durch MoRaKG v. 12. August 2008, BGBl. I, 1672; Einfügung einer temporären Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG; sowie weitere Erleichterungen durch Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22. Dezember 2009 BGBl. I, 3950.

¹⁰² LENZ/RIBBROCK, BB 2007, 587; DÖRFLER/WITTKOWSKI, GmbHR 2007, 513 (517); WIESE, DStR 2007, 741 (744); FROTSCHER, in: FROTSCHER/MAAS, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rn. 5 ff.; ohne eigene Stellungnahme DÖTSCH, in: FS Schaumburg, 253 (257).

¹⁰³ THIEL, in: FS Schaumburg, 515 (534); EISGRUBER, DStZ 2007, 630 (633); WIESE, DStR 2007, 741 (744).

¹⁰⁴ THIEL, in: FS Schaumburg, 515 (519).

¹⁰⁵ THIEL, in: FS Schaumburg, 515 (532).

konzeption des UntRefG 2008¹⁰⁶ – bei Aufdeckung nicht mehr mit den Verlustvorträgen verrechnet werden konnten, fehlt es sowohl an Sachverhaltsbeherrschung als auch an einer Steigerung der Leistungsfähigkeit durch Wegfall einer wirtschaftlichen Belastung. Die fehlende Sachverhaltsbeherrschung wird noch deutlicher in den Fällen der mittelbaren Tatbestandsverwirklichung durch schädlichen Anteilserwerb auf einer weiter entfernten Beteiligungsstufe, bei dem die Beteiligungsgesellschaft möglicherweise noch nicht einmal Kenntnis von dem sie betreffenden mittelbaren Anteilserwerb haben wird.¹⁰⁷

Für die Beurteilung des aus dem Individualsteuerprinzip abzuleitenden Erfordernisses der Personengleichheit von verlusttragendem und verlustabziehenden Steuersubjekt ist nach dem zuvor Gesagten auf die Körperschaft abzustellen. Sie ist eigenständiges Steuersubjekt. Körperschaft und Anteilseigner stehen sich als jeweils selbständige Steuersubjekte gegenüber. Die Identität der Körperschaft wird durch einen Gesellschafterwechsel – gleich welchen Ausmaßes – nicht berührt.

Versteht man die Körperschaftsteuer als Personensteuer des Unternehmensträgers Körperschaft, darf grundsätzlich auch der Veränderung des Unternehmensgegenstandes keine Bedeutung beigemessen werden. Nun ermöglicht die juristische Person aber eben den Handel mit leeren Verlusthüllen, in die unter Ausnutzung der alten Verlustvorträge neue Unternehmen eingepflanzt werden können. Hier bleibt zwar die rechtliche Identität der Körperschaft erhalten, verändert wird aber die wirtschaftliche Identität. Derartige Praktiken zu unterbinden, ist zur Vermeidung unberechtigter Steuervorteile legitim. Voraussetzung muss aber neben dem Wechsel der Anteilseigner auch der Wechsel des Unternehmensgegenstandes der Körperschaft sein. Dieses Konzept war dem Grunde nach Basis des alten § 8 Abs. 4 KStG.¹⁰⁸ Zwar trifft in einem solchen Fall der Wegfall der Verlustvorträge auch die verbleibenden Altgesellschafter, die auf den Gesellschafterwechsel keinen Einfluss haben, immerhin können sie über ihre Gesellschafterrechte aber die Beibehaltung des Unternehmensgegenstandes und damit der wirtschaftlichen Identität beeinflussen.

In § 8c KStG fehlt dieses Element. Die Einordnungsversuche (Missbrauchsvorschrift, Vereinfachungsvorschrift¹⁰⁹ oder „wertneutrale allgemeine Voraussetzung für den Verlustvortrag“¹¹⁰) liefern keine weitergehende Rechtfertigung. Die Gesetzesbegründung, wonach sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch

¹⁰⁶ Insofern enthält das Wachstumsbeschleunigungsgesetz eine – wenngleich zu eng gefasste – sinnvolle Nachbesserung in § 8c Abs. 1 S. 6 f. KStG, wonach der Verlustabzug möglich bleibt, soweit er die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt.

¹⁰⁷ DÖTSCH, in: FS Schaumburg, 253 (261).

¹⁰⁸ Eingeführt durch Steuerreformgesetz 1990 v. 25. Juli 1988, BGBl. I, 1093; verschärft durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. Oktober 1997, BGBl. I, 2590, wobei allerdings nicht unmittelbar auf den Unternehmensgegenstand abgestellt wurde, vgl. die Kritik von SIEKER, Umgehungsgeschäfte, 164.

¹⁰⁹ MEHSEL/BOKELOH, BB 2008, 808.

¹¹⁰ RÖDDER/MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 595 (597), und mit Einschränkungen VAN LISHAUT, FR 2008, 789.

das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert,¹¹¹ enthält wie so oft eine bloße Behauptung. Auch bei typisierender Betrachtung führt der Erwerb von mehr als 25 Prozent der Anteile an einer Körperschaft weder zum Verlust der rechtlichen noch der wirtschaftlichen Identität.

Um Rechtsfolgen für die nicht am Übertragungsvorgang beteiligten Altgesellschafter ziehen zu können, fehlt es am Zurechnungsgrund. Wie JOCHEN THIEL zutreffend feststellt, darf „ein Verlustabzug, der der Gesellschaft und damit allen Gesellschaftern zusteht, ... nur durch einen Tatbestand beendet werden, der die Gesellschaft und damit alle Gesellschafter gleichermaßen betrifft.“¹¹² Spätestens an dieser Stelle hätte dem Gesetzgeber, wenn er schon keine Skrupel bezüglich des objektiven Nettoprinzips hatte, aufgehen müssen, dass er gegen das Gebot folgerichtiger Tatbestandsausgestaltung verstößt.

4.3.4. Gewerbesteuer als Unternehmenssteuer

4.3.4.1. Ermittlung der Leistungsfähigkeit des einzelnen Gewerbebetriebs

Schwierigkeiten bereitet in jeder Hinsicht die Gewerbesteuer. Das den Personensteuern innewohnende Subjektsteuerprinzip scheint zunächst auf Objektsteuern *per se* unanwendbar. Ist doch Wesensmerkmal der Objektsteuer, dass es auf die persönlichen Verhältnisse des hinter dem Unternehmen stehenden Unternehmers nicht ankommt.¹¹³

Indes muss das Individualsteuerprinzip, jedenfalls soweit es der Abgrenzung der Steuergegenstände sowie der individuellen Zuordnung von Tatbestand und Rechtsfolgen dient, sehr wohl auch in der Gewerbesteuer beachtet werden. Steuerobjekt ist der *einzelne* Gewerbebetrieb.¹¹⁴ Auch der Gewerbesteuer liegt richtigerweise das Leistungsfähigkeitsprinzip, und nur dieses,¹¹⁵ als tragendes Gestaltungsprinzip zugrunde. Dann aber muss die im Ertrag des *einzelnen* Betriebes ausgedrückte Leistungsfähigkeit ermittelt werden. Folglich müssen Ertrag und Aufwand dem Betrieb individuell zugerechnet werden; stille Reserven sind gewerbesteuerrechtlich in dem Betrieb zu erfassen, in dem sie erwirtschaftet wurden.¹¹⁶ Dem steht auch die Überwälzbarkeit der Gewerbesteuer als Kostenfaktor¹¹⁷ nicht entgegen. Zum einen ist nicht nachprüfbar, ob und in welchem Umfang es zur Überwälzung kommt. Zum anderen kann die Überwälzung nur dann gelingen, wenn die

¹¹¹ BT-Drucks. 16/4841, 76.

¹¹² THIEL, in: FS Schaumburg, 515 (535).

¹¹³ SELDER, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 2 Rn. 1; CONRADI, Die Legitimation der Gewerbesteuer, 197; ZITZELBERGER, Grundlagen der Gewerbesteuer, 100; SCHNÄDTER, Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, 109; STRNAD, Zur Vererbung des Verlustabzugs, 41.

¹¹⁴ Zur Frage der Aufspaltbarkeit in selbständige Teilbetriebe und den sich hieraus ergebenden Konsequenzen BFH, BFH/NV 2008, 1960 m. krit. Anm. KLEINHEISTERKAMP, FR 2009, 522 ff.

¹¹⁵ Zur Relevanz des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung der Gewerbesteuer s. HEY, StuW 2002, 314 (319-321); TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1148 ff.

¹¹⁶ S. auch BFH, BStBl. III 1962, 438 (439).

¹¹⁷ TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1141.

gewerbsteuerpflichtigen Unternehmen gleiche Wettbewerbsbedingungen vorfinden. Eine von der Leistungsfähigkeit des *einzelnen* Betriebs abweichende Besteuerung verzerrt die Wettbewerbsbedingungen und damit auch die Überwälzungsmöglichkeiten.

Auch im Rahmen der Gewerbesteuer als proportionaler Unternehmenssteuer, die an den Betrieb anknüpft, kann es nicht darum gehen, Gewinne bzw. Erträge unabhängig davon, welcher Gewerbebetrieb sie erwirtschaftet hat, zumindest einmal steuerlich zu erfassen. Steuersubjektübergreifende Gesamtbetrachtungen sind, auch wenn Mehrbelastungen vermieden werden, nicht mit dem Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar. Deshalb lassen sich mit einem vom Steuersubjekt abstrahierenden *Grundsatz der Einmalerfassung* die Betriebsausgabenabzugsverbote der Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG auch dann nicht rechtfertigen, wenn sie mit betragsgleichen Kürzungen beim Empfänger korrespondieren. Schuldner und Gläubiger betrieblicher Leistungen können auf diese Weise nicht zu Gesamtschuldnern gemacht werden. In Anspruch genommen wird mit demjenigen, der den Aufwandstatbestand verwirklicht hat, der nicht leistungsfähige Schuldner, ohne dass er einen gesetzlichen Ausgleichsanspruch gegen den steuerlich verschonten Empfänger der Zahlung hat. Deshalb bedürfen die Hinzurechnungstatbestände der Gewerbesteuer auch dann noch einer besonderen Rechtfertigung, wenn sie mit betragsgleichen Kürzungstatbeständen korrespondieren.¹¹⁸

4.3.4.2. Unklares Verhältnis zwischen Unternehmen, Unternehmensträger und Unternehmer

Steuerobjekt ist, gleich ob es sich um Einzelunternehmen, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft handelt, gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG stets der Gewerbebetrieb, dessen Reichweite allerdings de lege lata rechtsformabhängig variiert. Zum Steuerschuldner macht § 5 GewStG den jeweiligen *Unternehmensträger*. Bei der Kapitalgesellschaft geht dies relativ glatt auf, denn aufgrund der Fiktion des § 2 Abs. 2 GewStG, wonach die gesamte Tätigkeit der Kapitalgesellschaft stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, stimmt die Reichweite der Gewerbesteuer weitgehend mit der der Körperschaftsteuer überein.

Die Probleme entstehen bei den Personenunternehmen durch den Verweis auf den Gewerbebetriebsbegriff des Einkommensteuerrechts in § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG und damit insbesondere auch auf das Transparenzprinzip. Vor allem die Konzeption der Gewerbesteuer der Personengesellschaft wird hierdurch in hohem Maße widersprüchlich. Einerseits entspricht es dem Wesen einer Objektsteuer, von den hinter dem Unternehmen stehenden Personen zu abstrahieren, andererseits zwingt § 2 Abs. 1 S. 2 EStG nach Auffassung des Bundesfinanzhofs zum Blick auf den Mitunternehmer. So soll der Mitunternehmer, und nicht etwa die Personengesellschaft, obwohl diese Unternehmensträgerin und Steuerschuldnerin ist, Inhaber des gewer-

¹¹⁸ Zur (notwendigen) Korrespondenz zwischen Hinzurechnung und Kürzung vgl. HEGER, Beihemer zu Heft 34, DStR 2009, 117 (121), gegen die st. Rspr., vgl. etwa BFH, BStBl. II 2005, 297 (299).

besteuerlichen Verlustabzugs sein.¹¹⁹ Auf seine Person wird abgestellt, wenn das aus dem Individualsteuerprinzip abgeleitete Erfordernis der Personengleichheit von verlusttragendem und verlustabzugsberechtigtem Steuersubjekt geprüft wird.

Systemkonform wäre es dagegen, wenn Sachverhalte, die sich allein auf Gesellschafterebene abspielen, keinen Einfluss auf die Gewerbesteuer hätten. Ein ausschließlich durch den Gesellschafter, d.h. nicht in gesamthänderischer Verbundenheit der Gesellschafter verwirklichter Sachverhalt darf grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Gewerbesteuer der Gesellschaft haben, weil es insofern sowohl der Gesellschaft als auch den Mitgesellschaftern an der Möglichkeit der Sachverhaltsbeherrschung fehlt. Zwar haben nach der Aufgabe der Geprägerechtsprechung¹²⁰ allein auf Gesellschafterebene verwirklichte Tatbestandsmerkmale nicht mehr automatisch Rückwirkung auf Gesellschaftsebene. Die Figur der Zebra-Gesellschaft verhindert die Begründung der Gewerbesteuerpflicht der gesamten Gesellschaft zulasten der Mitgesellschafter.¹²¹ Dennoch kommt es nach wie vor zu einer Vermischung der Ebenen, z. B. durch Vorschriften wie § 7 S. 2 GewStG oder die Ableitung des Tatbestandsmerkmals der Unternehmeridentität aus § 10a S. 3 a. F. i. V. m. § 2 Abs. 5 GewStG durch den Bundesfinanzhof,¹²² jetzt gesetzlich festgeschrieben in § 10a Sätze 4 und 5 GewStG.

Der durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz¹²³ eingeführte § 7 S. 2 GewStG knüpft an Vorgänge auf Gesellschafterebene Rechtsfolgen auf Gesellschaftsebene. § 7 S. 2 GewStG erklärt den Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe von Anteilen an Mitunternehmenschaften, soweit er nicht unmittelbar auf eine natürliche Person entfällt, zu Gewerbeertrag. Dies wäre unter Individualsteuergesichtspunkten unbedenklich, wenn der veräußernde Mitunternehmer Schuldner der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer wäre. Nach h.M.¹²⁴ soll aber die Mitunternehmenschaft Schuldnerin der Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn sein, obwohl nicht sie, sondern der ausscheidende Mitunternehmer den Gewinn realisiert. Da die Steuerschuld erst mit Ablauf des Erhebungszeitraums entsteht, in dem das wirtschaftliche Eigentum an dem Anteil übergegangen ist,¹²⁵

¹¹⁹ BFH, BStBl. II 1993, 616 (621 ff.).

¹²⁰ BFH, BStBl. III 1966, 171; aufgegeben von BFH, BStBl. II 1984, 751 (763).

¹²¹ Hiervon zu unterscheiden sind die Wirkungen von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, weil die Vorschrift nur eingreift, wenn der Gesellschafter die auch gewerbliche Tätigkeit im Namen der Gesellschaft erbracht hat.

¹²² BFH, BStBl. II 1993, 616 (619) m. zahlr. Nachw.; krit. MONTAG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 12 Rn. 36; GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 10a Rn. 90 m. zahlr. Nachw. des ganz überwiegend ablehnenden Schrifttums; dazu auch unten 1.4.4.

¹²³ Eingefügt durch Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001, BGBl. I, 3858.

¹²⁴ BECHLER/SCHRÖDER, DB 2002, 2238 (2239); FÖRSTER, FR 2002, 649 (651); RÖDDER/SCHUMACHER, DSr 2001, 1685; BEHRENS/SCHMITT, BB 2002, 860 (861); RITZER/STANGL, INF 2002, 131 (133); BONERTZ, DSr 2002, 795 ff.; FÜGER/RIEGER, DSr 2002, 933 (935) auf der Grundlage der bisherigen Rspr. BFH, BFH/NV 2001, 1195 (1196); BStBl. II 1990, 699 (700 f.); zweifelnd dagegen GÜNKEL/LEVEDAG, FR 2004, 261 (265 ff.).

¹²⁵ WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 16 Rn. 214, 220.

werden nicht der Veräußerer, sondern paradoxerweise die verbleibenden Mitgesellschafter und der Erwerber mit der Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn belastet, soweit die Parteien keine abweichende Steuertragungsklausel vereinbart haben.¹²⁶ Zwar mögen die im Veräußerungsgewinn realisierten stillen Reserven Grundlage der objektivierten Ertragskraft des Gewerbetriebs der Mitunternehmerschaft sein, deren Anteile veräußert wurden. So hat der BFH zutreffend die Quelle für diese Einkünfte im Betrieb der Personengesellschaft gesehen.¹²⁷ Einen *Ertrag* erzielt jedoch nur der Veräußerer, nicht dagegen die veräußerte Mitunternehmerschaft¹²⁸ oder gar der Erwerber. Gerade unter dem Aspekt des nach der Gesetzesbegründung vordringlich mit § 7 S. 2 GewStG verfolgten Zwecks der Missbrauchsvermeidung ist eine Belastung der Mitunternehmerschaft und damit letztlich des Erwerbers in hohem Maße widersprüchlich.¹²⁹

4.4. Beginn und Ende der Zurechnungseinheit, insb. Bedeutung für die interperiodische Verlustverrechnung

Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung müssen auch Ende und Beginn der Zu- und Verrechnungseinheit bestimmt werden. Besondere Bedeutung kommt dieser Frage für die Geltendmachung von Verlustvorträgen zu. Die nur eingeschränkte Verlustrücktragungsmöglichkeit und sonstige Verlustverrechnungsrestriktionen wie die Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG sind unter dem Gesichtspunkt des objektiven Nettoprinzips eher hinnehmbar, solange der Verlust nicht verloren geht, sondern die zukünftige Steuerlast mindert. Jedoch ist die Totalperiode als leistungsfähigkeitsgerechte Überwindung des technischen Prinzips der Abschnittsbesteuerung auf die *Existenz* des Steuersubjekts bzw. der unternehmerischen Besteuerungseinheit begrenzt, die damit auch dem Verlustvortrag Grenzen setzt.

In der Einkommensteuer markieren Geburt und Tod Anfang und Ende des einkommensteuerrechtlichen Dauerschuldverhältnisses.¹³⁰ Auch ein über den Tod hinausgehendes Fortbestehen des Betriebs als objektives Besteuerungssubstrat soll nach Auffassung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs in der Einkommensteuer nicht kontinuierlich vermittelnd wirken, weshalb eine interpersonelle Nutzung von Verlustvorträgen im Erbfall ausgeschlossen sei.¹³¹ Aus Sicht des Individualsteuerprinzips ist dies konsequent, auch wenn sich dadurch das Problem des aus Sicht des

¹²⁶ Zu den Auswirkungen auf das Verhältnis der Gesellschafter untereinander und das Erfordernis eines zivilrechtlichen Ausgleichs im Gesellschaftsvertrag, BRINKMANN/SCHMIDTMANN, DStR 2003, 93 (94 ff.); BENZ, DB Beilage 1/2002, 23; FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 933 (936).

¹²⁷ BFH, BStBl. III 1962, 438 (439); ähnlich BFH, BStBl. II 1997, 224.

¹²⁸ BEUßER, FR 2001, 880 (884).

¹²⁹ Siehe dazu noch ausführlicher HEY, in: GS Trzaskalik, 219 (235 ff.).

¹³⁰ GOSCH, in: KIRCHHOF, EStG, § 1 Rn. 5; KIRCHHOF, in: KIRCHHOF, EStG, § 2 Rn. 83; GLEUMES, Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht, 98.

¹³¹ BFH, BStBl. II 2008, 608 (612).

objektiven Nettoprinzips unzureichenden Verlustrücktrags und der Mindestbesteuerung verschärft.¹³²

Die Körperschaft hat dagegen die aus fiskalischer Sicht unangenehme Eigenschaft ewigen Lebens,¹³³ das sich mit Hilfe des Umwandlungssteuerrechts sogar noch verlängern lässt.¹³⁴ Der Kontinuität der Körperschaft ist das Problem des Handels mit Verlustmänteln zu verdanken, weshalb der Gesetzgeber versucht, die formale Subjektidentität durch zusätzliche Anforderungen zu überwinden. § 8 Abs. 4 KStG a. F. verfolgte mit dem zusätzlichen Kriterium der „wirtschaftlichen Identität“ den Grundgedanken der Anknüpfung an die Tätigkeit der Körperschaft. § 8c KStG negiert dagegen Trennungsprinzip und eigene Steuersubjektivität der Körperschaft, indem die Verlustnutzung allein von Vorgängen auf Anteilseignerebene abhängig gemacht wird.¹³⁵

Im Rahmen der Gewerbesteuer müsste grundsätzlich rechtsformunabhängig an das Bestehen des jeweiligen Gewerbebetriebs als Zu- und Verrechnungseinheit angeknüpft werden. Dieser Bezug auf den einzelnen Gewerbebetrieb findet sich zunächst durchaus systemgerecht im Tatbestandsmerkmal der *Unternehmensidentität* als Voraussetzung für die Geltendmachung gewerbesteuerrechtlicher Fehlbeträge, das allerdings nicht mit dem Individualsteuerprinzip begründet, sondern unmittelbar aus dem Objektsteuerprinzip abgeleitet wird.¹³⁶ Die Rechtsform des Unternehmensträgers dürfte für die Beurteilung der Unternehmensidentität grundsätzlich keine Rolle spielen. Dennoch differenziert das Gesetz rechtsformabhängig. Bei einem durch eine Kapitalgesellschaft betriebenen Gewerbebetrieb wird grundsätzlich auf den Unternehmensträger Kapitalgesellschaft abgestellt.¹³⁷ Solange dieser fortexistiert, können Fehlbeträge vorgetragen werden. Erst der Verweis auf § 8c KStG in § 10a S. 10 GewStG begrenzt die Vortragsmöglichkeit, wobei die Tatbestandsvoraussetzungen für den Untergang von Verlustvorträgen in § 8c Abs. 1 KStG selbst bei typisierender Betrachtung keinerlei Aussagen darüber zulassen, ob der Gewerbebetrieb, der den Verlust erlitten hat, mit dem Gewerbebetrieb, der ihn nach dem Anteilseignerwechsel geltend machen will, identisch ist. Nur bei Einzelunter-

¹³² Zutreffend MÜLLER-FRANKEN, *StuW* 2004, 109 (119); WERNSMANN, Beihefter zu Heft 34, *DSr* 2009, 101 (104); GLEUMES, *Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht*, 111 (Vererbbarkeit des nicht ausgeglichenen Verlusts als Problem der Konkurrenz zwischen Individualitäts- und Totalitätsprinzip). Dementsprechend geteilt waren die Reaktionen auf die Entscheidung des Großen Senats, zustimmend z. B. WITT, *BB* 2008, 1199 (1203); DÖTSCH, *DSr* 2008, 641 ff.; krit. FISCHER, *DSr* 2008, 697 (701 f.).

¹³³ Gegenüber Familienstiftungen, deren Vermögen sich andernfalls erbschaftsteuerrechtlich nicht erfassen ließe, behilft sich der Gesetzgeber, indem er die Familienstiftung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG alle 30 Jahre sterben lässt, um sie der Ersatzerbschaftsteuer unterwerfen zu können.

¹³⁴ Verluste der übertragenden Gesellschaft sind hiervon allerdings seit dem SEStEG v. 7. Dezember 2006, *BGBI. I*, 2782, ausgenommen (§§ 12 Abs. 3; 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG).

¹³⁵ Siehe soeben 4.3.3.

¹³⁶ BFH, *BFH/NV* 2008, 1960; VON TWICKEL in: BLÜMICH, *EStG/KStG/GewStG*, § 10a GewStG Rn. 65; GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, *GewStG*, § 10a Rn. 6.

¹³⁷ BFH, *BStBl. II* 1987, 310 (312): Abzug des Gewerbeverlusts setzt bei Kapitalgesellschaft keine Unternehmensgleichheit voraus.

nehmen und Personengesellschaften erlangt das Kriterium der Unternehmensidentität eigenständige Bedeutung, indem zu prüfen ist, ob zwischen den jeweiligen Betätigungen nach Maßgabe des Gesamtbildes der Verhältnisse des Einzelfalls und unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung ein sachlicher, insbesondere wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Zusammenhang besteht.¹³⁸ Hier reicht die Identität des Unternehmensträgers folglich nicht aus.¹³⁹

Weder mit dem Individualsteuerprinzip noch mit dem Objektsteuerprinzip vereinbar ist das zusätzlich zur Bedingung des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags gemachte Erfordernis der *Unternehmeridentität*. Mit dem Objektsteuerprinzip ist es nicht vereinbar, weil der Fortbestand des Steuerobjekts Gewerbebetrieb grundsätzlich schon nicht von der Identität des Unternehmensträgers abhängt, erst recht aber nicht von den hinter dem Unternehmensträger stehenden Gesellschaftern.¹⁴⁰ Aber auch das Individualsteuerprinzip kann insoweit nicht fruchtbar gemacht werden. Denn Besteuerungseinheit der Gewerbebesteuerung ist eben nicht die natürliche Person, der Unternehmer, sondern der Gewerbebetrieb, mag auch der Unternehmer Schuldner der Gewerbebesteuerung sein.¹⁴¹ Deshalb stellt die Fiktion der Betriebseinstellung in § 2 Abs. 5 GewStG einen Fremdkörper dar, dem man auch nicht zugutehalten kann, dass im Fall des Einzelunternehmens die Identität der Gewerbebetriebs so maßgeblich durch die Person des Inhabers geprägt wird, dass es mit dem Unternehmerwechsel stets zu einer Veränderung des Unternehmensgegenstandes kommt.

Noch weniger überzeugend ist das Erfordernis der Unternehmeridentität bei der Personengesellschaft. Richtigerweise ist die Gewerbebesteuerung als Steuer der Personengesellschaft einzuordnen, nicht des einzelnen Gesellschafters. Sie wird aus dem Vermögen der Gesellschaft bezahlt.¹⁴² Der Gewerbeverlust belastet unabhängig davon, ob es sich um einen voll oder nur beschränkt haftenden Gesellschafter handelt, zunächst das Gesellschaftsvermögen und erst bei konkreter Inanspruchnahme den Gesellschafter.

Mit der Einfügung der Sätze 4 und 5 in § 10a GewStG hat der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 2007 die Sichtweise des BFH, der den gewerbsteuerlichen Verlustabzug seit der Entscheidung des Großen Senats vom 3. 5. 1993¹⁴³ als höchstpersönliches Recht des Mitunternehmers einordnet, zwar bestätigt. Mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung kann dieser singuläre Durchgriff auf die Gesellschafterebene jedoch nicht begründet werden. Träger des Gewerbebetriebs ist die Personengesellschaft. An der Feststellung BRIGITTE KNOBBE-KEUKS, dass die Anwendung des einkommensteuerrechtlichen Transparenzprinzip in der Gewerbebesteuerung zu Systembrüchen führt,¹⁴⁴ hat sich bis heute trotz der gesetzlichen Fest-

¹³⁸ BFH, BFH/NV 2008, 1960 (1962); BStBl. II 1983, 425 (426).

¹³⁹ Zu diesem Widerspruch KEINHEISTERKAMP, FR 2009, 522 (523).

¹⁴⁰ Ebenso KNOBBE-KEUK, JbFSt. 1975/1976, 175 (200).

¹⁴¹ Zu diesem Zusammenhang zwischen § 2 Abs. 5 S. 1 GewStG und § 5 S. 1 GewStG vgl. GÜROFF, in: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 2 Rn. 440.

¹⁴² KNOBBE-KEUK, JbFSt. 1975/1976, 175 (201).

¹⁴³ BFH, BStBl. II 1993, 616.

¹⁴⁴ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 758 ff.

schreibungen nichts geändert. Auch wenn man mit der h. M. für Zwecke der Einkommensteuer aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung ableitet, dass der einzelne Mitunternehmer den Einkünfteerzielungsstatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verwirklicht,¹⁴⁵ steht dies einer abweichenden Beurteilung für Zwecke der Gewerbesteuer nicht entgegen, da die Besteuerungseinheit steuerartspezifisch abweichen kann.

5. Zusammenfassung

Die Forderung nach individueller Zuordnung des Besteuerungstatbestandes als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips hat auch im Unternehmenssteuerrecht ihre Berechtigung. Auch im Unternehmenssteuerrecht bedarf es einer klaren Abgrenzung der Besteuerungseinheit. Der Gesetzgeber muss sich festlegen, ob er diese im Unternehmen, im Unternehmensträger oder in der hinter dem Unternehmensträger stehenden natürlichen Person sieht. Zweifelsfragen und systematische Brüche in der Besteuerung der Personengesellschaft beruhen in erster Linie auf dem unklaren Verhältnis zwischen Gewerbebetrieb (Unternehmen), Unternehmensträger (Personengesellschaft) und dahinter stehenden natürlichen Personen (Mitunternehmern).

Entscheidet sich der Gesetzgeber für eine Abschichtung der Unternehmensbesteuerung, so ist für die Tatbestandsverwirklichung auf das Unternehmen bzw. den Unternehmensträger abzustellen. Dem Individualsteuerprinzip ist auf beiden Ebenen Rechnung zu tragen. Ein Durchgriff auf die Gesellschafter bedarf besonderer Rechtfertigung.

Auch im Unternehmenssteuerrecht ist es *Aufgabe des Gesetzgebers*, eine entstehungsgerechte Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Der steuergesetzliche Eingriff muss bei demjenigen ansetzen, der über steuerliche Leistungsfähigkeit verfügt. Ein vager Grundsatz der Einmalerefassung kann den Grundsatz der Individualbesteuerung auch im Rahmen proportionaler Unternehmenssteuern nicht einschränken oder gar verdrängen, weil er den Anforderungen an einen gleichheitssatzkonformen Eingriff in verfassungsrechtlich geschützte individueller Eigentumspositionen nicht gerecht wird.

Eine Besteuerung ohne Sachverhaltsbeherrschung oder Verfügungsbefugnis über das zum Anknüpfungspunkt der Besteuerung genommene wirtschaftliche Ergebnis der Sachverhaltsverwirklichung ist mit dem Individualsteuerprinzip nicht vereinbar und grundsätzlich abzulehnen. Zwar kann im unternehmerischen Bereich davon ausgegangen werden kann, dass die steuerlichen Folgen zivilrechtlich ausgeglichen werden, die Sperrfristregeln des § 6 Abs. 5 EStG, die Verlustvernichtung des § 8c KStG oder die Besteuerung der Personengesellschaft für den Gewinn aus der Veräußerung ihrer eigenen Anteile durch § 7 S. 2 GewStG deren wirtschaftliches Ergebnis nur dann erträglich wird, wenn die Parteien sich intelligenter, im

¹⁴⁵ PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 50, gegen SCHÖN, StuW 1996, 275 (287).

Übrigen oft streitanfälliger *tax clauses* bedienen, sind jedoch auch Unternehmen nicht zumutbar.

Literaturverzeichnis

- ALBACH, HORST: Gewinnrealisierung im Ertragsteuerrecht, StbJb. 1970/71, S. 287 ff.
- BECHLER, CHRISTOPH/SCHRÖDER, KARL-WILHELM: Gewerbesteuer bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen – § 7 Satz 2 GewStG i.d.F. des UntStFG, DB 2002, S. 2238 ff.
- BECKER, JÜRGEN: Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht, Münster 1970.
- BEHRENS, STEFAN/SCHMITT, RAINER: § 7 S. 2 GewStG n.F. – Neue Gewerbesteuer-Tatbestände für Mitunternehmerschaften und KGaA, BB 2002, S. 860 ff.
- BEUßER, THOMAS: Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als künftiger Gegenstand der Gewerbesteuer, FR 2001, S. 880 ff.
- BLÜMICH, WALTER: EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, München, Stand: September 2009.
- BONERTZ, RAINER: Wer ist Schuldner der Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 GewStG n.F. bei gewerbesteuerpflichtigen Mitunternehmeranteilveräußerungen?, DStR 2002, S. 795 ff.
- BRINKMANN, LARS/SCHMIDTMANN, DIRK: Gewerbesteuerliche Belastungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften, DStR 2003, S. 93 ff.
- CARLÉ, THOMAS: Steuerlicher „Durchgriff“ bei Mitunternehmerschaften und Körperschaften, KÖSDI 2009, S. 16769 ff.
- CONRADI, ANTJE: Die Legitimation der Gewerbesteuer, Weiden 2001.
- CREZELIUS, GEORG: Steuerrecht II, 2. Auflage, München 1994.
- CREZELIUS, GEORG: Besteuerung aus Drittverhalten?, FR 2002, S. 805 ff.
- DÖRFLER, HARALD/WITTKOWSKI, ANSAS: Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kinde mit dem Bade ausschüttet, GmbHR 2007, S. 513 ff.
- DÖTSCH, EWALD: Verlustnutzung bei Körperschaften, in: RÖDDER, THOMAS/SPINDLER, WOLFGANG/TIPKE, KLAUS (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, Köln 2009, S. 253 ff.
- DÖTSCH, FRANZ: Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, DStR 2008, S. 641 ff.
- EISGRUBER, THOMAS: Aktuelle Fragen der Verlustnutzung im Unternehmensbereich, DStZ 2007, S. 630 ff.
- ENGLISCH, JOACHIM: Dividendenbesteuerung, Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Köln 2005.
- ENGLISCH, JOACHIM: Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für die indirekten Steuern, Tübingen 2008.
- ENGLISCH, JOACHIM: Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, S. 92 ff.
- FASOLD, FRAUKE: Die einkommensteuerliche Problematik der Buchwertfortführung, Frankfurt a. M. 2005.
- FISCHER, MICHAEL: Rückwirkende Rechtsprechungsänderung im Steuerrecht, DStR 2008, S. 697 ff.
- FÖRSTER, URSULA: Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht, FR 2002, S. 649 ff.
- FROTSCHER, GERRIT/MAAS, ERNST: KStG/GewStG/UmwStG, Loseblatt, Freiburg November 2009.
- FÜGER, ROLF/RIEGER, NORBERT: Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer, DStR 2002, S. 933 ff.
- FUISTING, BERNHARD: Die Preußischen direkten Steuern, Vierter Band, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902.
- GLANEGGER, PETER/GÜROFF, GEORG: Gewerbesteuergesetz, 7. Auflage, München 2009.

- GLEUMES, THOMAS: Interpersonale Übertragung des Verlustabzugs (§ 10d EStG) durch Erbfall im Einkommensteuerrecht. Konkurrenz zwischen Individualitäts- und Totalitätsprinzip, Aachen 2005.
- GÜNKEL, MANFRED/LEVEDAG, CHRISTIAN: Die Gewerbesteuer bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften, FR 2004, S. 261 ff.
- HEGER, KARIN: Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, S. 117 ff.
- HERRMANN, CARL/HEUER, GERHARD/RAUPACH, ARNDT: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt, Köln November 2009.
- HEY, JOHANNA: Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997.
- HEY, JOHANNA: Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern, StuW 2002, S. 314 ff.
- HEY, JOHANNA: Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, in: SÖHN, HARTMUT/TIPKE, KLAUS (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, S. 219 ff.
- HEY, JOHANNA: Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, S. 1303 ff.
- HEY, JOHANNA: Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht – Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12.5.2009, DStR 2009, S. 2561 ff.
- HEY, JOHANNA: Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, S. 1044 ff.
- HEY, JOHANNA: Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung, in: KESSLER, WOLFGANG/FÖRSTER, GUIDO/WATRIN, CHRISTOPH (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München 2010, S. 7ff.
- HOMBURG, STEFAN: Allgemeine Steuerlehre, 5. Auflage, München 2007.
- HÜBSCHMANN, WALTER/HEPP, ERNST/SPITALER, JOACHIM: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Köln Oktober 2009.
- JACHMANN, MONIKA: Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, Stuttgart 2000.
- KIRCHHOF, PAUL: Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 ff.
- KIRCHHOF, PAUL: Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, München 1988.
- KIRCHHOF, PAUL: EStG Kommentar, 9. Auflage, Köln 2010.
- KIRCHHOF, PAUL/SÖHN, HARTMUT/MELLINGHOFF, RUDOLF: Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Heidelberg u. a. Oktober 2009.
- KLEINHEISTERKAMP, THOMAS: Gewerbeverlust und Zinsvortrag bei Übergabe und Aufgabe von Teilbetrieben, FR 2009, S. 522 ff.
- KNOBBE-KEUK, BRIGITTE: Personengesellschaft und Gewerbesteuer, JbFSt. 1975/1976, S. 175 ff.
- KNOBBE-KEUK, BRIGITTE: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993.
- KOMAREK, HERIBERT: Verlustberücksichtigung im nationalen und internationalen Konzern, Frankfurt a.M. u.a. 1998.
- KÖNEMANN, RAGNAR: Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, Frankfurt a.M. 2001.
- LANG, JOACHIM: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988.
- LANG, JOACHIM: Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in: RAUPACH, ARNDT/UELNER, ADALBERT (Hrsg.), Ertragsbesteuerung. Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung, Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993, S. 291 ff.
- LANG, JOACHIM: Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: EBLING, IRIS (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2001), S. 49 ff.

- LENSKI, EDGAR//STEINBERG, WILHELM: GewStG, Loseblatt, Köln September 2009.
- LENZ, MARTIN/RIBBROCK, MARTIN: Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, S. 587 ff.
- LUCKEY, GÜNTER: Gewinnrealisierung bei Unternehmensumwandlungen und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter. Zugleich ein Beitrag zu Prinzipienfragen der steuerlichen Gewinnermittlung, StuW 1979, S. 129 ff.
- MEISEL, PATRICK/BOKELOH, BETTINA, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, BB 2008, S. 808 ff.
- MENNEL, ANEMARIE/FÖRSTER, JUTTA: Steuern in Europa, Amerika, Asien, Loseblatt, Herne/Berlin 2009.
- MÜLLER-FRANKEN, SEBASTIAN: Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, StuW 2004, S. 109 ff.
- MUSGRAVE, RICHARD/MUSGRAVE, PEGGY/KULLMER, LORE: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Band, 5. Auflage, Tübingen 1993.
- NAWRATH, AXEL: Entscheidungskompetenz des Gesetzgebers und gleichheitsgerechte Sicherung des Steueraufkommens, DStR 2009, S. 2 ff.
- NEUMARK, FRITZ: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947.
- PEZZER, HEINZ-JÜRGEN: Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, in: DORALT, WERNER (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts, DStJG Bd. 14 (1991), S. 3 ff.
- PINKERNELL, REIMAR: Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001.
- RAU, THOMAS: Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, Münster 2007.
- REINHARDT, ISABEL: Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, Frankfurt a.M. u.a. 1998.
- REIß, WOLFRAM: Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, StuW 2000, S. 399 ff.
- REIß, WOLFRAM: Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften, StbJb. 2001/02, S. 281 ff.
- REIß, WOLFRAM: Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, S. 1225 ff.
- RITZER, CLAUS/STANGL, INGO: Gesetzliche Neuerungen im Bereich der Gewerbesteuer, INF 2002, S. 131 ff.
- ROBERTZ, MICHAEL: Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinkünften, Münster 2004.
- RÖDDER, THOMAS/MÖHLENBROCK, ROLF: Die Neuregelung des § 8 c KStG betr. Verluste von Kapitalgesellschaften bei Beteiligungserwerben, Ubg. 2008, S. 595 ff.
- RÖDDER, THOMAS/SCHUMACHER, ANDREAS: Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DStR 2001, S. 1685 ff.
- RÖDDER, THOMAS/HERLINGHAUS, ANDREAS/ VAN LISHAUT, INGO: Umwandlungssteuergesetz, 1. Auflage, Köln 2008.
- RODERBURG, GEORG: Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuerrecht, Berlin 2005.
- RÖHNER, JÖRG: Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmern. Theoretische und rechtliche Grundlagen sowie ökonomische Analyse ausgewählter Problemfelder, Hamburg 2003.
- RUPPE, HANS GEORG: Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in: TIPKE, KLAUS (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, DStJG Bd. 1 (1979), S. 7 ff.
- SCHLOTTER, CARSTEN: Partielle Abkehr vom Folgerichtigkeitsgrundsatz, BB 2009, S. 1411 f.
- SCHMIDT, KARSTEN: Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln u.a. 2002.
- SCHMIDT, LUDWIG: EStG, 28. Auflage, München 2009.
- SCHMITT, JOACHIM: Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, Frankfurt u.a. 1993.
- SCHNÄDTER, HELMUT: Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, Frankfurt a. M. 1996.

- SCHNÄDTER, HELMUT: Ist der Freibetrag beim Gewerbeertrag für jeden Gewerbebetrieb oder nur einmal je Unternehmer anzusetzen?, FR 1985, S. 93 ff.
- SCHNEIDER, DIETER: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, Wiesbaden 1994.
- SCHNORR, RANDOLF: Die steuerliche Abzugsfähigkeit von „Dritttaufwand“, StuW 2003, S. 222 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Der Gewinnanteil des Personengesellschafters und das Einkommen der Personengesellschaft, StuW 1988, S. 253 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, StuW 1996, S. 275 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative im Lichte der Einkommenstheorien, in: BEERMANN, ALBERT/JAKOB, WOLFGANG, KRICHHOF, PAUL (Hrsg.), Steuerrechtsprechung – Steuergesetz – Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln 1999, S. 385 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Steuersystematische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform, StbJb. 2001/02, S. 53 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Gewinnermittlung, Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung im Recht der Personengesellschaften und GmbH, 5. Gedächtnisvorlesung für Max Hachenburg, Heidelberg 2003, S. 17 ff.
- SCHUHMAN, HELMUT: Realteilung von Personengesellschaften, StBp. 1983, S. 269 ff.
- SEER, ROMAN: Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, in: PELKA, JÜRGEN, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 23 (2000), S. 87 ff.
- SEITZ, GEORG: Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, S. 201 ff.
- SIEKER, SUSANNE: Umgehungsgeschäfte, Typische Strukturen und Mechanismen ihrer Bekämpfung, Tübingen 2001.
- SÖFFING, GÜNTER: Für die Anwendung der Subsidiaritätsthese in Fällen der Bilanzierungskonkurrenz, DB 2007, S. 1994 ff.
- STRNAD, OLIVER, Zur Vererbung des Verlustabzugs (§ 10d EStG 1997), Hamburg 1998.
- STOLL, GEROLD: Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Köln 1977.
- THIEL, JOCHEN: Die Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) – ein krasser Wertungswiderspruch im Körperschaftsteuerrecht, in: Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 515 ff.
- TIPKE, KLAUS: Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG Bd. 4 (1981), S. 1 ff.
- TIPKE, KLAUS: Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Auflage, Köln 2003.
- TIPKE, KLAUS/LANG, JOACHIM: Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010.
- TIPKE, KLAUS/KRUSE, HEINRICH WILHELM: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Köln Oktober 2009.
- TROOST, KLAUS: Die Buchwertfortführung im Steuerrecht auf dem Weg zu einem allgemeinen Rechtsprinzip, Aachen 1996.
- TRZASKALIK, CHRISTOPH, Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte – § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts, in: RUPPE, HANS GEORG (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG Bd. 4 (1981), S. 145 ff.
- VAN LISHAUT, INGO: Grenzfragen zum „Mantelkauf“ (§ 8c KStG), FR 2008, S. 789 ff.
- WEBER-GRELLET, HEINRICH: Steuern im modernen Verfassungsstaat, Köln 2001.
- WENDT, MICHAEL: Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer, FR 2002, S. 53 ff.
- WERNSMANN, RAINER: Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, S. 101 ff.
- WIESE, GÖTZ: Der Untergang des Verlust- und Zinsvortrages bei Körperschaften, DStR 2007, S. 741 ff.
- WITT, CARL-HEINZ: Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen – Der Beschluss des Großen Senats und seine Folgen, BB 2008, S. 1199 ff.
- WÖHE, GÜNTER: Die Steuern des Unternehmens, 6. Auflage, München 1991.
- ZITZELSBERGER, HERIBERT: Grundlagen der Gewerbesteuer, Köln 1990.

MPI Studies on Intellectual Property,
Competition and Tax Law

Volume 16

Edited by

Josef Drexl
Reto M. Hilty
Wolfgang Schön
Joseph Straus

Wolfgang Schön • Christine Osterloh-Konrad
(Herausgeber)

Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts

 Springer

Herausgeber

Professor Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön
Dr. Christine Osterloh-Konrad
Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum,
Wettbewerbs- und Steuerrecht
Marstallplatz 1
80539 München
wolfgang.schoen@ip.mpg.de
christine.osterloh-konrad@ip.mpg.de

ISSN 1869-1153

ISBN 978-3-642-13340-4

e-ISBN 978-3-642-13341-1

DOI 10.1007/978-3-642-13341-1

Springer Heidelberg Dordrecht London New York

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

© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2010

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funk-sendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland vom 9. September 1965 in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungs-pflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtsgesetzes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Einbandentwurf: WMX Design GmbH, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem Papier

Springer ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media (www.springer.com)