



## Internationale Göttinger Reihe

# RECHTSWISSENSCHAFTEN

Olaf Christian Cropp

### **Das Subjektsteuerprinzip als personaler Bezugspunkt einer Ertragsbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit –**

Unter besonderer Berücksichtigung des  
Wirtschaftsguttransfers zwischen Gesamthands-  
vermögen bei Schwesterpersonengesellschaften

**Band 67**



**Cuvillier Verlag Göttingen**  
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag



Internationale Göttinger Reihe  
Rechtswissenschaften  
Band 67





**Das Subjektsteuerprinzip als personaler Bezugspunkt einer  
Ertragsbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit –  
Unter besonderer Berücksichtigung des Wirtschaftsguttransfers  
zwischen Gesamthandsvermögen bei Schwesterpersonengesellschaften**

Inauguraldissertation  
zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte  
durch die Juristenfakultät  
der Universität Leipzig

von  
**Olaf Christian Cropp**  
aus Wyk auf Föhr

Kiel, 2016



## **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

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

1. Aufl. - Göttingen: Cuvillier, 2016

Zugl.: Leipzig, Univ., Diss., 2016

Dekan:	Prof. Dr. Jochen Rozek
Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Marc Desens
Zweiter Berichterstatter:	PD Dr. David Hummel
Tag der mündlichen Prüfung:	12. Februar 2016

Der Stand von Rechtsprechung und Schrifttum in der vorliegenden Dissertation entspricht Dezember 2015. Eventuell danach in der Zeit bis zur Veröffentlichung erschienene Beiträge konnten nicht berücksichtigt werden.

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2016

Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen

Telefon: 0551-54724-0

Telefax: 0551-54724-21

[www.cuvillier.de](http://www.cuvillier.de)

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus auf fotomechanischem Weg (Fotokopie, Mikrokopie) zu vervielfältigen.

1. Auflage, 2016

Gedruckt auf umweltfreundlichem, säurefreiem Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft.

ISBN 978-3-7369-9214-6

eISBN 978-3-7369-8214-7

Alexy, Robert – „Zum Begriff des Rechtsprinzips“, Rechtstheorie, Beiheft 1 – „Argumentation und Hermeneutik in der Jurisprudenz“, hrsg. von Werner Krawietz, Kazimirz Opalek, Aleksander Peczenik und Alfred Schramm, Duncker & Humblot, Berlin 1979, S. 59-87

Alexy, Robert – „Theorie der Grundrechte“, 1. Auflage, Nomos, Baden-Baden 1985

Altendorf, Klaus – „Übertragung einzelner WG zwischen Schwesterpersonengesellschaften“, zugleich Anm. zu BFH, Beschl. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, Der GmbH-Steuerberater (GmbH-StB) 2010, S. 233-236

Althans, Jörg – „Sonderbetriebsvermögen in Zusammenhang mit einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse“, Betriebs-Berater (BB) 1993, S. 1060-1064

Arndt, Hans-Wolfgang – „Gleichheit im Steuerrecht“, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) 1988, S. 787-794

Bach, Stefan – „Die Perspektive des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1991, S. 116-135

Bareis, Peter – „Transparenz bei der Einkommensteuer – Zur systemgerechten Behandlung sogenannter ‚notwendiger Privatausgaben‘“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1991, S. 38-51

Bareis, Peter – „Kriterien für ein vernünftiges Steuersystem“, Harzburger Steuerprotokoll 1996/35. Steuerfachtagung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen e.V. in Bad Harzburg vom 25. bis 27. September 1996, Dr. Otto Schmidt, Köln 1997, S. 25-45

Bareis, Peter – „Änderungen der Verfügungsrechte bei Mitunternehmenschaften ohne oder mit Gewinnrealisierung? Zur Diskussion zwischen I. und IV. Senat des BFH“, Finanz-Rundschau (FR) 2011, S. 153-165

Bauer, Christian – „Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht“, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2011

Becker, Enno – „Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1926“, Steuer und Wirtschaft (StuW) Band I 1928, Z. 855-908

Becker, Enno – „Von der Selbständigkeit des Steuerrechts. Klare Entwicklung seiner Grundgedanken als Lebensbedingungen des Steuerrechts. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise“, Steuer und Wirtschaft (StuW) Band I 1932, Z. 481-552

Becker, Jürgen – „Der ‚Grundsatz der Individualbesteuerung‘ im deutschen Einkommensteuerrecht“, Münster 1970

Beermann, Albert/ Gosch, Dietmar – „Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung“, Stand: 119. Aktualisierung (September 2015), Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn 2015

Beisse, Heinrich – „Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1981, S. 1-14

Bernütz, Stefan/ Loll, Dietrich – „Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften nach § 6 Abs. 5 EStG“, Der Betrieb (DB) 2013, S. 665-668



- Bethge, Herbert – Anm. zu BVerfG, Beschl. v. 27.2.1973 – 2 BvL 9/72 u. a., Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 1973, S. 2100-2101
- Biergans, Enno/ Wasmer, Claudius – „Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der Einkommensteuer“, Finanz-Rundschau (FR) 1985, S. 57-63
- Birk, Dieter – „Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht“, Dr. Peter Deubner Verlag, Köln 1983
- Birk, Dieter – „Zum Stand der Theoriendiskussion in der Steuerrechtswissenschaft“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1983, S. 293-299
- Birk, Dieter – „Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1990, S. 300-307
- Birk, Dieter – „Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2000, S. 328-336
- Birk, Dieter – „Ordnungsmuster im Steuerrecht – Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen“, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, hrsg. von Wolfgang Spindler, Klaus Tipke und Thomas Rödder, Dr. Otto Schmidt, Köln 2009, S. 3-20
- Birk, Dieter/ Desens, Marc/ Tappe, Henning – „Steuerrecht“, 18. Auflage, C. F. Müller, Heidelberg 2015
- Blümich, Walter – „Einkommensteuergesetz/ Körperschaftsteuergesetz/ Gewerbesteuergesetz Kommentar“, hrsg. von Bernd Heuermann und Peter Brandis, Stand: 129. Ergänzungslieferung (August 2015), Verlag Franz Vahlen, München 2015
- BMF [Hrsg.] – „Gutachten der Steuerreformkommission 1971“, Schriftenreihe des BMF Heft 17, Wilhelm Stollfuß Verlag, Bonn 1971
- Bode, Walter – „Steuerliche Behandlung der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens zwischen beteiligungsidentischen Schwester-PerGes. im Licht des gleichheitsrechtlichen Gebots der Folgerichtigkeit“, zugleich Anm. zu BFH, Beschl. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, Der Betrieb (DB) 2010, S. 1156-1157
- Bode, Walter – Anmerkung zu BFH, Urt. v. 20.05.2010 – IV R 42/08, Der Betrieb (DB) 2010, S. 1621-1623
- Böckenförde, Ernst-Wolfgang – „Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich – Eine Diskussion zur Reform der Familienbesteuerung“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1986, S. 335-340
- Böhme, Sybille/ Förster, Eduard – „Anwendbarkeit der Trennungstheorie im Rahmen von Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes“, Betriebs-Berater (BB) 2003, S. 1979-1987
- Bogenschütz, Eugen/ Hierl, Marcus – „Steuroptimierter Unternehmensverkauf: Veräußerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Teil I)“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2003, S. 1097-1105
- Brambring, Günter/ Jerschke, Hand-Ulrich [Hrsg.] – „Beck'sches Notar-Handbuch“, 6. Auflage, C. H. Beck, München 2015



- Brandenberg, Hermann Bernwart – „Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – Teil II“, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 2002, S. 551-559
- Brandenberg, Hermann Bernwart – „Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd? Plädoyer für die Beibehaltung der Rechtslage“, Finanz-Rundschau (FR) 2010, S. 731-736
- Brandenberg, Hermann Bernwart – „Ausgliederungsmodell, Schwestergesellschaften und Gesamtplan“, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (NWB) 2010, S. 2699-2709
- Bredt, Johannes Victor – „Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit: ein Beitrag zur Systematik und Reform der direkten Steuern in Preussen und dem Reiche“, Deichert, Leipzig 1912
- Bydlinski, Franz – „Fundamentale Rechtsgrundsätze – Zur rechtsethischen Verfassung der Sozietät“, Springer-Verlag, Wien/ New York 1988
- Bydlinski, Franz – „Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff“, 2. Auflage, Springer Verlag, Wien/ New York 1991
- Canaris, Claus-Wilhelm – „Die Feststellung von Lücken im Gesetz: Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem“, 2. Auflage, Duncker & Humblot, Berlin 1983
- Canaris, Claus-Wilhelm – „Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz – entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts“, 2. Auflage, Schriften zur Rechtstheorie Heft 14, Duncker & Humblot, Berlin 1983
- Crezelius, Georg – „Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung – Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis“, Steuerrecht in Wissenschaft und Praxis, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/ Berlin 1983
- Crezelius, Georg, „Steuerrecht II – Die einzelnen Steuerarten“ 2. Auflage, Kurzlehrbücher für das juristische Studium, C. H. Beck, München 1994
- Crezelius, Georg – „Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer“, in: Steuern auf Erbschaft und Vermögen, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Dieter Birk, Dr. Otto Schmidt, Köln 1999, S. 73-126
- Crezelius, Georg – „Das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans“, Finanz-Rundschau (FR) 2003, S. 537-542
- Crezelius, Georg – „Systeminkonsequenzen und Rückausnahmen“, Finanz-Rundschau (FR) 2009, S. 881-890
- Cropp, Olaf – „Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwester-Personengesellschaften – ‚Zoff am BFH‘ am Scheideweg“, Steuer und Studium 2014, S. 326-333
- Cropp, Olaf – „Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwester-Personengesellschaften – Schwaches Licht am Ende des Tunnels“, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (NWB) 2014, S. 1656-1664
- Cropp, Olaf – „Fallkonstellationen zum Wirtschaftsguttransfer bei nicht beteiligungsidentischen Personengesellschaften“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2014, S. 1855-1861





- Desens, Marc – „Der Verlust von Verlustvorträgen nach der Mindestbesteuerung“, Finanz-Rundschau (FR) 2011, S. 745-751
- Deutscher Juristentag – Verhandlungen des Siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages in Mainz 1988, hrsg. von der ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, Band II (Sitzungsberichte), Teil N: Sitzungsbericht über die Verhandlungen der steuerrechtlichen Abteilung, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München 1988
- Drüen, Klaus-Dieter – „Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Va-banquespiel“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2008, S. 3-14
- Elicker, Michael – „Zum 100. Geburtstag von Friedrich August von Hayek (1899-1992) – Kritik an der direkt progressiven Einkommenbesteuerung – Plädoyer für die „flache Steuer“ – aus rechtswissenschaftlicher Sicht“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2000, S. 3-17
- Epping, Volker/ Hillgruber, Christian [Hrsg.] – „Beck'scher Online Kommentar Grundgesetz“, Stand 1.9.2015 Edition 26, C. H. Beck, München 2015
- Felix, Dagmar – „Einheit der Rechtsordnung – Zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur“, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen 1998
- Fischer, Konrad/ Haerder, Max/ Krumrey, Henning/ Losse, Bert/ Schlesiger, Christian/ Tutt, Cordula/ Ramthun, Christian/ Finkenzeller, Karin – „Besser regieren, weniger zahlen“, WirtschaftsWoche vom 3.6.2013, S. 20
- Fischer, Michael – „Grenzen der Verlustvortragsbeschränkung nach § 10d Abs. 2 EStG bei Kapitalgesellschaften“, Finanz-Rundschau (FR) 2007, S. 281-286
- Fischer, Peter – „Die Umgehung des Steuergesetzes – Zu den Bedingungen einer Bewahrung der Steuerrechtsordnung ‚aus eigener Kraft‘“, Der Betrieb (DB) 1996, S. 644-653
- Fischer, Peter – „Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 – Schwerpunkt Ertragsteuerrecht“, jurisPR-SteuerR 6/2012 Anm. 1
- Flume, Werner – „Steuerwesen und Rechtsordnung“, Festschrift für Rudolf Smend zum 70. Geburtstag, Verlag Otto Schwartz & Co., Göttingen 1952, S. 59-101
- Förster, Guido/ Schmidtman, Dirk – „Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht mit einem Vergleich der sog. ‚Step transaction doctrine‘ im amerikanischen, britischen und belgischen Steuerrecht“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2003, S. 114-124
- Franz, Christoph – „Einkommensbegriffe im Steuer- und Sozialrecht“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1988, S. 17-38
- Frenz, Walter – „Unternehmensteuerkonzeptionen im Lichte des Eigentumsgrundrechts und des Leistungsfähigkeitsprinzips“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1997, S. 116-130
- Friauf, Karl – „Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommenbesteuerung“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1985, S. 308-318
- Frotscher, Gerrit/ Maas, Ernst [Hrsg.] – „Praxis Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz“, 131. Lieferung (November 2015), Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg 2015



Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael – „Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht“, in: Verhandlungen des vierzehnten österreichischen Juristentages, Band III/1 Steuerrecht, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien 2000

Gehm, Matthias – „Eine Einführung in die Einkommensteuer für angehende Rechtsanwälte unter Berücksichtigung examensrelevanter Fragestellungen/ Teil 3: Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens“, Juristische Arbeitsblätter (JA) 2007, S. 890-895

Geiler, Karl – „Steuerrecht und Privatrecht“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1927, Z. 497-524

Gersdorf, Hubertus – „Öffentliche Unternehmen im Spannungsfeld zwischen Demokratie- und Wirtschaftlichkeitsprinzip: Eine Studie zur verfassungsrechtlichen Legitimation der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand“, Duncker & Humblot, Berlin 2000

Geserich, Stephan – „Auslegung und Rechtsfortbildung“, Beihefter zu DStR 31/2011, S. 59-66

Glanegger, Peter/ Güroff, Georg – „Gewerbsteuergesetz Kommentar“, 8. Auflage, C. H. Beck, München 2014

Gosch, Dietmar – „Einige aktuelle und zugleich grundsätzliche Bemerkungen zur Gewerbesteuer“, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 1998, S. 327-334

Gosch, Dietmar – „Körperschaftsteuergesetz Kommentar“, 3. Auflage, C. H. Beck, München 2015

Gosch, Dietmar – „Zoff im BFH: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2010, S. 1173-1176

Gräber, Fritz – „Finanzgerichtsordnung Kommentar“, 8. Auflage, C. H. Beck, München 2015

Grashoff, Dietrich/ Kleinmanns, Florian – „Aktuelles Steuerrecht 2015“, 11. Auflage (Gesetzesstand 1. Januar 2015), C. H. Beck, München 2015

Groh, Manfred – „Die nichtgewerblich tätige Personengesellschaft“, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1979/1980, hrsg. vom Deutschen Anwaltsinstitut e.V., Verlag neue Wirtschafts-Briefe GmbH, Herne/Berlin 1979, S. 209-241

Groh, Manfred – „Die Vermögensübertragung auf Schwesterpersonengesellschaften als Lehrstück der Mitunternehmerbesteuerung“, Der Betrieb (DB) 2002, S. 1904-1908

Grünwald, Konrad/ Friz, Fabian – „Verfassungsrechtliche Zweifelsfragen bei der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG bei gewerblichen Zwischenvermietern“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2012, S. 2106-2111

Haller, Heinz – „Gedanken zur Vermögensbesteuerung“, Finanz-Archiv, hrsg. von Norbert Andel und Fritz Neumark, Band 36, 1977/78, S. 222-248

Hallerbach, Dorothee – „Der Einfluß des Zivilrechts auf das Steuerrecht“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1999, S. 2125-2130

Heger, Karin – „Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip“, Beihefter zu DStR 34/2009, S. 117-122



Hennrichs, Joachim – „Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht – Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform“, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 2002, S.201-216

Hennrichs, Joachim – „Einheit und Vielheit bei Personengesellschaften“, in: Tagungsbericht zum 35. Berliner Steuergespräch „Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd?“, herausgegeben von Andreas Richter und Berthold Welling, abrufbar unter URL: [http://www.berlinersteuergespraech.de/835\\_938.htm](http://www.berlinersteuergespraech.de/835_938.htm) (Stand 2.12.2015), S. 2-5

Herlinghaus, Andreas – „Umstrukturierungen bei Personengesellschaften“, in: *Die Personengesellschaft im Steuerrecht – Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk*, hrsg. von Wolfgang Schön und Rainer Hüttemann, Dr. Otto Schmidt, Köln 2011, S. 67-94

Herrmann, Carl/ Heuer, Gerhard/ Raupach, Arndt – „Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar“, Stand: Lieferung 271 (September 2015), Dr. Otto Schmidt, Köln 2015

Herzig, Norbert – „Rechtsformneutralität der Besteuerung bei Rechtsformwechsel – Die Kapitalgesellschaft als steuerliche Einbahnstraße“, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 1988, S. 342-348

Herzog, Roman/ Herdegen, Matthias/ Klein, Hans/ Scholz, Rupert [Hrsg.] – „Grundgesetz Kommentar“, begründet von Theodor Maunz und Günter Dürig, Stand: 74. Lieferung (Mai 2015), C. H. Beck, München 2015

Heurung, Rainer/ Engel, Benjamin/ Schöder, Sebastian – „BB-Rechtsprechungsreport ertragsteuerliche Organschaft 2010“, *Betriebs-Berater (BB)* 2011, S. 599-606

Hey, Johanna – „Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer – Auflösungstendenzen personal gebundener Steuerpflichten“, in: *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*, hrsg. von Klaus Tipke und Hartmut Söhn, Dr. Otto Schmidt, Köln 2005, S. 219-237

Hey, Johanna – „Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008“, *Betriebs-Berater (BB)* 2007, S. 1303-1309

Hey, Johanna – „Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht im Wandel?“, in: *Steuerberater-Jahrbuch (StbJB) 2007/2008*, hrsg. von Detlev J. Piltz, Manfred Günkler und Ursula Niemann; Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2008, S. 19-58

Hey, Johanna – „Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip“, *Beihefter zu DStR* 34/2009, S. 109-117

Hey, Johanna – „Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip“, in: *Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law Volume 16*, hrsg. von Wolfgang Schön und Christine Osterloh-Konrad, Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg 2010, S. 1-29

Hey, Johanna – „Perspektiven der Unternehmensbesteuerung – Gewerbesteuer – Gruppenbesteuerung – Verlustverrechnung – Gewinnermittlung“, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 2011, S. 131-143

Hey, Johanna – „Resümee“, in: *Einkünfteermittlung*, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Johanna Hey, Dr. Otto Schmidt, Köln 2011, S. 379-395

Höck, Edith – „Der finale Entnahmebegriff und seine Umsetzung im Steuerrecht“, *Die Steuer-Warte (StW)* 2006, S. 129-131



- Höffe, Otfried – „Lesebuch zur Ethik – Philosophische Texte von der Antike bis zur Gegenwart“, 5. Auflage, C. H. Beck, München 2012
- Hoffmann, Wolf-Dieter – „Der Transfer von Einzel-Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG nach Verabschiedung des UntStFG“, GmbH-Rundschau (GmbHR) 2002, S. 125-134
- Homburg, Stefan – „Allgemeine Steuerlehre“, 6. Auflage, Vahlers Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Verlag Franz Vahlen, München 2010
- Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Spitaler, Armin – „Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung Kommentar“, Stand: 234. Lieferung (August 2015), Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2015
- Hüttemann, Rainer – „Einkünfteermittlung bei Gesellschaften“, in: Einkünfteermittlung, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Johanna Hey, Dr. Otto Schmidt, Köln 2011, S. 291-319
- Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul [Hrsg.] – „Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen“, 3. Auflage, C. F. Müller Verlag, Heidelberg 2007
- Jachmann, Monika – „Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer“, Betriebs-Berater (BB) 2000, S. 1432-1141
- Jachmann, Monika – „Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem – Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht“, in: Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Jürgen Pelka, Dr. Otto Schmidt, Köln 2000, S. 9-65
- Jachmann, Monika – „Berücksichtigung von Kindern im Focus der Gesetzgebung“, Finanz-Rundschau (FR) 2010, S. 123-127
- Jachmann, Monika/ Liebl, Klaus – „Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2010, S. 2009-2017
- Jarass, Hans D./ Pieroth, Bodo – „Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland“, 13. Auflage, C. H. Beck, München 2014
- Jellinek, Georg – „System der subjektiven öffentlichen Rechte“, 2. Auflage, anastatischer Neudruck der Ausgabe von 1905, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1919
- Jochum, Heike – „Systemfragen zu Mantelkauf und Sanierungsklausel“, Finanz-Rundschau (FR) 1996, S. 497-544
- Kanzler, Hans-Joachim – „Der Streit um die Zwangsentnahme bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften – eine asymmetrische Divergenz“, Kommentar zu BFH, Beschl. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, Finanz-Rundschau (FR) 2010, S. 761-763
- Kemper, Nicolas/ Konold, Robert – „Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentlichen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2000, S. 2119-2123



- Kinzl, Ulrich-Peter – „Voraussetzungen für die Anerkennung einer steuerlichen Organschaft“, Die Aktiengesellschaft (AG) 2010, S. 447-448
- Kirchhof, Ferdinand – „Der Weg zur verfassungsgerechten Besteuerung – Bestand, Fortschritt, Zukunft“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2002, S. 185-200
- Kirchhof, Paul – „Steuerungsumgehung und Auslegungsmethoden“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1983, S. 173-183
- Kirchhof, Paul – „Steuergleichheit“, Steuer und Wirtschaft 1984, S. 297-314
- Kirchhof, Paul – „Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1985, S. 319-329
- Kirchhof, Paul – „Die Kunst der Steuergesetzgebung“, Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 1987, S. 3217-3226
- Kirchhof, Paul [Hrsg.] – „Einkommensteuergesetz Kommentar“, 14. Auflage, Dr. Otto Schmidt, Köln 2015
- Kirchhof, Paul/ Söhn, Hartmut/ Mellinghoff, Rudolf [Hrsg.] – „Einkommensteuergesetz Kommentar“, Stand: 262. Aktualisierung (Oktober 2015), C. F. Müller, Heidelberg/ München/ Landsberg/ Frechen/ Hamburg 2015
- Klein, Franz/ Orlopp, Gerd [Begr.] – „Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht“, 12. Auflage, C. H. Beck, München 2014
- Klingelhöffer, Hans – „Die Bedeutung des Steuerrechts bei Auslegung und Anwendung zivilrechtlicher Normen“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1997, S. 544-546
- Koenig, Ulrich [Hrsg.] – „Abgabenordnung Kommentar“, 3. Auflage C. H. Beck, München 2014
- Kronawitter, Martin – „Gewerbsteuer Kommentar“, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2012
- Kruse, Heinrich – „Grundfragen der Liebhaberei“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1980, S. 226-234
- Kruse, Heinrich – „Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1990, S. 322-330,
- Kube, Hanno – „Die intertemporale Verlustverrechnung – Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsspielraum“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2011, S. 1781-1792
- Kulmsee, Verena – „Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz“, Shaker Verlag, Aachen 2002
- Lampe, Marc – „Steuervorteile in der Rückabwicklung von Fondsbeteiligungen im Rahmen von Schadensersatz oder Haustürwiderruf“, Betriebs-Berater (BB) 2008, S. 2599-2610
- Lang, Joachim, „Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer – Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht“, zugl. Habilitationsschrift Köln 1981, Dr. Otto Schmidt KG, Köln 1988



Lang, Joachim – „Familienbesteuerung – Zur Tendenzwende der Verfassungsrechtsprechung durch das Urte. des Bundesverfassungsgerichts vom 3.11.1982 und zur Reform der Familienbesteuerung“, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 1983, S. 103-125

Lang, Joachim – „Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht“, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 1989, S. 201-211

Lang, Joachim – „Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit“, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 1990, S. 107-129

Lang, Joachim – „Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen“, in: *Besteuerung von Einkommen*, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Iris Ebling, Dr. Otto Schmidt, Köln 2001, S. 49-133

Lang, Joachim – „Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips“, *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag*, hrsg. von Walter Dreseck und Roman Seer, Dr. Otto Schmidt, Köln 2001, S. 313-338

Lang, Joachim – „Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht“, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 2007, S. 3-15

Lang, Joachim – „Steuergerechtigkeit und Globalisierung“, *Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*, hrsg. von Wolfgang Spindler, Klaus Tipke und Thomas Rödder, Dr. Otto Schmidt, Köln 2009, S. 45-64

Lang, Joachim/ Englisch, Joachim – „Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung“, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 2005, S. 3-24

Lang, Markus – „Die Grundrechtsberechtigung der Nachfolgeunternehmen im Eisenbahn-, Post- und Telekommunikationswesen“, *Neue Juristische Wochenschrift (NJW)* 2004, S. 3601-3605

Larenz, Karl – „Methodenlehre der Rechtswissenschaft“, 6. Auflage, Springer Verlag, Berlin/ Heidelberg/ New York, 1991

Larenz, Karl/ Canaris, Claus-Wilhelm – „Methodenlehre der Rechtswissenschaft“, 3. Auflage, Springer Verlag, Berlin/ Heidelberg/ New York 1995

Lehner, Moris – „Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips – Zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale“, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 2009, S. 185-191

Leisner, Walter – „Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellierung – Ein Beitrag wider das Leistungsfähigkeitsprinzip“, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 1983, S. 97-102

Leisner-Egensperger, Anna – „Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften? Eine neue unternehmenssteuerliche Divergenz in der BFH-Rechtsprechung“, *Deutsche Steuerzeitung (DStZ)* 2010, S. 900-906

Leitner, Reinhard/ Stetsko, Iryna – „Erfahrungen mit der Gruppenbesteuerung in Österreich“, *Die Unternehmensbesteuerung (Ubg)* 2010, S. 746-757

Ley, Ursula – „Der Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften – eine abgekürzte Aus- und Einbringung“, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 2011, S. 1208-1211



- Lieber, Bettina – „Zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs“, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 1997, S. 207-212
- Liebl, Klaus – „Die eingetragene Lebenspartnerschaft in der Einkommensteuer – Gedanken über eine Neuorientierung im Einkommensteuerrecht im Bereich bestehender Unterhaltsbeziehungen“, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 2011, S. 129-136
- Littmann, Konrad – „Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip“, in: Fritz Neumark zum 70. Geburtstag, hrsg. von Heinz Haller, Lore Kullmer, Carl S. Shoup und Herbert Timm, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1970, S. 113-134
- Loritz, Karl-Georg – „Die systemgerechte Einkommensteuer – ein unerreichbares Ziel?“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1986, S. 9-20
- Lüdemann, Jörn – „Die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen“, Juristische Schulung (JuS) 2004, S. 27-30
- Merkt, Albrecht – „Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2009, S. 2221-2226
- Meyer, Christian – „Zur Ehegattenbesteuerung bei der Kirchensteuer“, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht (ZevKR) Band 27, 1982, S. 171-178
- Müller-Franken, Sebastian – „Die Rechtsprechung zur ‚Vererblichkeit von Verlusten‘: eine Frage richterlicher Rechtsfortbildung – Zu Möglichkeiten und Grenzen des Argumentierens mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Anwendung einfachen Rechts“, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 2004, S. 606-611
- Neumann, Steffen – „Gesetzliche ‚Wiedereinführung‘ des Mitunternehmererlasses“, Der Ertragsteuerberater (EStB) 2001, S. 60-64
- Niehus, Ulrich – „Fortführung von Ergänzungsbilanzen“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2002, S.116-125
- Niehus, Ulrich – „Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften“, Finanz-Rundschau (FR) 2005, S. 278-285
- Oellerich, Ingo – „Das Ende des ‚Zoffs im BFH‘“, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (NWB) 2013, S. 3444-3448
- Offerhaus, Klaus – „§ 42 AO und der ‚Gesamtplan‘“, Finanz-Rundschau (FR) 2011, S. 878-885
- Palandt, Otto – „Bürgerliches Gesetzbuch“, 74. Auflage 2015, C. H. Beck, München 2015
- Paus, Bernhard – „Nochmals: Übergang des Verlustabzugs auf den Erben“, zugl. Anm. zu BFH, Beschl. v. 28.07.2004 – XI R 54/99, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 2005, S. 518-520
- Petersen, Hans-Georg – „Konsumorientierte Besteuerung als Ansatz effizienter Besteuerung“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2006, S. 266-277
- Petrak, Lars/ Karrenbrock, Lukas – „Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen: Verfassungsrechtliche Zweifel durch das FG Köln im AdV-Verfahren“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2012, S. 2046-2049



- Pfab, Alexander – „Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting“, Zeitschrift für Rechtspolitik (ZRP) 2006, S. 212-216
- Pieroth, Bodo/ Schlink, Bernhard – Grundrechte Staatsrecht II, 31. Auflage, C. F. Müller Verlag, Heidelberg u. a. 2015
- Ratschow, Eckart – „Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip“, in: Einkünfteermittlung, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Johanna Hey, Dr. Otto Schmidt, Köln 2011, S. 35-59
- Rausch, Rainer – „Auswirkungen der Abgeltungsteuer ab 2009 – Die Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer“, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (NWB) 2009, S. 3725-3736
- Reiß, Wolfram – „Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften“, Die Steuerberatung (Stbg) 1999, Teil I: S. 356-371
- Reiß, Wolfram – „Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2000, S. 399-412
- Reiß, Wolfram – „Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF“, Betriebs-Berater (BB) 2001, S. 1225-1231
- Reiß, Wolfram – „Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften“, Steuerberater-Jahrbuch (StbJb) 2001/2002, hrsg. von Norbert Herzig, Dr. Otto Schmidt, Köln 2002, S. 281-319
- Reuß, Joachim – Anm. zu FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 16.09.2009 – 7 K 7453/06 B, EFG 2010, S. 6-8, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG), Stollfuß Medien, Bonn 2010, S. 8
- Richter, Andreas/ Steinmüller, Jens – „Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz“, Finanz-Rundschau (FR) 2002, S. 812-819
- Ring, Ludwig – „Darf der Erbe Sonderausgaben des Erblassers abziehen und einen Verlustausgleich vornehmen?“, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 1981, S. 24-28
- Röder, Erik – Anmerkung zu BFH, Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (ZEV) 2008, S. 205-206
- Röder, Erik – „Zur Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) und der Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8c KStG“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2012, S. 18-32
- Röhrbein, Jens/ Eicker, Klaus – „Verlustberücksichtigung über die Grenze – Aktuelle Rechtslage“, Betriebs-Berater (BB) 2005, S. 465-478
- Rose, Manfred – „Argumente zu einer ‚konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems‘“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1989, S. 191-193
- Ruppe, Hans Georg – „Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften“, in: Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Klaus Tipke, Dr. Otto Schmidt, Köln 1978/79, S. 7-40
- Sachs, Michael [Hrsg.] – „Grundgesetz Kommentar“, 7. Auflage, C. H. Beck, München 2014





- Sacksofsky, Ute – „Steuerung der Familien durch Steuern“, Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 2000, S. 1896-1903
- Sacksofsky, Ute – „Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts“, Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 2000, S. 2619-2626
- Sacksofsky, Ute – „Familienbesteuerung in der steuerpolitischen Diskussion“, Finanz-Rundschau (FR) 2010, S. 119-123
- Sagasser, Bernd/ Bula, Thomas/ Brünger, Thomas R. [Hrsg.] – „Umwandlungen“, 4. Auflage, C. H. Beck, München 2011
- Scharfenberg, Jens – „Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG“, Der Betrieb (DB) 2012, S. 193-197
- Schenke, Ralf Peter – „Auslegung und Rechtsfortbildung – Überlegungen zu Grundfragen der rechtmethologischen Systembildung am Beispiel der ‚Auslegung gegen den Wortlaut‘“, Beihefter zu DStR 31/2011, S. 54-59
- Scherf, Wolfgang – „Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2000, S. 269-278
- Schmidt, Ludwig [Begr.], Dreseck, Walter [Hrsg.] – „Einkommensteuergesetz Kommentar“, 28. Auflage, C. H. Beck, München 2009
- Schmidt, Ludwig [Begr.], Dreseck, Walter [Hrsg.] – „Einkommensteuergesetz Kommentar“, 29. Auflage, C. H. Beck, München 2010
- Schmidt, Ludwig [Begr.], Dreseck, Walter [Hrsg.] – „Einkommensteuergesetz Kommentar“, 30. Auflage, C. H. Beck, München 2011
- Schmidt, Ludwig [Begr.], Weber-Grellet, Heinrich [Hrsg.] – „Einkommensteuergesetz Kommentar“, 33. Auflage, C. H. Beck, München 2014
- Schmidt, Ludwig [Begr.], Weber-Grellet, Heinrich [Hrsg.] – „Einkommensteuergesetz Kommentar“, 34. Auflage, C. H. Beck, München 2015
- Schmitt, Joachim – „Das Ansatz- und Bewertungswahlrecht des übertragenden Rechtsträgers nach § 3 Satz 1 und § 11 Abs. 1 UmwStG“, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 2004, S. 825-830
- Schmitt, Michael/ Franz, Roland – „Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmensgemeinschaften – ein gesetzlicher Kompromiss zwischen steuerlicher Systematik und wirtschaftlicher Vernunft“, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 2012, S. 395-398
- Schmoller, Gustav – „Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre“, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft (ZgS) Band 19, 1863, S. 1-86
- Schneider, Dieter – „Leistungsfähigkeitsprinzip und Abzug von der Bemessungsgrundlage“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1984, S. 356-367
- Schön, Wolfgang – „Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2005, S. 247-255



- Schön, Wolfgang – „Subjektive Tatbestandsmerkmale in der Einkommensermittlung“, Beihefter zu DStR 39/2007, S. 20-23
- Schulze-Osterloh, Joachim – „Zivilrecht und Steuerrecht“, Archiv für die civilistische Praxis (AcP) 190. Band, 1990, S. 139-164
- Schwarz, Bernhard/ Pahlke, Armin [Hrsg.] – „AO/FGO Kommentar“, Stand: 167. Lieferung (November 2015), Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg 2015
- Seer, Roman – „Die Besteuerung der Alterseinkünfte und das Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG)“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1996, S. 323-336
- Seer, Roman – „Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen“, in: Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, hrsg. i. A. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Jürgen Pelka, Dr. Otto Schmidt, Köln 2000, S. 87-126
- Seer, Roman/ Wendt, Volker – „Die Familienbesteuerung nach dem so genannten ‚Gesetz zur Familienförderung‘ vom 22.12.1999“, Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 2000, S. 1904-1911
- Seiler, Christian – „Leitlinien einer familiengerechten Besteuerung“, Finanz-Rundschau (FR) 2010, S. 113-119
- Siegel, Theodor – „Zuordnungsänderungen in Personengesellschaften – Zur Klärung der steuerlichen Gewinnrealisierung mit dem Konzept der Individualbilanz“, Finanz-Rundschau (FR) 2011, S. 45-61
- Siegmund, Olaf/ Ungemach, Markus – „Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften“, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (NWB) 2010, S. 2206-2210
- Sinewe, Patrick – „Organschaft und Rückwirkungsfiktion nach dem UntStFG“, GmbH-Rundschau (GmbHR) 2002, S. 481-484
- Söffing, Günter – „Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans“, Betriebs-Berater (BB) 2004, S. 2777-2787
- Söhn, Hartmut – „Besteuerung von Unterhaltsleistungen an getrennt lebende und geschiedene Ehegatten – Gesetzliches Korrespondenzprinzip und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2005, S. 109-116
- Sommer, Ulf – „Im Griff des Staates“, Handelsblatt vom 12.6.2013, S. 1 (Tagesthema)
- Spiegelberger, Sebastian – Anmerkung zu BFH, Beschl. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer (MittBayNot) 2011, S. 87-89
- Spindler, Wolfgang – „Der ‚Gesamtplan‘ in der Rechtsprechung des BFH“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2005, S. 1-5
- Starck, Christian [Hrsg.] – „Kommentar zum Grundgesetz“, begründet von Hermann v. Mangoldt und fortg. von Friedrich Klein, Band I (Art. 1-19), 5. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München 2005
- Stern, Klaus – „Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland“, Band III/1 (Allgemeine Lehren der Grundrechte), C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München 1988



Storr, Stefan – „Der Staat als Unternehmer: Öffentliche Unternehmen in der Freiheits- und Gleichheitsdogmatik des nationalen Rechts und des Gemeinschaftsrechts“, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen 2001

Strahl, Martin – „Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG in der Entwurfsfassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – Rechtsänderungen und Gestaltungsmöglichkeiten“, Finanz-Rundschau (FR) 2001, S. 1154-1162

Strahl, Martin – „Gestaltungssperre‘ Gesamtplanrechtsprechung“, Kölner Steuialog (KÖSDI) 2003, 13918-13927

Strahl, Martin – „Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter“, Finanz-Rundschau (FR) 2004, S. 929-938

Suhr, Gerhard – „GNOFÄ‘ nicht rechtsstaatlich?“, Die steuerliche Betriebsprüfung (StBP) 1977, S. 221-224

Thiel, Jochen – „Die grenzüberschreitende Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht“, GmbH-Rundschau (GmbHR) 1994, S. 277-289

Thiel, Jochen – „Die steuerliche Behandlung von Fremdfinanzierungen im Unternehmen“, Finanz-Rundschau (FR) 2007, S. 729-733

Tiedtke, Klaus – „Die Leistung an Erfüllung statt als ertragsteuerlich entgeltliches Geschäft im Rahmen der Abgeltung von Zugewinnausgleichs- und Pflichtteilsansprüchen“, Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag, hrsg. von Andreas Heldrich, Jürgen Prölss, und Ingo Koller, C. H. Beck, München 2007, S. 429-450

Tiedtke, Klaus/ Langheim, Hagen – „Übertragung von Kommanditanteilen zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen als Veräußerungsgeschäft bei Einbringung eines Einzelunternehmens in eine PersGes?“, zugl. Anmerkung zu BFH v. 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl. II 2005, 554, Finanz-Rundschau (FR) 2007, S. 368-375

Tipke, Klaus – „Steuerrecht und Bürgerliches Recht“, Juristische Schulung (JuS) 1970, S. 149-154

Tipke, Klaus – „Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers – Kritik und Verbesserungsvorschläge“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1976, S. 293-310

Tipke, Klaus – „Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht – Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1980, S. 1-11

Tipke, Klaus – „Die Steuerrechtsordnung“ Band I (wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen), 2. Auflage, Dr. Otto Schmidt, Köln 2000

Tipke, Klaus – „Die Steuerrechtsordnung“ Band II (Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem), 2. Auflage, Dr. Otto Schmidt G, Köln 2003

Tipke, Klaus – „Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werktorprinzips“, Betriebs-Berater (BB) 2007, S. 1525-1532



- Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm – „Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung Kommentar“, 141. Lieferung (Juli 2015), Dr. Otto Schmidt, Köln 2015
- Tipke, Klaus/ Lang, Joachim – „Steuerrecht“, 22. Auflage, Dr. Otto Schmidt, Köln 2015
- Trzaskalik, Christoph – „Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge“ Steuer und Wirtschaft (StuW) 1979, S. 97-112
- Vogel, Horst – „Wertungsdivergenzen zwischen Steuerrecht, Zivilrecht und Strafrecht“, Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 1985, S. 2986-2991
- Vogel, Klaus – „Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1974, S. 193-203
- Vogel, Klaus – „Die Besonderheit des Steuerrechts“, Deutsche Steuer-Zeitung/ A 1977, S. 5-12
- Vogel, Klaus – „Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht“, in: Steuerrecht und Verfassungsrecht, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Karl Heinrich Friauf, Dr. Otto Schmidt, Köln 1989, S. 123-144
- Vorwold, Gerhard – „Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung – Versuch einer zeitgemäßen Veränderung“, Finanz-Rundschau (FR) 1992, S. 789-801
- Wacker, Roland – „Vermögensverwaltende Gesamthand und Bruchteilsbetrachtung – eine Zwischenbilanz“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2005, S. 2014-2018
- Wacker, Roland – „Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine GmbH“, zugleich Anm. zu BFH, Urt. v. 25.11.2009 – I R 72/08 sowie BFH, Beschl. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (NWB) 2010, S. 2382-2389
- Wacker, Roland – „Aktuelles zum Einfluss des Gesellschafts- und Zivilrechts auf die ertragsteuerliche Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften“, Festschrift für Wulf Goette zum 65. Geburtstag, hrsg. von Mathias Habersack und Peter Hommelhoff, C. H. Beck, München 2011, S. 561-582
- Wagner, Adolph [Hrsg.] – „Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie“, Vierte Hauptabteilung: Finanzwissenschaft, Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage, C.F. Winter'sche Verlagshandlung, Leipzig 1890
- Waldhoff, Christian – „Die steuerfreie Kostenpauschale der Abgeordneten des Deutschen Bundestages“, Finanz-Rundschau (FR) 2007, S. 225-235
- Walz, Rainer – „Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung – Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik“, R. v. Decker's rechts- und sozialwissenschaftliche Abhandlungen Band 8, R. v. Decker's Verlag, G. Schenck GmbH, Heidelberg/ Hamburg 1980
- Walz, Rainer – „Die steuerrechtliche Herausforderung des Zivilrechts“, Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (ZHR) 1983, Band 147, S. 281-312
- Walzer, Klaus – „Hauptgründe für die Wahl einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1986, S. 201-209
- Weber-Grellet, Heinrich – „Das Gestüt im Körperschaftsteuerrecht – Zur Privatsphäre der Körperschaft“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1994, S. 12-17



- Weber-Grellet, Heinrich – „Die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit im Umwandlungsrecht“, Betriebs-Berater (BB) 1997, S. 653-658
- Weber-Grellet, Heinrich – „Fairneß, Aufklärung und Transparenz – Wege zu einer leistungsgerechten Besteuerung“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1999, S. 311-320
- Weber-Grellet, Heinrich – „Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen“, Betriebs-Berater (BB) 1999, S. 2659-2666
- Weber-Grellet, Heinrich – „Lenkungssteuern im Rechtssystem“, Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 2001, S. 3657-3664
- Wehrheim, Michael/ Nickel, Katrin – „Überführungs- und Übertragungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 EStG – eine steuersystematische Einordnung (§ 6 Abs. 5 EStG)“, Betriebs-Berater (BB) 2006, S. 1361-1366
- Wendt, Rudolf – „Die Besteuerung von Ehe und Familie in Deutschland“, Festschrift für Gerhard Käfer, hrsg. von Helmut Rüßmann, juris GmbH, Saarbrücken 2009, S. 457-474
- Wendt, Michael – Anm. zu BFH, Urt. v. 25.11.2009 – I R 72/08, Finanz-Rundschau (FR) 2010, S. 381-387
- Wendt, Michael – „Realteilung und Ausscheiden gegen Sachwertabfindung – Vorrang des Kontinuitätsprinzips?“, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, hrsg. von Klaus Tipke, Roman Seer, Johanna Hey und Joachim Englisch, Dr. Otto Schmidt, Köln 2010, S. 699-718
- Wernsmann, Rainer – „Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen“, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1998, S. 317-333
- Wernsmann, Rainer – „Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem“, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen 2005
- Westerfelhaus, Herwarth – „Gewaltenverschränkung im Steuerrecht durch Gesetzgebungsbeteiligung der Exekutive“, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 1997, S. 129-135
- Winhard, Christoph – „Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion“, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2006, S. 1729-1733
- Wißborn, Jan-Peter – „Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften“, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (NWB) 2010, S. 4275-4277
- Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH – „Notwendige Reform der Verlustverrechnung“, Der Betrieb (DB) 2012, S. 1704-1711
- Wölbing, Werner – „Das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe (besonderes Kirchgeld)“, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht (ZevKR) 23. Band, 1978, S. 254-261



Kapitel 1 – Einführung und These .....	1
I. Bestandsaufnahme zur Vielfalt der verwendeten Begriffe .....	1
1. Subjektsteuerprinzip .....	1
2. Grundsatz/ Prinzip der Individualbesteuerung .....	3
3. Steuersubjektprinzip .....	6
4. Subjektprinzip .....	7
5. Individualprinzip .....	8
6. Individualsteuerprinzip .....	9
7. Bewertung der Begriffsvielfalt .....	9
II. These und Gang der Untersuchung .....	12
Kapitel 2 – Allgemeine Verortung eines Subjektsteuerprinzips .....	15
I. Einordnung und Verbindlichkeit von Prinzipien .....	15
1. Unterscheidung der Normgruppen Regeln und Prinzipien .....	15
2. Aufdeckung sog. normkonzipierender Prinzipien .....	16
3. Kollisionsregeln für Regelungskonflikte .....	17
4. Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip .....	18
II. Das Subjektsteuerprinzip als personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit .....	19
1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Besteuerungsmaxime .....	19
a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Besteuerungsmaßstab .....	19
b) Dogmatische Verortung im Gleichheitssatz .....	21
2. Sachlicher Bezug: Leistungsfähigkeitsindikator .....	23
a) Anknüpfung an den Einkommenszuwachs .....	23
b) Subjektsteuern .....	24
c) Bewertung .....	25
3. Personalere Bezug: Zuordnungssubjekt .....	26
a) Zentrale Subjekte nach der Abgabenordnung .....	26
aa) § 33 AO: Steuerpflichtiger .....	26
bb) § 43 S. 1 AO: Steuerschuldner .....	27
cc) Bewertung .....	27
b) Individualisierter Grundrechtsschutz der Steuersubjekte .....	28
aa) Natürliche Personen .....	28
bb) Juristische Personen .....	29
(1) Grundrechtsberechtigung i.S.d. Art. 19 Abs. 3 GG .....	29
(a) Körperschaftsteuersubjekte i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG .....	29



(b) Personengesellschaften.....	31
(c) Unternehmer i.S.d. § 5 Abs. 1 S. 2 GewStG .....	31
(2) Anwendbare Grundrechte.....	31
(a) Körperschaftsteuersubjekte i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG.....	31
(b) Personengesellschaften.....	33
(c) Unternehmer i.S.d. § 5 Abs. 1 S. 2 GewStG .....	33
(3) Eigene steuerliche Leistungsfähigkeit der Körperschaften.....	33
cc) Bewertung .....	34
III. Ergebnisse Kapitel 2 .....	35
Kapitel 3 – Einkommensteuer.....	37
I. Einkommensteuer als Ertragsteuer der natürlichen Person .....	37
1. Erste Stufe: Das Einkünfte- bzw. Gewinnermittlungssubjekt .....	37
a) Gewinneinkünfte.....	37
b) Überschusseinkünfte.....	37
c) Ergebnis zum Einkünfte- bzw. Gewinnermittlungssubjekt .....	38
2. Zweite Stufe: Besteuerungssubjekt/ Steuerschuldner i.e.S.....	38
a) Die natürliche Person als Steuersubjekt.....	38
b) Einordnung der Personengesellschaft.....	39
aa) Zivilrechtlich: Personengesellschaft als Rechtssubjekt .....	39
bb) Steuerrechtlich: Natürliche Person Einkommensteuersubjekt.....	39
cc) Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht.....	40
dd) Bewertung.....	41
3. Dritte Stufe: Das Einkünfteveranlagungssubjekt.....	43
4. Bewertung und Ergebnis.....	43
II. Einkommensbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person .....	44
1. Konkretisierung der Leistungsfähigkeit durch das Nettoprinzip .....	44
a) Nettobesteuerung auf horizontaler Ebene (Bemessungsgrundlage).....	45
b) Rang des objektiven und subjektiven Nettoprinzips .....	47
c) Maßstab des pflichtbestimmten Aufwands anhand des Kriteriums der Zwangsläufigkeit.....	48
d) Bedeutung für das objektive Nettoprinzip.....	51
e) Zusammenfassung und Bewertung.....	51
2. Berücksichtigung des existenziellen Lebensbedarfs.....	52
a) Lebensbedarf des Steuerpflichtigen und von Kindern.....	52
b) Lebensbedarf des Lebensgefährten bzw. der Familie.....	53
3. Berücksichtigung des pflichtbestimmten Aufwands durch § 2 EStG als einfach-gesetzliche Belastungsentscheidung.....	56



a) § 2 Abs. 2 EStG: Objektive Leistungsfähigkeit.....	56
b) § 2 Abs. 3 bis Abs. 5 EStG: Subjektive Leistungsfähigkeit.....	57
aa) Außergewöhnliche Belastungen.....	58
bb) Sonderausgaben.....	58
4. Zusammenfassung und Bewertung der Einkommensbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person.....	58
III. Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip im EStG.....	59
IV. Anwendungsbeispiele für ein Subjektsteuerprinzip.....	60
1. Wirtschaftsguttransfer bei Schwesterpersonengesellschaften.....	60
a) Diskussionsstand.....	62
aa) BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08.....	62
bb) BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09.....	62
cc) Literatur und neuere Finanzgerichtsrechtsprechung.....	63
dd) BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12.....	64
ee) Beurteilung.....	64
(1) Zur verfassungskonformen Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG.....	66
(a) Voraussetzungen und Grenzen.....	67
(b) Wortsinn von § 6 Abs. 5 S. 1 EStG.....	69
(c) Sinn und Zweck.....	70
(d) Regelungszusammenhang mit § 6 Abs. 5 S. 2 und S. 3 EStG.....	72
(aa) Relativierung des Wortsinns.....	72
(bb) Überspringen stiller Reserven bei Rechtsträgerwechsel.....	72
(α) Subjektsteuerprinzip.....	72
(β) Gerechtfertigte Abweichung.....	73
(e) Objektivierter Wille des Gesetzgebers.....	74
(f) Ergebnis zur verfassungskonformen Auslegung.....	77
(2) Zur analogen Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG.....	78
(a) Zweistufiges Verfahren und das Verdikt des Gesamtplans.....	79
(b) § 6b EStG als Behelfslösung.....	82
(c) Ergebnis zur analogen Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG.....	82
b) Lösungsvorschlag: Zoff im BFH kein Fall von § 6 Abs. 5 EStG.....	82
aa) Anwendungsbereich bloßer Bewertungsnorm nicht eröffnet.....	82
(1) § 6 Abs. 5 EStG ist bloße Bewertungsvorschrift.....	83
(2) Keine Entnahme des Wirtschaftsguts.....	83
(3) § 6 Abs. 5 EStG hat überwiegend deklaratorischen Charakter.....	84





(4) Beurteilung .....	84
bb) Kongruenz mit Steuersubjektregel und Subjektsteuerprinzip .....	85
cc) Exkurs: Konzept der Individualbilanz .....	85
c) Unzulässiger Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH .....	86
d) Ausblick: Nicht beteiligungsidentische Personengesellschaften.....	88
e) Zusammenfassung und Ergebnis .....	88
2. Die Vererblichkeit von Verlusten .....	89
a) Kongruenz mit Steuersubjektregel und Subjektsteuerprinzip.....	90
b) Eigentliches Problem liegt bei der Regelung des § 10d EStG.....	90
aa) Definitivbesteuerung stellt nicht gerechtfertigte Abweichung von der Belastungsentscheidung dar .....	90
bb) Zeitliche Streckung des Verlustabzugs grundsätzlich zulässig .....	92
3. Die Besteuerung von Ehegatten.....	94
Kapitel 4 – Körperschaftsteuer .....	97
I. Körperschaftsteuer als Ertragsteuer der Körperschaften .....	97
II. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der Körperschaften.....	98
III. Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip im KStG.....	99
IV. Anwendungsbeispiel: Organschaft .....	100
1. § 14 KStG ist spezialgesetzliche Einkommenszurechnungsnorm .....	100
2. Bedeutung für das Subjektsteuerprinzip .....	100
a) Besteuerungsregimes für die Organträger ändern sich nicht .....	101
b) Organschaft tangiert bloß objektive Steuerpflicht.....	101
Kapitel 5 – Gewerbesteuer .....	103
I. Gewerbesteuer als Ertragsteuer des „Unternehmers“ .....	103
1. Gewerbebetrieb als Steuergegenstand .....	103
2. Gewerbeertrag als Besteuerungsgrundlage.....	103
3. Unternehmer als Steuerschuldner .....	103
II. Besteuerung nach der objektivierten Ertragskraft.....	104
1. Maßstab.....	104
a) Forderung nach einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	104
b) Gewerbesteuer ist nicht subjektiv .....	105
c) Ergebnis zum Maßstab.....	106
2. Keine Abweichung vom Nettoprinzip durch § 8 GewStG .....	107
a) Gewerbesteuer enthält eigenes Regelwerk .....	107
b) Gewerbesteuer ebnet verschiedene Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der Einkommen- und Körperschaftsteuer ein .....	108



II. Inhaltsverzeichnis	XXV
c) Bewertung .....	108
3. Abweichungen von Besteuerung nach objektiver Ertragskraft.....	108
a) Systemwidrige Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG.....	109
b) (Gewerbe-) Besteuerung in Abhängigkeit von Beteiligungsform .....	109
c) Unterschiedliche Freibeträge .....	110
d) § 10a GewStG.....	110
III. Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip im GewStG .....	111
Kapitel 6 – Gesamtergebnis .....	113





## Kapitel 1 – Einführung und These

Ausgangspunkt dieser Arbeit stellt die Untersuchung des Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nach § 6 Abs. 5 EStG dar. Bei der als „Zoff im BFH“<sup>1</sup> bekannt gewordenen Streitfrage, wer das betrachtungsrelevante Steuersubjekt ist, die Personengesellschaft oder der einzelne Mitunternehmer, und ob der Wirtschaftsguttransfer steuerneutral möglich ist, folgt nach Ansicht des IV. Senats des BFH aus dem Subjektsteuerprinzip, dass gemäß einer transparenten Besteuerung der Personengesellschaft nur der einzelne Gesellschafter das betrachtungsrelevante Steuersubjekt sein könne<sup>2</sup>.

Offen gelassen hat der BFH jedoch den möglichen Inhalt eines solchen Prinzips. Deshalb steht der Untersuchung nach der Existenz und nach dem möglichen Inhalt eines Subjektsteuerprinzips im Ertragsteuerrecht eine Begriffsanalyse voran. Betrachtet man den Begriff Subjektsteuerprinzip nämlich genauer, so erschöpft sich das vermeintlich Einfache, wenn man diesen in Zusammenschau mit den weiteren Begriffen Grundsatz der Individualbesteuerung, Steuersubjektprinzip, Subjektprinzip, Individualprinzip und Individualsteuerprinzip stellt. Diese Begriffe werden vielfach verwendet, ohne dass eine definitorisch klare Abgrenzung erkennbar wäre<sup>3</sup>.

Auf die Frage seines Schülers Zi-lu, was er zuerst tun würde, wenn ihm die Verwaltung eines Staates anvertraut werden würde, antwortete Konfuzius, dass er die Namen und Begriffe richtigstellen wolle, denn stimmen diese nicht, sei die Sprache konfus und es entstehe Unordnung und Misserfolg<sup>4</sup>.

### I. Bestandsaufnahme zur Vielfalt der verwendeten Begriffe

Dem Aufstellen einer These soll eine begriffliche Analyse des den Titel dieser Arbeit bestimmenden Begriffs voranstellen.

#### 1. Subjektsteuerprinzip

Anknüpfend an die Feststellung Eckart Ratschows, es gebe keine gesicherten Erkenntnisse zum Inhalt eines Subjektsteuerprinzips, nicht einmal eine einheitliche Begrifflichkeit<sup>5</sup>, sollen die Themenschwerpunkte, in denen der Begriff vorkommt, analysiert werden. Allgemein lassen sich Aussagen finden wie: Dieses Prinzip bedeute, dass die Einkommensteuer und die Einkünfteermittlung – und dies folge aus § 3 Abs. 2 AO und Art. 106 Abs. 6 GG – primär personenbezogen seien<sup>6</sup>, oder dass jedem Steuerpflichtigen nur die selbst erzielten Einnahmen und der selbst geleistete Aufwand zuzurechnen seien<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Begründet von Gosch, DStR 2010, S. 1173, 1173.

<sup>2</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972.

<sup>3</sup> So bereits Ratschow, DStJG (2011), S. 35, 36 f.

<sup>4</sup> Zitiert nach Höffe, Lesebuch zur Ethik<sup>5</sup>, S. 52 f.

<sup>5</sup> Ratschow, DStJG (2011), S. 35, 36 f.

<sup>6</sup> Weber-Grellet, BB 1997, S. 653, 656 mit Verweis auf BFH, Beschl. vom 9.7.1992 - IV R 115/90, BStBl II 1992, 948.

<sup>7</sup> Schmidt/Weber-Grellet, EStG<sup>33</sup>, § 2 Rn. 19 (In der 30. Auflage wird noch der Begriff des Grundsatzes der Individualbesteuerung verwendet, vgl. Fn. 34; in der 34. Auflage werden beide Begriffe verwendet).



Einen Schwerpunkt, in dem der Begriff häufig verwendet wird, bildet die Vererblichkeit des Verlustabzugs. Die Übertragung des Verlustabzugs vom Erblasser auf den Erben verstoße gegen das Subjektsteuerprinzip des § 1 EStG, denn Erblasser und Erbe seien nach der Einkommensteuer getrennt voneinander zu veranlagern<sup>8</sup>. Besteuerungsgrundlagen verschiedener Steuersubjekte dürften nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes nicht miteinander vermengt werden<sup>9</sup>.

Weitaus häufiger – und hier scheint der Schwerpunkt der Argumentation zu liegen – ist die Verwendung des Begriffs im Zusammenhang mit der Übertragung stiller Reserven. Wenn das Subjektsteuerprinzip bedeute, dass nur das Individuum Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit und damit Steuersubjekt sein könne<sup>10</sup>, dann gehe es beim Übergang von Wirtschaftsgütern insoweit um den Subjektsteuercharakter bzw. die Subjektbezogenheit der Einkommensteuer<sup>11</sup>. Das Subjektsteuerprinzip (bzw. der Subjektsteuercharakter der Einkommensteuer<sup>12</sup>) fordere demgemäß, dass Erträge von demjenigen Subjekt, das sie erwirtschaftet hat<sup>13</sup>, bzw. stille Reserven von demjenigen, bei welchem sie entstanden sind<sup>14</sup>, zu versteuern sind. Insoweit beinhalte es den Grundsatz der subjektiven Entstrickung stiller Reserven im Gegensatz zum Kontinuitätsgrundsatz<sup>15</sup>. Das Subjektsteuerprinzip sei durchbrochen, wenn stille Reserven nicht mehr bei demjenigen Steuerpflichtigen versteuert werden, bei dem sie entstanden sind<sup>16</sup>. Daher wird zum Teil vertreten, die Abschaffung der intersubjektiven Übertragbarkeit stiller Reserven durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 sei durch das Subjektsteuerprinzip gerechtfertigt gewesen<sup>17</sup>. Klaus Tiedtke und Hagen Langheim legen dem III. Senat des BFH<sup>18</sup> den Begriff Subjektsteuerprinzip in den Mund (der BFH hatte diesen Begriff gar nicht benutzt) und erklären, dass nach Ansicht des III. Senats eine Gewinnrealisierung aufgrund des Subjektsteuerprinzips geboten sei, wenn stille Reserven von einem auf ein anderes Steuersubjekt übergehen und bringen selbst diesen Begriff mit einem Steuersubjektwechsel in

---

<sup>8</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. vom 21.9.1999 – III 23/95, EFG 1999, 1221, 1223; nachfolgend: BFH, Beschl. vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, 612, aber mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung argumentierend, s. Fn 55.

<sup>9</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. vom 21.9.1999 – III 23/95, EFG 1999, 1221, 1223; vgl. dazu auch bereits: Trzaskalik, StuW 1979, S. 97, 106, 112; Ring, DStZ 1981, S. 24, 25.

<sup>10</sup> Siegel, FR 2011, S. 45, 46.

<sup>11</sup> Schmitt/Franz, Ubg 2012, S. 395, 395.

<sup>12</sup> Reiß, in K/S/M, EStG, § 16 Rn. B 80; Schmitt/Franz, Ubg 2012, S. 395, 395.

<sup>13</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972; Reiß, in K/S/M, EStG, § 16 Rn. B 80; Reiß, BB 2001, S. 1225, 1226.

<sup>14</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. vom 5.11.2008 – 2 K 175/05, EFG 2009, 233, 235; Reiß, BB 2001, S. 1225, 1226; Tiedtke, FS Canaris 2007, S. 429, 445; Bode, DB 2010, S. 1621, 1623; Abele, in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen<sup>4</sup>, § 31 Rn. 52; Herlinghaus, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften 2011, S. 67, 71, 76, 93 f.

<sup>15</sup> Wendt, FS Lang 2010, S. 699, 702 f.

<sup>16</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. vom 5.11.2008 – 2 K 175/05, EFG 2009, 233, 235; wohl auch FG Niedersachsen, Urt. vom 4.7.2008 – 10 K 764/03, juris Rn. 24, und dem nachfolgend BFH, Urt. vom 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl II 2010, 820, 822, aber mit dem Begriff des Steuersubjektprinzips elaborierend (s. unten Fn. 74); Althans, BB 1993, S. 1060, 1061; Reiß, BB 2001, S. 1225, S. 1227, 1230; Reiß, StbJb 2001/2002, S. 281, 303; Wehrheim/Nickel, BB 2006, S. 1361, 1363; Siegel, FR 2011, 45, 60; Schmitt/Franz, Ubg 2012, S. 395, 395; Herlinghaus, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften 2011, S. 67, 71, 76, 93 f.; Abele, in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen<sup>4</sup>, § 31 Rn. 52.

<sup>17</sup> FG Niedersachsen, Urt. vom 4.7.2008 – 10 K 764/03, juris Rn. 24; ebenso Weber-Grellet, BB 1999, S. 2659, 2662.

<sup>18</sup> BFH, Urt. vom 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl II 2005, 554.



Zusammenhang<sup>19</sup>. Es geht konkret um die Frage nach Möglichkeit und Grenzen des steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers, wobei die Regelungen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, in dem viele eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips sehen<sup>20</sup>, sowie des § 6 Abs. 3 EStG<sup>21</sup> Gegenstände eines lebhaften Diskurses sind. Dabei fällt auf, dass neuere Urteile, die mit dem Subjektsteuerprinzip argumentieren<sup>22</sup>, auf einen Beschluss des IV. Senats des BFH vom 15.4.2010<sup>23</sup> verweisen.

Ein weiterer Themenbereich ist die Organschaft. Nach § 14 KStG ist bei Erfüllung der dortigen Voraussetzungen das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Es wird vertreten, diese Ergebniszurechnung führe zu einer Durchbrechung<sup>24</sup>, zumindest aber zu einer Modifikation<sup>25</sup> des Subjektsteuerprinzips.

Schließlich wird der Begriff bei der Ehegattenbesteuerung bemüht. Demnach seien – im Gegensatz zum (derzeitigen) Splitting – Ehegatten nach dem Subjektsteuerprinzip einzeln zu besteuern, was dem individualistischen Konzept des Einkommensteuerrechts entspreche<sup>26</sup>.

## 2. Grundsatz/ Prinzip der Individualbesteuerung

Bereits Jürgen Becker, der sich umfassend mit dem Begriff des Grundsatzes der Individualbesteuerung auseinandergesetzt hat, stellte fest, dass die wörtliche Auslegung dieser Formel mehrere Deutungsmöglichkeiten zulasse<sup>27</sup>. Auch Eckart Ratschow, der die verbreitete begriffliche Uneinheitlichkeit desavouiert<sup>28</sup>, scheint das Subjektsteuerprinzip mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung gleichzusetzen<sup>29</sup>. Ob diese Begriffe einen synonymen Inhalt haben, soll anhand einer Betrachtung der Themenschwerpunkte, in denen der Begriff verwendet wird, erfolgen. Zunächst lassen sich allgemeine Aussagen vor allem in Verbindung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip finden. Die Einkommensteuer sei subjektbezogen, als sich die Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit auf jede natürliche Person beziehen<sup>30</sup>. Der Individualbesteuerungsgrundsatz gehe „Hand in Hand mit dem [...] Leistungsfähigkeitsprinzip“<sup>31</sup>. Das

<sup>19</sup> Tiedtke/Langheim, FR 2007, S. 368, 373 f.

<sup>20</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972; BFH, Urt. vom 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, S. 2053, 2057; Reiß, BB 2001, S. 1225, 1228; Bode, DB 2010, S. 1621, 1623; Siegel, FR 2011, 45, 60.

<sup>21</sup> Vgl. dazu: BFH, Urt. vom 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl II 2005, 554, 556 i.V.m. 558 (ohne ausdrücklich den Begriff Subjektsteuerprinzip zu benutzen); BFH, Urt. vom 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl II 2006, 457, 460 (zur Vorgängernorm § 7 Abs. 1 EStDV a.F.); Reiß, in K/S/M, EStG, § 16 Rn. B 80.

<sup>22</sup> Z. B. BFH, Urt. vom 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, S. 2053, 2057, FG Niedersachsen, Urt. vom 31.5.2012 – 1 K 271/10, EFG 2012, 2106, 2107.

<sup>23</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971; s. dazu S. 62.

<sup>24</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 170.

<sup>25</sup> Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 292 f.

<sup>26</sup> Liebl, DStZ 2011, S. 129, 132 f.

<sup>27</sup> Becker, Grundsatz der Individualbesteuerung, S. 20.

<sup>28</sup> Ratschow, DStJG (2011), S. 35, S. 36 f. und S. 44 f.

<sup>29</sup> Nicht ganz klar, vgl. Ratschow, DStJG (2011), S. 35, S. 54.

<sup>30</sup> BFH, Urt. vom 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl II 2005, 378, 379; so auch bereits Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 327.

<sup>31</sup> Jochum, FR 2011, S. 497, 498.



moderne Einkommensteuerrecht beruhe auf diesem Grundsatz<sup>32</sup>. Dies garantiere das verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit<sup>33</sup>. Insofern seien einem Steuerpflichtigen nur die selbst erzielten Einnahmen und der selbst geleistete Aufwand zurechenbar<sup>34</sup>. Dies setze voraus, dass der Steuerpflichtige den einkommensteuerlichen Tatbestand selbst verwirklicht habe<sup>35</sup>. Mithin sei jedes Steuersubjekt einkommen- und körperschaftsteuerrechtlich gesondert zu betrachten<sup>36</sup>.

Einen Schwerpunkt bildet die Ehegattenbesteuerung. Ehegatten können nach § 26 Abs. 1 EStG zwischen der Einzel- (§ 26a EStG)<sup>37</sup> und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) wählen. Dieses Wahlrecht sei ein sachgerechter Kompromiss zwischen dem Schutz der ehelichen Privatsphäre und der gebotenen Individualbesteuerung<sup>38</sup>. Exemplarisch für die nicht geklärte Frage, inwieweit die Zusammenveranlagung den Grundsatz der Individualbesteuerung berühre, ist die Kommentierung in Schmidt zu § 26b EStG: Während es in der 28. Auflage noch heißt, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung von § 26b EStG nicht berührt werde<sup>39</sup>, so werde dieser gemäß ab der 29. Auflage von § 26b insofern modifiziert, als Einkünftezurechnung ohne Einkünfteerzielung angeordnet werde, und zwar soweit ein Ehegatte geringere Einkünfte als der andere erziele<sup>40</sup>. Daher wird zum Teil vertreten, das Ehegattensplitting durchbreche den Grundsatz der Individualbesteuerung<sup>41</sup>. Überwiegend wird dagegen vertreten, dass das Ehegattensplitting nicht den Individualbesteuerungsgrundsatz durchbreche<sup>42</sup>. Denn das Prinzip der Individualbesteuerung betreffe den Bereich des Erzielens der Einkünfte<sup>43</sup>. Es bedeute insoweit Steuersubjektivität des einzelnen Ehegatten für Zwecke der Einkünfteerzielung und -ermittlung<sup>44</sup>. Dementsprechend seien nach § 26b EStG die von jedem Ehegatten erzielten Einkünfte getrennt zu ermitteln<sup>45</sup>. Denn jeder Ehegatte habe grundsätzlich nur für die

<sup>32</sup> BVerfG, Beschl. vom 14. 4. 1959 – 1 BvL 23/57 u. a., BVerfGE 9, 237, 243 unter Verweis auf BVerfG, Beschl. vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 67; ähnlich Röder, StuW 2012, S. 18, 20.

<sup>33</sup> FG Nürnberg, Urt. vom 30.10.2008 – VII 220/2004, EFG 2009, 1188, 1190; a. M. Ratschow, DStJG (2011), S. 35, 51.

<sup>34</sup> FG München, Urt. vom 22.2.2011 – 6 K 1451/08, EFG 2011, 1086, 1089; Schmidt/Weber-Grellet, EStG<sup>30</sup>, § 2 Rn. 19.

<sup>35</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2010 – III R 79/09, BStBl II 2011, 450, 451.

<sup>36</sup> Schmitt, DStZ 2004, S. 825, 828.

<sup>37</sup> § 26a neu gefasst mit Wirkung ab VZ 2013 durch Gesetz vom 1.11.2011, BGBl I 2011, S. 2131; zur Anwendung s. § 52 Abs. 68 S. 1 EStG (bis VZ 2012 sog. „getrennte Veranlagung“ von Ehegatten).

<sup>38</sup> BFH, Urt. vom 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl II 2004, 980, 983; FG Baden-Württemberg, Urt. vom 6.5.2010 – 3 K 839/09, EFG 2010, 1381, 1381.

<sup>39</sup> Schmidt/Seeger, EStG<sup>28</sup>, § 26b Rn. 2.

<sup>40</sup> Schmidt/Seeger, EStG<sup>29</sup>, § 26b Rn. 2; Schmidt/Seeger, EStG<sup>34</sup>, § 26b Rn. 2.

<sup>41</sup> Sacksofsky, NJW 2000, S. 1896, 1897; Gehm, JA 2007, S. 890, 890; ähnlich BFH, Urt. vom 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl II 2004, 980, 983, der die Zusammenveranlagung von Ehegatten dem Schutz der ehelichen Privatsphäre und die getrennte Veranlagung der Individualbesteuerung der Ehegatten zuordnet.

<sup>42</sup> BFH, Urt. vom 23.8.1977 – VIII R 120/74, BStBl II 1978, 8, 8 f.; BFH, Urt. vom 5.8.1986 – IX R 13/81, BStBl II 1987, 297, 300; BFH, Urt. vom 25.6.2003 – X R 66/00, BFH/NV 2004, S. 19, 21; FG Berlin, Urt. vom 3.11.2004 – 2 K 2052/02, EFG 2005, 1840, 1841; FG Hamburg, Urt. vom 29.9.2010 – 6 K 246/09, EFG 2011, 451, 453; FG Köln, Urt. vom 20.4.2012 – 4 K 1027/09, EFG 2012, 1741, 1742; Lampe, BB 2008, S. 2599, 2609; Seiler, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 26b Rn. 3.

<sup>43</sup> BVerfG, Beschl. vom 4.10.1988 – 1 BvR 843/88, HFR 1990, S. 43, 43; BFH, Beschl. vom 27.4.2005 – X B 117/04, juris Rn. 5; BFH, Urt. vom 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl II 2006, 598, 599; OVG Münster, Urt. vom 30.11.2005 – 21d A 2894/04, juris Rn. 18.

<sup>44</sup> BFH, Urt. vom 22.2.2005 – VIII R 89/00, BStBl II 2005, 624, 627.

<sup>45</sup> FG Brandenburg, Urt. vom 12.11.2002 – 3 K 1789/01, EFG 2004, 268, 269; Seiler, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 26b Rn. 3.



in seiner Leistungsfähigkeit verwirklichte Steuerschuld einzustehen<sup>46</sup>. Insofern wird auch der neue § 26a EStG, wonach Ehegatten übereinstimmend eine Zurechnung entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung beantragen können, als dem Prinzip der Individualbesteuerung entsprechend angeführt<sup>47</sup>. Weiter wird auf die verfahrensrechtliche Aufteilung der Steuerschuld (§§ 268 ff. AO) als dem Prinzip der Individualbesteuerung entsprechend abgestellt<sup>48</sup>. De lege ferenda wird darauf hingewiesen, dass ein Familienrealsplitting wohl die Individualbesteuerung der einzelnen Familienmitglieder stärker in den Vordergrund stellen würde<sup>49</sup>. Der Grundsatz der Individualbesteuerung wird auch im Rahmen der Kirchenbesteuerung von Ehegatten thematisiert. Es geht dabei vor allem um die Kirchensteuerpflicht der einzelnen Ehegatten in der glaubensverschiedenen Ehe. In einer solchen gehört nur ein Ehegatte einer steuererhebenden Kirche an<sup>50</sup>. Nach dem Prinzip der Individualbesteuerung sei bei glaubensverschiedenen Ehen der nicht kirchenangehörige Ehegatte von jeder Kirchensteuer freizustellen und der kirchensteuerpflichtige Ehegatte dürfe nur nach der in seiner Person gegebenen Steuerbemessungsgrundlage zur Kirchensteuer herangezogen werden<sup>51</sup>. Die gemeinsame Einkommensteuer sei im Verhältnis der Summe der Einkünfte eines jeden Ehegatten aufzuteilen<sup>52</sup>.

Zur Vererblichkeit des Verlustabzugs war der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007<sup>53</sup> richtungsweisend. Die Einkommensteuer sei eine Personensteuer<sup>54</sup>. Da sie vom Grundsatz der Individualbesteuerung und dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht werde, sei die einzelne natürliche Person Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte. Damit seien Erblasser und Erbe verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils einzeln zur Einkommensteuer heranzuziehen seien.<sup>55</sup> Dagegen wird eingewandt, dass dies nicht der ansonsten für die ertragsteuerliche Behandlung von Erbfällen normierten sog. Fußstapfentheorie entspreche, wonach der Erbe in die Rechtstellung des Erblassers eintrete<sup>56</sup>.

Mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung wird außerdem im thematischen Kontext der Übertragung von stillen Reserven, schwerpunktmäßig im Bereich der Mitunternehmerbesteuerung, argumentiert. So besage dieser Grundsatz, dass das Einkommensteuerrecht den einzelnen Mitunter-

<sup>46</sup> So ausdrücklich: Reuß, EFG 2010, S. 8.

<sup>47</sup> Fischer, jurisPR-SteuerR 6/2012 Anm. 1, S. 5; s. bereits zur getrennten Veranlagung: BFH, Urt. vom 19.12.2007 – IX R 40/07, BFH/NV 2008, S. 1128, 1129 f.

<sup>48</sup> FG Hessen, Urt. vom 20.5.2008 – 8 K 166/07, EFG 2008, 1850, 1851; Reuß, EFG 2010, S. 8.

<sup>49</sup> Wendt, FS Käfer 2009, S. 457, 472.

<sup>50</sup> Z. B. Art. 9 Abs. 2 KiStG Bayern; § 8 Abs. 1 KiStG Sachsen; § 5 Abs. 1 KiStG Thüringen; § 2 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 4 KiStG Hessen; § 4 Abs. 3 KiStG Sachsen-Anhalt; § 7 Abs. 1 KiStG Nordrhein-Westfalen; § 8 Abs. 1 KiStG Saarland.

<sup>51</sup> FG Thüringen, Urt. vom 31.3.2009 – 2 K 648/08, EFG 2009, 1250, 1251; dazu auch Rausch, NWB 2009, S. 3725, 3732.

<sup>52</sup> FG München, Beschl. vom 19.4.2007 – 9 V 175/07, juris Rn. 9; FG München, Urt. vom 31.10.2007 – 9 K 174/07, juris Rn. 15.

<sup>53</sup> BFH, Beschl. vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608.

<sup>54</sup> BFH, Beschl. vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, 612; ebenso: BFH, Urt. vom 5.5.1999 – XI R 1/97, BStBl II 1999, 653, 655 f.

<sup>55</sup> BFH, Beschl. vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, 612; diesem zustimmend: Röder, ZEV 2008, S. 205, 205 f.

<sup>56</sup> Paus, DStZ 2005, S. 518, 519.



nehmer, und nicht die Mitunternehmerschaft als Kollektiv besteuere<sup>57</sup>. Daher sei der Grundsatz der Individualbesteuerung bei einer intersubjektiven Übertragung stiller Reserven, sei es im Umwandlungssteuergesetz<sup>58</sup> oder bei § 6 Abs. 3 EStG<sup>59</sup>, tangiert. Ergänzungsbilanzen könnten aber unmittelbar der konsequenten Umsetzung der Individualbesteuerung der Mitunternehmer dienen<sup>60</sup>.

Ähnlich wie zum Subjektsteuerprinzip wird bei Organschaften vertreten, dass diese den Grundsatz der Individualbesteuerung aufgrund der Zurechnung des Einkommens bzw. der persönlichen Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaft zu dem Organträger durchbreche<sup>61</sup>.

Auch zur Begründung des Nichtbestehens eines allgemeinen Korrespondenzprinzips im Einkommensteuerrecht wird der Individualbesteuerungsgrundsatz bemüht. Überwiegende Ansicht ist, dass zwischen § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG und § 22 Nr. 1 EStG zwar eine gewisse Wechselwirkung bestehe, ein Korrespondenzprinzip dergestalt aber, dass der Leistungsempfänger alles versteuern müsse, was der Leistende von seiner Bemessungsgrundlage abziehen könne, hingegen mit dem Individualbesteuerungsgrundsatz unvereinbar wäre<sup>62</sup>.

Der Begriff wird auch bei Rechtsnachfolgen thematisiert. Während die (umwandlungsteuerrechtliche) Gesamtrechtsnachfolge als Verstoß gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung angesehen wird<sup>63</sup>, soll die entgeltliche Einzelrechtsnachfolge diesem entsprechen<sup>64</sup>.

Schließlich wurde der Begriff im Zusammenhang von Prüftintensitäten von Steuererklärungen angeführt, wonach eine Individualbesteuerung eine besonders intensive Prüfung bedeute<sup>65</sup>.

### 3. Steuersubjektprinzip

Beiträge zum Steuersubjektprinzip decken sich thematisch mit denen zu den anderen Begriffen. Es geht wiederum vor allem um die interpersonelle Übertragung stiller Reserven, Organschaften und den Verlustvortrag. Allgemein beinhaltet das Steuersubjektprinzip, dass jeder Steuerpflichtige für seine Ertragsbesteuerung entsprechend seiner Leistungsfähigkeit zuständig und verantwortlich sei<sup>66</sup>.

Im Körperschaftsteuerrecht habe sich der Gesetzgeber für den Grundsatz der steuerlichen Eigenständigkeit der Körperschaften, und damit gegen eine steuersubjektübergreifende Konzern- oder Gruppenbesteuerung entschieden<sup>67</sup>. Die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum

<sup>57</sup> Reiß, StbJb 2001/2002, S. 281, 304.

<sup>58</sup> Dazu Schmitt, DStZ 2004, S. 825, 828.

<sup>59</sup> Dazu BFH, Urt. vom 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl II 2011, 261, 264; BFH, Urt. vom 22.12.2011 – III R 69/09, BStBl II 2012, 888, 891.

<sup>60</sup> Dazu Niehus, StuW 2002, S. 116, 121.

<sup>61</sup> Sinewe, GmbH 2002, S. 481, 482; analog zur österreichischen Organschaft: Leitner/Stetsko, Ubg 2010, S. 746, 746.

<sup>62</sup> BFH, Urt. vom 26.1.1994 – X R 57/89, BStBl II 1994, 597, 598 m.w.N.; BFH, Urt. vom 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl II 1995, 121, 125; FG München, Urt. vom 28.12.2004 – I K 5483/02, EFG 2005, 494, 494; FG Köln, Urt. vom 7.11.2007 – 14 K 4225/06, EFG 2008, 444, 445; Söhn, StuW 2005, S. 109, 112, 116.

<sup>63</sup> BFH, Urt. vom 14.3.2012 – I R 13/11, BFH/NV 2012, S. 1271, 1272.

<sup>64</sup> FG Köln, Urt. vom 21.9.2011 – 9 K 4205/09, juris Rn. 42.

<sup>65</sup> Dazu Suhr, StBP 1977, S. 221, 222 f.

<sup>66</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 1.

<sup>67</sup> BFH, Urt. vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, S. 1132, 1134; dazu: Heurung/Engel/Schröder, BB 2011, S. 599, 601.



Organträger führe zu einer Abweichung vom „vorherrschenden Steuersubjektprinzip“<sup>68</sup>, da jedes Körperschaft- bzw. Einkommensteuersubjekt sein Einkommen selbst zu versteuern habe<sup>69</sup>.

Auch die Gesamtrechtsnachfolge, wenn einkünfterrelevante Tatbestände einem anderen als dem, der für die Tatbestandserfüllung zuständig ist, zugerechnet werden, entspreche nicht dem Steuersubjektprinzip<sup>70</sup>.

Außerdem sei es durch § 6 Abs. 3 EStG sowie § 6 Abs. 5 EStG durchbrochen, weil jeder Wechsel des Besteuerungssubjekts wegen der Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit zu einer Gewinnrealisierung stiller Reserven führen müsse<sup>71</sup>, was für intersubjektive Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer gelte<sup>72</sup>, und bestimmte Fälle des Umwandlungssteuergesetzes<sup>73</sup>. Dem Steuersubjektprinzip entspreche vielmehr, den Rechtsträgerwechsel mit einer Entnahmegewinnbesteuerung zu verbinden<sup>74</sup>.

Schließlich sei ein Paradebeispiel der Durchbrechung des Steuersubjektprinzips die Realteilung<sup>75</sup>.

#### 4. Subjektprinzip

Schon 1988 – und bis heute hat sich an dem Befund wenig geändert – hat Norbert Herzig konstatiert, dass die Bedeutung eines Subjektprinzips im Einkommensteuerrecht nicht abschließend geklärt sei<sup>76</sup>. Es fällt besonders auf, dass sich Treffer zu den Begriffen Subjektprinzip und Steuersubjektprinzip nicht nur zum Teil decken, sondern dass bei manchen Fundstellen zum Subjektprinzip tatsächlich das Steuersubjektprinzip behandelt wird<sup>77</sup>. Dieser Befund ist weniger inhaltlicher Natur als dem Umstand geschuldet, dass Subjektprinzip Teil des Wortes Steuersubjektprinzip ist. Soweit das der Fall ist, kommt dem Begriff Subjektprinzip keine eigene Bedeutung zu. Zum einen geht es beim Subjektprinzip wiederum um die Frage der intersubjektiven Übertragung stiller Reserven<sup>78</sup>. So liest man, dass nach dem das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierenden Subjektprinzip stille Reserven grundsätzlich bei demjenigen zu erfassen seien, in dessen Person sie entstanden sind<sup>79</sup>.

<sup>68</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 1; ähnlich: BFH, Urt. vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, S. 1132, 1134: Prinzipielles Steuersubjektprinzip.

<sup>69</sup> Kinzl, AG 2010, S. 447, 447, der Steuersubjekt-/ Subjektprinzip synonym verwendet; ohne den Begriff zu verwenden: Röhrbein/Eicker, BB 2005, S. 465, 471.

<sup>70</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 1.

<sup>71</sup> Höck, StW 2006, S. 129, 129; s. auch Neumann, EStB 2001, S. 60, 62: „Maßgeblichkeit des Steuersubjektgedankens“ bzw. „Grundsatz der Steuersubjektivität“.

<sup>72</sup> Höck, StW 2006, S. 129, 130.

<sup>73</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 1; zu § 21 UmwStG: BFH, Urt. vom 12.10.2011 – I R 33/10, BStBl II 2012, 445, 446.

<sup>74</sup> BFH, Urt. vom 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl II 2010, 820, 822.

<sup>75</sup> So ausdrücklich: Böhme/Förster, BB 2003, S. 1979, 1980.

<sup>76</sup> Herzig, StuW 1988, S. 342, 347.

<sup>77</sup> Z. B. BFH, Urt. vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, S. 1132, 1134; BFH, Urt. vom 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl II 2010, 820, 822; BFH, Urt. vom 12.10.2011 – I R 33/10, BStBl II 2012, 445, 446; Kinzl, AG 2010, S. 447, 447; Neumann, EStB 2001, S. 60, 62; Höck, StW 2006, S. 129, 130.

<sup>78</sup> Auch Spiegelberger, MittBayNot 2011, S. 87, 88 zitiert das „Subjektprinzip“ aus BFH, Beschl. vom 15.4.2011 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, welches selbst nur den Begriff des Subjektsteuerprinzips verwendet, und benutzt diesen im Zusammenhang mit der Besteuerung von stillen Reserven inhaltsgleich. Damit ergibt sich auch aus diesem Beitrag kein möglicher eigenständiger Inhalt des Begriffes.

<sup>79</sup> Böhme/Förster, BB 2003, S. 1979, 1980.



Demnach tangiere die Möglichkeit des intersubjektiven Wirtschaftsguttransfers (Übergang stiller Reserven) nach § 6 Abs. 5 EStG das Subjektprinzip<sup>80</sup>. Zum anderen finden sich Beiträge im Zusammenhang mit der Organschaft<sup>81</sup>. Die Aussagen lassen sich abermals auf die Kernaussagen reduzieren, dass die Organschaft zu einer „systematischen Durchbrechung“<sup>82</sup>, zumindest aber zu einer Modifikation<sup>83</sup> des Subjektprinzips führe. Bemerkenswert ist erneut die Divergenz in der Diktion, da das im vorgenannten Urteil des I. Senats vom 28.7.2010 zitierte Urteil des BFH vom 3.3.2010 selbst nicht vom Subjekt-, sondern vom Steuersubjektprinzip spricht<sup>84</sup>. Kaum behandelt wird dagegen die Frage des Verlustvortrags<sup>85</sup>. Schließlich geht es beim Subjektprinzip neuerdings auch um körperschaftsteuerliche Doppel- und Mehrfachbelastungen. Diese seien systembedingte ausnahmsweise Durchbrechungen dieses Prinzips<sup>86</sup>.

## 5. Individualprinzip

Zum Teil wird vertreten, dass das Individualprinzip im Verdienst- oder Leistungsprinzip (Verteilung des erwirtschafteten Markteinkommens an das jeweilige Individuum) sowie dem Bedürfnisprinzip (Garantie eines Existenzminimums), die sich auf den einzelnen Menschen beziehen, enthalten sei<sup>87</sup>. Demnach würde dem Begriff kaum eine eigene Bedeutung bleiben. Nach Jochen Thiel, der die Begriffe Individualprinzip, Subjektprinzip und Steuersubjektprinzip synonym verwendet, verlangen ebendiese, dass jedes Steuersubjekt sein eigenes Einkommen versteuere und somit auch stille Reserven aufzulösen und zu versteuern seien, wenn Wirtschaftsgüter von einem Steuersubjekt auf ein anderes übergehen, da sie dann nicht mehr bei dem Steuersubjekt erfasst werden können, das sie erwirtschaftet habe<sup>88</sup>.

Unterschiedlich beantwortet wird die Frage, wie sich Individual- und Ehegattenbesteuerung bedingen. Während zum Teil vertreten wird, dass die Individualbesteuerung das Gegenstück zur Haushaltsbesteuerung (von Ehegatten) sei und auf eine getrennte Veranlagung hinauslaufe, die der Eheschließung keinerlei Relevanz beimesse<sup>89</sup>, sind nach anderer Ansicht für die Leistungsfähigkeitsmessung nach dem Individualprinzip zwar nur die wirtschaftlichen Verhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen bedeutsam, diese Individualmessung schließe aber technisch eine gemeinsame Veranlagung nicht aus<sup>90</sup>. Im Zusammenhang mit der Kirchenbesteuerung von Ehegatten wurde das Indi-

---

<sup>80</sup> Wacker, FS Goette 2011, S. 561, 574; Böhme/Förster, BB 2003, S. 1979, 1980; Crezelius, FR 2009, S. 881, 888; a. M. Herzig, StuW 1988, S. 342, 347.

<sup>81</sup> Kinzl, AG 2010, S. 447, 447 benutzt die Begriffe Steuersubjekt- und Subjektprinzip synonym (s. oben, Fn. 69).

<sup>82</sup> So ausdrücklich: BFH, Urt. vom 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, S. 67, 68; BFH, Urt. vom 28.7.2010 – I R 89/09, BStBl II 2011, 528, 530.

<sup>83</sup> Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 318.

<sup>84</sup> BFH, Urt. vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, S. 1132, 1134 (s. Fn 68).

<sup>85</sup> So nur Crezelius, FR 2009, S. 881, 888.

<sup>86</sup> BFH, Urt. vom 23.1.2008 – I R 101/06, BStBl II 2008, 719, 720; wortgleich: FG Baden-Württemberg, Urt. vom 24.10.2011, 10 K 5175/09, juris Rn. 34.

<sup>87</sup> Bareis, Vernünftiges Steuersystem 1997, S. 25, 37 f.

<sup>88</sup> Thiel, GmbHR 1994, S. 277, 277.

<sup>89</sup> Scherf, StuW 2000, S. 269, 272.

<sup>90</sup> Franz, StuW 1988, S. 17, 22.



vidualprinzip insbesondere in den 1990er Jahren bei der Frage des Aufteilungsmaßstabes der Kirchensteuerpflicht bei konfessionsverschiedener Ehe aufgegriffen und bedeute demnach, dass die Kirchensteuererhebung grundsätzlich von der in der Person des Steuerpflichtigen gegebenen Bemessungsgrundlage ausgehe und der Halbteilungsgrundsatz eine Ausnahme hiervon darstelle<sup>91</sup>.

## 6. Individualsteuerprinzip

Es gibt deckungsgleiche Treffer zu den Begriffen Individualprinzip und Individualsteuerprinzip. Ein eigenständiger Inhalt reduziert sich auf Beiträge von Johanna Hey, nach der aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein Individualsteuerprinzip folge, wonach sich der Steuereingriff gegen diejenige Person richten müsse, die über die abzuschöpfende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfüge<sup>92</sup>. Demgemäß werde das Individualsteuerprinzip vor allem durch die Buchwertfortführung<sup>93</sup> in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG sowie § 8b Abs. 2 KStG, indem Gewinne aus der Anteilsveräußerung außer Ansatz bleiben, und schließlich § 7 S. 2 GewStG<sup>94</sup> durchbrochen<sup>95</sup>. Diese Aussagen decken sich inhaltlich im Wesentlichen mit Beiträgen zu den anderen Begriffen, wobei Johanna Hey besonders die persönliche Leistungsfähigkeit in den Vordergrund stellt. Offenbar differenziert sie weiter zwischen Subjektsteuerprinzip und Individualsteuerprinzip: Während ersteres unanwendbar auf Objektsteuern wie die Gewerbesteuer erscheine, weil es bei diesen nicht auf die persönlichen Verhältnisse des hinter dem Unternehmen stehenden Unternehmers ankomme, sei das Individualsteuerprinzip hingegen sehr wohl im Gewerbesteuerrecht zu beachten, Steuerobjekt sei nämlich der einzelne Gewerbebetrieb<sup>96</sup>.

## 7. Bewertung der Begriffsvielfalt

Es ist bemerkenswert, dass exzessiv mit den zuvor dargestellten Begriffen argumentiert wird, obwohl es offenbar keine einheitliche Linie bzw. definitorisch klar abgegrenzte Begrifflichkeiten gibt. Eckart Ratschow hat insofern festgestellt, dass der Begriff des Subjektsteuerprinzips „in ein verwirrendes Umfeld synonymmer oder zumindest Ähnliches bedeutender Begriffe eingebettet [ist], wobei die Vielzahl der Begriffe und ihre anscheinend unklare Abgrenzung voneinander die Vermutung nahelegt, dass auch hinsichtlich des Bezeichneten eine gewisse Unklarheit besteht“<sup>97</sup>. Tendenziell geht es bei allen Begriffen um folgende Themenkomplexe:

Hauptthemen sind

- § 10d EStG sowie die Frage der Vererblichkeit von Verlusten,

<sup>91</sup> BVerfG, Urt. vom 14.12.1965 – 1 BvL 31/62 u. a., BVerfGE 19, 226, 237 ff.; BFH, Beschl. vom 3.11.1992 – I B 87/92, BFH/NV 1993, 328, 328; Wölbing, ZevKR 1978, S. 254, 257; Meyer, ZevKR 1982, S. 171, 172 f.

<sup>92</sup> Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, S. 1, 5 f. sowie Hey, GS Trzaskalik 2005, S. 219, 221.

<sup>93</sup> So auch Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 305.

<sup>94</sup> I.d.F. des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20.12.2001, BGBl I 2001, S. 3858, wonach bei Mitunternehmenschaften Veräußerungsgewinne der Gewerbesteuer unterworfen wurden, soweit sie nicht auf natürliche Personen als Mitunternehmer entfallen.

<sup>95</sup> Hey, GS Trzaskalik 2005, S. 219, 220 f.

<sup>96</sup> Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, S. 1, 19.

<sup>97</sup> Ratschow, DStJG (2011), S. 35, 37.



- der Wirtschaftsguttransfer und die damit einhergehende intersubjektive Übertragung stiller Reserven,
- die Körperschaftsteuerliche Organschaft sowie
- die Ehegattenbesteuerung (inklusive deren Heranziehung zur Kirchensteuer).

Weniger intensiv werden die Themen Korrespondenzprinzip, Rechtsnachfolge und Kaskadeneffekte diskutiert. Insbesondere zum Subjektsteuerprinzip fällt auf, dass eine Argumentation mit diesem tendenziell eher am Ende eines Urteils oder Beitrags stattfindet, und dann auch eher als unterstützendes Argument verwendet wird, gerade so als ob eine nähergehende Auseinandersetzung gescheut wird. Insgesamt fällt eine negative Umschreibung der Begriffe auf. Häufiger als eine positive Definition findet man Formulierungen wie ‚durchbrechen‘, ‚abweichen‘ oder ‚nicht entsprechen‘. Dadurch wird vorausgesetzt, dass es den entsprechenden Begriff mit einem bestimmten Inhalt gibt, ohne ihn inhaltlich genau zu erfassen. Dadurch verschwimmen die inhaltlichen Grenzen zwischen den Begriffen und die Argumentationen erscheinen fast beliebig. Wenn sich zum Beispiel Rudolf Wendt in seiner Diktion nicht festlegt, sondern zwei der hier untersuchten Begriffe, nämlich Subjektsteuerprinzip<sup>98</sup> und Grundsatz der Individualbesteuerung<sup>99</sup>, benutzt, so fragt sich, ob dies dem Umstand geschuldet ist, dass diese Begriffe in verschiedenen thematischen Zusammenhängen benutzt werden. Dies hätte zur Folge, dass zu fragen ist, ob es zwei derart nebeneinander inhaltlich (unterschiedliche) selbständige Begriffe gibt, oder ob inhaltlich dasselbe gemeint ist, ohne dass derselbe Begriff verwendet wird. Auch Sybille Böhme und Eduard Förster benutzen die Begriffe Subjektprinzip und Steuersubjektprinzip zwar in verschiedenen Kontexten, aber mit dem gleichen Inhalt, dass Gewinne bzw. stille Reserven bei demjenigen zu versteuern seien, bei dem sie entstanden sind<sup>100</sup>. Rainer Hüttemann benutzt die Begriffe Subjektprinzip und Subjektsteuerprinzip synonym bei der Organschaft<sup>101</sup>. Außerdem elaboriert er mit dem Individualsteuerprinzip beim Wirtschaftsguttransfer<sup>102</sup>. Auch Wolfram Reiß benutzt die Begriffe Subjektsteuercharakter und Subjektprinzip inhaltsgleich<sup>103</sup>.

Inhaltlich lässt sich feststellen, dass die Begriffe Grundsatz der Individualbesteuerung und Subjektsteuerprinzip zumindest im Betrachtungszusammenhang mit der intersubjektiven Übertragung stiller Reserven sowie dem Erzielen, Zurechnen und Versteuern von Einnahmen (bzw. stillen Reserven) nahezu sinngleich verwendet werden. Ein Fall zu § 6 Abs. 5 S. 3 EStG macht dieses begriffli-

---

<sup>98</sup> Wendt, FS Lang 2010, S. 699, 702 f.

<sup>99</sup> Wendt, FS Käfer 2009, S. 457, 472.

<sup>100</sup> Böhme/Förster, BB 2003, S. 1979, 1980.

<sup>101</sup> Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 292 f., 318.

<sup>102</sup> Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 305.

<sup>103</sup> Reiß, in K/S/M, EStG, § 16 Rn. B 80.



che Dilemma besonders deutlich, den sowohl das niedersächsische FG als auch den BFH beschäftigte und die Diktion bei beiden Gerichten variierte<sup>104</sup>.

Bei Ehegatten geht es regelmäßig um die zu unterscheidenden Fragen der Einkünfteerzielung und der Einkünftezurechnung, weshalb es häufig zu scheinbar widersprüchlichen Ergebnissen kommt. Konkret geht es um die Frage, ob die Zusammenveranlagung die Individualbesteuerung durchbricht. Nach Monika Jachmann und Klaus Liebl entspreche das Ehegattensplitting dem Subjektsteuerprinzip, wonach das Einkommensteuerrecht auf Ebene des Erwerbs, der Einkommenserzielung, ansetze, weil beim Splitting das in der ehelichen Gemeinschaft erzielte Einkommen als gemeinsam erwirtschaftet gelte<sup>105</sup>. Hingegen nennen sie bei Reformalternativen zum Ehegattensplitting eine Individualbesteuerung der Ehegatten<sup>106</sup>. Daher betreffen beide Begriffe wohl unterschiedliche Stufen der Besteuerung, nämlich nach der Diktion der vorgenannten Autoren das Subjektsteuerprinzip die Einkünfteerzielung und die Individualbesteuerung die Veranlagung.

Mitursache der noch nicht erfolgten Definition eines Subjektsteuerprinzips in Abgrenzung zu den weiteren Begriffen ist möglicherweise, dass sich die Beiträge immer nur auf thematische Einzelbereiche beschränken. Pointiert lässt sich fragen, ob der den Begriffen zuge dachte Inhalt derselbe oder bloß etwas Gleiches in verschiedenen Zusammenhängen ist. Dem schließt sich die Frage an, ob es eine Möglichkeit gibt, den Inhalt dieser Begriffe zusammenzuführen oder mit anderen Worten, ob eine solche Begriffsdiversität überhaupt erforderlich ist. Insbesondere die Begriffe Subjektsteuerprinzip und Grundsatz der Individualbesteuerung werden in etwa synonym dafür verwendet, dass die Ertragsteuern personenbezogen sind und eine Einzelbesteuerung zu erfolgen habe<sup>107</sup>. Beim Grundsatz der Individualbesteuerung wird zudem die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in den Vordergrund gerückt<sup>108</sup>. Demgegenüber werden die Begriffspaare Steuersubjektprinzip und Subjektprinzip sowie Individualprinzip und Individualsteuerprinzip weitgehend inhaltlich deckungsgleich verwendet<sup>109</sup> und es ergeben sich gegenüber den erstgenannten Begriffen Subjektsteuerprinzip und Grundsatz der Individualbesteuerung keine abweichenden oder erhellenden Erkenntnisse<sup>110</sup>. Im Wesentlichen reduziert sich damit die vermeintliche begriffliche Diversität auf die Begriffe Subjektsteuerprinzip und Grundsatz der Individualbesteuerung. Der konkrete Aussagegehalt eines Subjektsteuerprinzips bleibt indes vage.

---

<sup>104</sup> Während das FG Niedersachsen, Urt. vom 4.7.2008 – 10 K 764/03, juris Rn. 23 ff. „Subjektsteuerprinzip“ verwendete, sprach BFH, Urt. vom 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl II 2010, 820, 822 vom „Steuersubjektprinzip“ (s. oben, Fn. 74).

<sup>105</sup> Jachmann/Liebl, DStR 2010, S. 2009, 2013.

<sup>106</sup> Jachmann/Liebl, DStR 2010, S. 2009, 2010.

<sup>107</sup> S. dazu insbesondere die Ausführungen zum Subjektsteuerprinzip S. 1 ff. und zum Grundsatz der Individualbesteuerung S. 3 ff.

<sup>108</sup> S. oben, S. 3.

<sup>109</sup> Zu den Begriffen Steuersubjektprinzip und Subjektprinzip S. 7 sowie zu den Begriffen Individualprinzip und Individualsteuerprinzip S. 9.

<sup>110</sup> S. dazu für die Begriffe Steuersubjektprinzip S. 6 f., Subjektprinzip S. 7 f. und Individualsteuerprinzip S. 9 f.



## II. These und Gang der Untersuchung

Lässt man insofern die Aussagen zum Subjektsteuerprinzip und dem Grundsatz der Individualbesteuerung inhaltlich konvergieren, kann an die sehr formale Begriffsabgrenzung die inhaltliche These – gewissermaßen als kleinster gemeinsamer Nenner der Aussagen zu den voranstehenden Begriffen – anknüpfen, dass ein ertragsteuerliches Subjektsteuerprinzip als personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit existiert.

Soweit das Leistungsfähigkeitsprinzip im Gleichheitssatz verortet wird im Zusammenhang mit der Frage, ob Gleiches gleich besteuert wird, bedarf es der Festlegung, was konkret Leistungsfähigkeit bedeutet. Dies kann nicht abstrakt und ohne Betrachtung des jeweiligen Steuersubjektes beantwortet werden. Dies impliziert zugleich ein Weiteres: Die Subjektivität einer Steuer ergibt sich aus der Grundrechtsberechtigung des jeweiligen Steuersubjektes. Grundrechte schützen vor Steuern als Eingriffsrecht<sup>111</sup> und verbürgen insoweit einen verfassungsrechtlichen Mindeststandard, der einfach-gesetzlich beachtet werden muss. Ein prinzipiales Subjektsteuerprinzip beinhaltet das Gebot die grundrechtlich verbürgten Rechte des Steuersubjektes einfach-gesetzlich zu adaptieren. Es kommt daher auf die Grundrechtsberechtigung der Steuersubjekte und die Anwendbarkeit von Grundrechten an, sodass sich eine unterschiedliche, nämlich mit abnehmender Intensität, Subjektivität für die Einkommen-, die Körperschaft- und die Gewerbesteuer ergibt. Als subjektive Kehrseite des Leistungsfähigkeitsprinzips ergibt sich insofern ein ertragsteuerliches Subjektsteuerprinzip. Dies hat Bedeutung für die Wichtigkeit des Subjektsteuerprinzips bei Kollisionsfragen und damit für dessen Relevanz und Verbindlichkeit bei der Auslegung des einfachen Rechts.

Das Subjektsteuerprinzip ist einfach-gesetzlich konkretisiert in sog. Steuersubjektregeln. Aus einer Analyse des einfachen Rechts ergibt sich, welchem Subjekt als Besteuerungssubjekt die der Besteuerung unterliegenden Einkünfte zugeordnet werden. Darüber hinaus ist für ein prinzipiales Subjektsteuerprinzip eine subjektive Ausrichtungskomponente erforderlich. Diese ergibt sich aus den anwendbaren Grundrechten. Maßgeblich ist insofern, welche Bedeutung dies für die Festlegung der Leistungsfähigkeit hat und inwieweit die Ertragsteuern an der individuellen Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuersubjektes ausgerichtet sind.

Wie die Begriffsanalyse ergeben hat, gibt es keinen gesicherten Inhalt eines Subjektsteuerprinzips. Joachim Lang hat bereits 1989 dazu aufgefordert, das Prinzipienfazit im Steuerrecht zu bewältigen, und zwar nicht destruktiv, das Falsche bemängelnd, sondern in konstruktiver Weise auf der Suche nach dem ‚richtigen‘ Recht<sup>112</sup>. Bei dieser Suche sind folgende Kriterien zu beachten: (1) Gerechtigkeit hat sich an sachgerechten Prinzipien und Regeln zu orientieren; (2) solche Prinzipien müssen verallgemeinert und folgerichtig zu Ende gedacht werden, während Abweichungen zu

---

<sup>111</sup> Flume, FS Smend 1952, S. 59, 61; Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung 1983, S. 178; Walz, ZHR (147), S. 281, 291; Westerfelhaus, DStZ 1997, S. 129, 129; Weber-Grellet, StuW 1999, S. 311, 312; Bauer, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, S. 57; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 185.

<sup>112</sup> Lang, StuW 1989, S. 201, 207, dort auch Fn. 41.



rechtfertigen sind; (3) diese Prinzipien müssen dauerhaft sein und (4) müssen realisiert werden<sup>113</sup>. Es ist daher insbesondere zu fragen, wie sich die Verbindlichkeit eines Subjektsteuerprinzips sowie dessen Dauerhaftigkeit und Realisierung feststellen lassen. An dem „bemerkenswerten Ergebnis“<sup>114</sup> Eckart Ratschows, dass einem möglichen Subjektsteuerprinzip kein Prinzipienrang zukomme<sup>115</sup>, anknüpfend, sollen im nachfolgenden Kapitel 2 zunächst im Allgemeinen die Verbindlichkeit von Prinzipien und Regeln (auch bei Kollisionen mit anderen Regelungen) als auch die Aufdeckung normkonzipierender Prinzipien betrachtet werden sowie im Besonderen, was dies für ein mögliches Subjektsteuerprinzip bedeutet. Des Weiteren ist der subjektive Bezugspunkt zum Leistungsfähigkeitsprinzip herzustellen. Dieses ist Besteuerungsmaxime in den Ertragsteuern und kommt nicht ohne personalen Bezugspunkt aus. Darüber hinaus sind die taxierten Subjekte in unterschiedlichem Maße grundrechtsberechtigt, sodass zu untersuchen ist, welche Grundrechte auf welche Steuersubjekte anwendbar sind. In den darauffolgenden Ertragsteuernkapiteln (Kapitel 3, 4 und 5) soll konkret ein den Ertragsteuern innewohnendes Subjektsteuerprinzip untersucht werden. Dies geschieht zweistufig:

Zunächst ist festzustellen, wer das von der jeweiligen Steuer taxierte Subjekt ist, an dessen Leistungsfähigkeit die Besteuerung ausgerichtet sein muss. Dazu ist in Abgrenzung zu weiteren möglichen Subjekten eine (unumkehrbare) Steuersubjektregel der Zuordnung der der Besteuerung unterliegenden Einkünfte zu einem bestimmten Subjekt aufzustellen. Es sind mehrere, zu unterscheidende Anknüpfungspunkte denkbar und daher soll das maßgebliche Besteuerungssubjekt anhand von drei Besteuerungsstufen (sog. Steuersubjektregeln) abgegrenzt und ermittelt werden:

- Bevor ein Gewinn oder Überschuss versteuert werden kann, bestimmt sich auf erster Stufe, wer Einkünfteermittlungssubjekt ist.
- Auf zweiter Stufe bestimmt sich, bei wem dieser Gewinn bzw. Überschuss zu erfassen ist, sog. Besteuerungssubjekt (Steuerschuldner i.e.S.). Dieses Subjekt ist jenes, an dessen Leistungsfähigkeit die Ertragsteuer ausgerichtet sein muss, da es die Steuer wirtschaftlich trägt.
- Auf dritter Stufe, die an die zweite Stufe anknüpft, ist zu ermitteln, wer Einkünfteveranlagungssubjekt ist.

In einem zweiten Schritt ist zu fragen, ob und in welcher Intensität die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuersubjektes berücksichtigenden Elemente die jeweilige Ertragsteuer prägen. Es ist zu untersuchen, ob die einfach-gesetzlichen Ertragsteuerregelungen die sich aus den auf das jeweilige Steuersubjekt anwendbaren Grundrechten ergebenden verfassungsrechtlichen Verbürgungen beachten und insofern dem Gebot einer leistungsfähigen Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit gerecht werden.

<sup>113</sup> Gesamtformulierung nach Tipke, BB 2007, S. 1525, 1526.

<sup>114</sup> So ausdrücklich Hey, DStJG (2011), S. 379, 381.

<sup>115</sup> Ratschow, DStJG (2011), S. 35, 59.





Lässt sich so zeigen, dass die Ertragsteuern verbindliche Zuordnungsregimes zu einem bestimmten Steuersubjekt unter Berücksichtigung dessen individueller Leistungsfähigkeit enthalten, können die in der begrifflichen Bestandsaufnahme aufgezeigten Themen daraufhin untersucht werden, ob sie dieser verbindlichen Zuordnungsentscheidung ent- oder widersprechen. Entsprechend der überwiegenden Thematisierung des Subjektsteuerprinzips beim Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften soll hier ein eindeutiger thematischer Schwerpunkt auf dieser Fragestellung liegen und ein Lösungsvorschlag elaboriert werden.



## Kapitel 2 – Allgemeine Verortung eines Subjektsteuerprinzips

### I. Einordnung und Verbindlichkeit von Prinzipien

Das Subjektsteuerprinzip ist nicht explizit positiviert, sodass sich die grundlegende Frage der Rechtsstellung von Prinzipien im Normgefüge stellt. Dazu sind die Verbindlichkeit von Prinzipien im Allgemeinen und die Einordnung eines möglichen Subjektsteuerprinzips im Besonderen zu betrachten. Prinzipien gehören einer „normativen Tiefenschicht“<sup>116</sup> an und verleihen der Rechtsordnung „ein Minimum an einheitlicher normativer Orientierung“<sup>117</sup>. Ein Rechtsstoff wird dadurch systematisch, dass die ihm innewohnenden Prinzipien ihn so ordnen, dass er zu einer konsistenten Einheit wird<sup>118</sup>. Insofern stehen Regeln nicht isoliert da, sondern können ihren Zweck nur in strukturellen Zusammenhängen erfüllen<sup>119</sup>. Hinter Prinzipien stehen gewisse Wertvorstellungen, die aber auch erst dann justitiabel werden, wenn ihnen eine gewisse Verbindlichkeit zukommt<sup>120</sup>. Insofern lässt sich über „ihre Herleitung und ihren Inhalt [...] trefflich streiten“<sup>121</sup>.

#### 1. Unterscheidung der Normgruppen Regeln und Prinzipien

Nach Robert Alexy<sup>122</sup> ist die Unterscheidung zwischen den Normgruppen<sup>123</sup> Regeln und Prinzipien „einer der Grundpfeiler des Gebäudes der Grundrechtstheorie“<sup>124</sup>. Regeln enthalten definitive Gebote<sup>125</sup>. Das, was durch sie geboten wird, ist zu tun<sup>126</sup>. Prinzipien verlangen nur, dass etwas „relativ zu den rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten in möglichst hohem Maße“<sup>127</sup> realisiert wird<sup>128</sup>. Sie sind Optimierungsgebote<sup>129</sup> und enthalten prima-facie-Gebote<sup>130</sup>. Das bedeutet, dass nicht das, was ein Prinzip verlangt, auch gelten muss<sup>131</sup>. Allerdings enthalten sie „ordnungsstiftende Grundwertungen“<sup>132</sup>. Regeln sind demnach zu subsumieren und Prinzipien liefern Argumente<sup>133</sup>. Verbind-

<sup>116</sup> Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze 1988, S. 117.

<sup>117</sup> Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze 1988, S. 115.

<sup>118</sup> Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 67 f.

<sup>119</sup> Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 7.

<sup>120</sup> Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 11.

<sup>121</sup> Drüen, StuW 2008, S. 3, 4.

<sup>122</sup> Dessen Thesen an die Dworkinsche Unterscheidung von Regeln und Prinzipien anknüpfen (vgl. dazu seine vielfachen Verweise auf Dworkin, in Alexy, Rechtstheorie Beiheft 1 (1979), S. 59, 63 f.), diese jedoch weiterentwickeln (dazu Alexy, Rechtstheorie Beiheft 1 (1979), S. 59, 64 ff.).

<sup>123</sup> Regeln und Prinzipien sind jeweils Normen, weil sie Sollensurteile enthalten, dazu: Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 72.

<sup>124</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 71.

<sup>125</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 76 i.V.m. S. 88.

<sup>126</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 71; ders., Rechtstheorie Beiheft 1 (1979), S. 59, 78 f., 80 f.: Der Gebotscharakter von Regeln sei ‚reales Sollen‘.

<sup>127</sup> Alexy, Rechtstheorie Beiheft 1 (1979), S. 59, 80.

<sup>128</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 75; Lang, StuW 1989, S. 201, 208.

<sup>129</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 75 f.; Alexy, Rechtstheorie Beiheft 1 (1979), S. 59, 80 f.: Es könne von ‚idealem Sollen‘ oder ‚Idealen‘ gesprochen werden.

<sup>130</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 88; ders., Rechtstheorie Beiheft 1 (1979), S. 59, 79.

<sup>131</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 88; ders., Rechtstheorie Beiheft 1 (1979), S. 59, 80; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 11: Sie bestimmen keine Rechtsfolgen.

<sup>132</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 11; ähnlich: Weber-Grellet, StuW 1999, S. 311, 312 und Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze 1988, S. 120.

<sup>133</sup> Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 8; Prinzipien können aber auch Gründe für konkrete Sollensurteile liefern, Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 91.



lich wird ein Prinzip dann, wenn es einer Regel innewohnt, der Grund für diese Regel ist und das konkrete Sollensurteil vorgibt<sup>134</sup>. Prinzipien ist immanent, dass sie relativ generell sind, weil sie nicht auf die Möglichkeiten der tatsächlichen und der normativen Welt bezogen sind<sup>135</sup>. Daher bedürfen sie durchweg der Konkretisierung<sup>136</sup>. Joachim Lang formulierte es so: Je höher ein Prinzip stehe, desto größer sei, ähnlich dem Lichtkegel einer Deckenlampe, die Fläche seiner Wirkung, und entsprechend mehr Regeln seien erforderlich, um das Prinzip für den Einzelfall wirksam zu machen<sup>137</sup>. Prinzipien der höchsten Stufe<sup>138</sup> sind allgemeine Rechtsgedanken ohne Tatbestand und Rechtsfolge<sup>139</sup>, deren weitere Konkretisierung Unterprinzipien ergeben<sup>140</sup>. Solche sind verfassungskräftige Subprinzipien, die für einzelne Normgruppen des Steuerrechts gelten<sup>141</sup>. Sie sind indessen „weit davon entfernt, Regeln darzustellen, aus denen sich die Entscheidung eines Einzelfalls unmittelbar ergeben könnte“<sup>142</sup>. Die weitere Konkretisierung erfolgt durch den Gesetzgeber und schließlich durch die Rechtsprechung in Bezug auf einen konkreten Einzelfall<sup>143</sup>.

### 2. Aufdeckung sog. normkonzipierender Prinzipien

Prinzipien müssen nicht ausdrücklich normiert sein, sondern können „auch aus einer Tradition detaillierter Normsetzungen und gerichtlicher Entscheidungen erschlossen werden [...], die in der Regel Ausdruck verbreiteter Vorstellung darüber [sind], wie das Recht sein soll“<sup>144</sup>. Während normierte Prinzipien unmittelbar in einer Rechtsnorm enthaltene Prinzipien sind<sup>145</sup>, liegen normkonzipierende Prinzipien den normierten Regelungen als sinnstiftende Wertungen und Leitideen zugrunde<sup>146</sup>. Gesetzliche Regelungen sind die „Inkarnation oder Ausfluss solcher Prinzipien“<sup>147</sup>. Je besser ein Gesetz sein inneres System, Prinzipien und innewohnende Teleologie offenbart, desto sicherer wird die Rechtsanwendung, sodass teleologische Rechtsanwendung genauso rechtssicher sein kann wie Begriffsjurisprudenz<sup>148</sup>.

---

<sup>134</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 92.

<sup>135</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 92.

<sup>136</sup> Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 474; Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 93; Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze 1988, S. 123: „gleitende Skala“ zwischen Regel und Prinzip“; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 11.

<sup>137</sup> Lang, StuW 1989, S. 201, 208.

<sup>138</sup> Nach Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 13 sind sie „systemtragende Prinzipien des Steuerrechts“, aus der Wertordnung des Grundgesetzes abgeleitet.

<sup>139</sup> Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 474; dies aufgreifend: Bauer, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, S. 93; Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze 1988, S. 122: Sie enthielten „aber eine normative bzw (sic) Bewertungstendenz“.

<sup>140</sup> Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 474; Canaris, Systemdenken<sup>2</sup>, S. 57; Bauer, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, S. 94.

<sup>141</sup> Z. B. das Nettoprinzip nach Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 14.

<sup>142</sup> Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 474.

<sup>143</sup> Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 474; Bauer, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, S. 94: „Konkretisierung hin zu Regeln und Normen“; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 15: Einfach-gesetzliche Prinzipien.

<sup>144</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 93.

<sup>145</sup> Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 478: Es sei „nicht zu verkennen, daß (sic) den gesetzlichen Regelungen jeweils bestimmte Prinzipien als legislatorische Leitgedanken zugrunde liegen“.

<sup>146</sup> Dazu: Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 70 f.; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 17.

<sup>147</sup> Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 70 f.; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 17.

<sup>148</sup> Tipke, StuW 1976, S. 293, 294.



Die Schwierigkeit besteht darin, solche Prinzipien zu finden und zu formulieren<sup>149</sup>. Sie sind, soweit sie nicht explizit Gegenstand der gesetzlichen Intention sind, induktiv aufzudecken<sup>150</sup>. Induktion bedeutet für die Ermittlung eines Rechtsgrundsatzes, „von den gesetzlichen Vorschriften (über ihre unmittelbaren Zwecke hinaus) zu den ihnen zugrundeliegenden Wertungen aufzusteigen und zugleich auf die sozialen Normen und Wertungen zurückzugreifen, die in typischen sozialen Lebensverhältnissen (Instituten) erkennbar werden und deren Funktionieren definieren“<sup>151</sup>.

### 3. Kollisionsregeln für Regelungskonflikte

Für die Einordnung eines Subjektsteuerprinzips ist weiter zu fragen, in welchem Grade Prinzipien Verbindlichkeit zukommt und wie sich Regelungskonflikte mit anderen Normen oder Prinzipien lösen lassen<sup>152</sup>. Da Regeln verlangen, dass das zu tun ist, was durch sie geboten ist<sup>153</sup>, lässt sich der Fall konfligierender Regeln (Regelkonflikt) durch Einfügen einer Ausnahmeklausel in eine der Regeln oder Ungültigerklärung einer der Regeln lösen<sup>154</sup>. Die Frage, welche Regel für ungültig zu erklären ist, kann anhand von Konfliktregeln (z. B. *lex specialis derogat legi generali*) oder der Wichtigkeit der Regeln entschieden werden<sup>155</sup>. Sofern der Regelkonflikt so nicht zu lösen ist, ist er durch Auslegung zu lösen<sup>156</sup>.

Ein Prinzip kann, sofern es kein grundrechtliches Prinzip ist<sup>157</sup>, einer gegenläufigen Regel nicht vorgehen (Regel-Vorrangrelation zum Prinzip)<sup>158</sup>. Das Prinzip kann aber Argumente im Rahmen einer Auslegung liefern<sup>159</sup>. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das Rechtssystem nicht prinzipienmonistisch, sondern -pluralistisch konzipiert ist<sup>160</sup>, verschiedene Rechtsprinzipien in einer Regel zusammenwirken, sich ergänzen oder widersprechen können<sup>161</sup> und die Rechtsordnung ein historisch gewachsenes, von Menschen geschaffenes Gebilde ist, das Widersprüche und Unzulänglichkeiten aufweisen kann<sup>162</sup>. Dies darf gleichwohl nicht aus Gründen bloß politischer Opportunität zu einer Missachtung von Prinzipien führen, sodass an eine Prinzipien durchbrechung hohe Rechtferti-

<sup>149</sup> Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 71.

<sup>150</sup> Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 71; Weber-Grellet, StuW 1999, S. 311, 312: Prinzipien lassen sich aus dem vorhandenen Normenbestand extrahieren; Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 474: „[...] erschlossen werden“.

<sup>151</sup> Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze 1988, S. 124 m.w.N.

<sup>152</sup> Auf Grundlage eines Regel-Prinzipienmodells, vgl. zu den verschiedenen Modellen: Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 104 ff., 106 ff., 117 ff.

<sup>153</sup> Nachweis Fn. 125.

<sup>154</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 77; ders., Rechtstheorie Beiheft 1 (1979), S. 59, 72.

<sup>155</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 78; s. auch Canaris, Systemdenken<sup>2</sup>, S. 117.

<sup>156</sup> Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 8.

<sup>157</sup> Menschenwürde als Regel und Prinzip, s. Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 97.

<sup>158</sup> Vielmehr gilt: Wenn eine Regel, die ein Prinzip einschränkt, strikt gilt, geht die Regel dem Prinzip vor, dazu: Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 76, dort Fn. 24.

<sup>159</sup> Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 8; ähnlich Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 27: Das Prinzip diene als Maßstab für Gesetzeslücken.

<sup>160</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 12; Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze 1988, S. 125: „daß (sic) die fundamentale Schicht der Normenordnung in der Tat mehrere Prinzipien umfassen wird“.

<sup>161</sup> Canaris, Systemdenken<sup>2</sup>, S. 112 ff., 115; Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 475 f.; Lang, StuW 1989, S. 201, 208; ders., DStJG (2001), S. 49, 56; Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze 1988, S. 125: „nicht [...] im Verhältnis der Harmonie, sondern [...] der Spannung bzw (sic) Polarität stehen“.

<sup>162</sup> Canaris, Systemdenken<sup>2</sup>, S. 112; ähnlich: Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze 1988, S. 118: „nicht bewußt-geplant (sic), sondern [...] unkoordinierte Aktivitäten“.



gungsanforderungen zu stellen sind<sup>163</sup>. Die Überprüfung einer Norm anhand eines Prinzips stellt deren Systemkonformität oder -nonkonformität fest. Eine mögliche Systemwidrigkeit kann wegen des in ihr enthaltenen Wertungswiderspruchs gegen den Gleichheitssatz verstoßen (und damit nichtig sein)<sup>164</sup>, muss dies aber nicht<sup>165</sup>. Da Prinzipien keine definitiven Gebote enthalten<sup>166</sup>, kann eine Prinzipienkollision nicht durch Einfügen einer Ausnahmeklausel oder die Ungültigerklärung eines Prinzips gelöst werden, sondern sie sind zu einem Ausgleich im Sinne einer Abwägung zu bringen<sup>167</sup>. Prinzipien lassen sich insofern nicht unverfälscht verwirklichen. Dass ein Ideal nicht voll verwirklicht werden kann, widerspricht aber nicht dem Bestreben, sich ihm soweit als möglich anzunähern<sup>168</sup>. Entscheidet sich der Gesetzgeber zwischen zwei gleichrangigen Prinzipien, muss er seine Entscheidung folgerichtig umsetzen<sup>169</sup>.

### 4. Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip

Von einfach-gesetzlich normierten Steuersubjektregeln zu unterscheiden ist ein mögliches ertragsteuerliches Subjektsteuerprinzip.

Das Subjektsteuerprinzip ist weder verfassungsrechtlich noch einfachgesetzlich explizit normiert. Ihm kommt Prinzipienqualität zu. Es muss konkretisiert werden. Es sind die Ertragsteuern (induktiv) daraufhin zu untersuchen, ob sie subjektiv sind im Sinne einer Ausrichtung an der individuellen Leistungsfähigkeit des von ihnen als Steuerschuldner taxierten Steuersubjektes. Das Subjektsteuerprinzip kann einer gegenläufigen Regel nicht vorgehen. Gleichwohl sind an eine Prinzipien durchbrechung hohe Rechtfertigungsanforderungen zu stellen. Eine dem Subjektsteuerprinzip gegenläufige Regel kann aber systemwidrig und damit gleichheitsrechtlich relevant sein.<sup>170</sup>

Steuersubjektregeln enthalten verbindliche Zuordnungssentscheidungen auf drei Stufen (Einkünfteermittlungs-, Besteuerungs- und Veranlagungsobjekt)<sup>171</sup> und sind als Regeln zu subsumieren. Soweit einfach-gesetzliche Normierungen mit dieser Zuordnungssentscheidung kollidieren, kann der Regelkonflikt grundsätzlich entweder durch Einfügung einer Ausnahmeklausel oder Ungültigerklärung einer der Regeln anhand der Wichtigkeit der Regeln gelöst werden<sup>172</sup>.

---

<sup>163</sup> Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 17.

<sup>164</sup> Canaris, Systemdenken<sup>2</sup>, S. 125 f.; dazu auch BVerfG, Beschl. vom 27.6.1961 – 1 BvL 17/58, BVerfGE 13, 31, 38.

<sup>165</sup> Dazu mit Argumenten: Canaris, Systemdenken<sup>2</sup>, S. 126 ff.

<sup>166</sup> Nachweis Fn. 127.

<sup>167</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte<sup>1</sup>, S. 79; Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 8; Canaris, Systemdenken<sup>2</sup>, S. 115: „Kompromiß (sic)“ müsse gefunden werden.

<sup>168</sup> Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 454; Canaris, Systemdenken<sup>2</sup>, S. 115: Es gehöre „zum Wesen der allgemeinen Rechtsprinzipien, daß (sic) sie [...] miteinander in Konflikt geraten“.

<sup>169</sup> HHR/Hey, Einf. ESt. Anm. 40.

<sup>170</sup> Vgl. zu Vorstehendem S. 15 f.

<sup>171</sup> S. oben, S. 13.

<sup>172</sup> S. zum Regelkonflikt oben, S. 17.



## II. Das Subjektsteuerprinzip als personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kommt nicht ohne Festlegung eines personalen Bezugssubjektes aus. Das Subjektsteuerprinzip enthält daher nach hier vertretener These über die einfach-gesetzliche Zuordnungsentscheidung zu einem Steuersubjekt (zweite Besteuerungsstufe<sup>173</sup>) hinaus das Gebot, dass die jeweilige Ertragsteuer an der individuellen Leistungsfähigkeit des von ihr taxierten Steuersubjektes ausgerichtet sein muss. Im Zusammenhang mit der Frage, ob Gleiches gleich besteuert wird, bedarf es der Festlegung, was konkret Leistungsfähigkeit bedeutet. Dies kann nicht abstrakt und ohne Betrachtung des jeweiligen Steuersubjektes beantwortet werden. Insofern kann sich ein unterschiedlicher Maßstab in Relation zu den anwendbaren Grundrechten ergeben.

### 1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Besteuerungsmaxime

Steuern finden nur Akzeptanz, wenn sie als gerecht empfunden werden<sup>174</sup>. Während Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung bestimmte, dass alle Staatsbürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze beizutragen haben, enthält das Grundgesetz keine solche Formulierung<sup>175</sup>. Die grundsätzlichen Anknüpfungspunkte des Maßstabs der Steuererhebung sind das Äquivalenz- und das Leistungsfähigkeitsprinzip.

#### a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Besteuerungsmaßstab

Nach dem Äquivalenzprinzip wird die Steuererhebung als adäquate Gegenleistung<sup>176</sup> für Leistungen des Staates gerechtfertigt<sup>177</sup>. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass derjenige, der staatliche Leistungen in Anspruch nimmt, entsprechende Abgaben zu entrichten hat<sup>178</sup>. Gegen eine (zumindest ausnahmslose) Rechtfertigung der Steuererhebung durch das Äquivalenzprinzip spricht bereits § 3 Abs. 1 AO, wonach Steuern Geldleistungen ohne staatliche Gegenleistung sind, was dem Äquivalenzgedanken widerspricht<sup>179</sup>. Das Äquivalenzprinzip wird insoweit meist für eine Rechtfertigung der Besteuerung dem Grunde nach herangezogen, ungeeignet ist es hingegen, die Besteuerung der

<sup>173</sup> Steuerschuldnerschaft, zu den Besteuerungsstufen s. oben, S. 13.

<sup>174</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 5; Dieses ist die eine Seite der Steuermoral, die andere ist die des verantwortungsvollen Umgangs mit den Steuergeldern, dazu: Fischer et al., WiWo v. 3.6.2013, S. 20; vgl. auch Waldhoff, FR 2007, S. 225, 226: Steuergleichheit sei insoweit auch ein steuerpsychologisch wichtiger Faktor.

<sup>175</sup> Eine kurze Historie bei: Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 40 m.w.N.

<sup>176</sup> Es erinnere an das do-ut-des-Prinzip der Marktwirtschaft, Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 476.

<sup>177</sup> BTDrucks 6/3418, S. 51: Der Gewerbebetrieb sei „zur Deckung der durch ihn verursachten Lasten heranzuziehen“; zur GewSt 1936: RStBl 1937, 693, 696: Der Grundgedanke sei, den Gemeinden einen Ausgleich für die Lasten zu geben, die durch Industrie-, Handels- und Handwerksbetriebe entstehen; vgl. ferner: BVerfG, Urt. vom 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 348; BVerfG, Beschl. vom 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, NJW 1978, 365, 366; BVerfG, Beschl. vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 39; BFH, Urt. vom 20.11.2003 – IV R 5/02, BStBl II 2004, 464, 466; Walzer, StuW 1986, S. 201, 203; Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 476; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 44.

<sup>178</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 29; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 514; zum Unterschied einer totalen und partiellen Äquivalenz: Walzer, StuW 1986, S. 201, 203, 205.

<sup>179</sup> Weber-Grellet, NJW 2001, S. 3657, 3660 dort Fn. 29; Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 477; s. zum Äquivalenzprinzip als Nutzenprinzip: Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 44 f.; Lang, FS Schaumburg 2009, S. 45, 47, 52.



Art und Höhe nach zu rechtfertigen<sup>180</sup>. Hier kommt eine gerechte Besteuerung ohne Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit nicht aus<sup>181</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip muss der „dominierende Maßstab für Steuergerechtigkeit bleiben“<sup>182</sup>. Vielfach ist die Rede davon, die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei ein „grundlegender verfassungsrechtlicher Maßstab“<sup>183</sup> oder das Leistungsfähigkeitsprinzip präge die Gerechtigkeitskonzeption des Steuerrechts<sup>184</sup>. Weiter heißt es, das Leistungsfähigkeitsprinzip sei als Grundlage des Steuerrechts fest anerkannt<sup>185</sup> und dass es die Überzeugungskraft des Steuerrechts sichere<sup>186</sup>.

Fernab der Schlagkraft solch pathetischer Eloquenz der Befürworter eines fundamentalen Leistungsfähigkeitsprinzips wird darin gerade auch die Achillesferse dieses Prinzips gesehen. Bereits Schmoller stellte 1863 fest, die Leistungsfähigkeit sei ein „leerer Begriff, mit dem man ohne näheren Inhalt nichts thun (sic) kann, man mag ihn drehen und wenden wie man will“<sup>187</sup>. Auch in der aktuelleren Diskussion wird eingewandt, der Begriff sei zu vieldeutig<sup>188</sup>. Vornehmlich Ökonomen stehen dem Leistungsfähigkeitsprinzip eher kritisch oder ablehnend gegenüber<sup>189</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei kein Leitmotiv im Sinne eines Strukturprinzips<sup>190</sup>. Es wird vorgehalten, dass der Bezeichnung als Fundamentalprinzip kein greifbarer juristischer Wert zukomme<sup>191</sup>. Die Berufung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip solle oftmals lediglich dazu dienen, Begründungsdefizite zu überspielen<sup>192</sup>. Teilweise wird das Leistungsfähigkeitsprinzip gar als Axiom bezeichnet, es wirke allgemein, unbewusst und unbedingt<sup>193</sup>. Wegen der vielfältigen wirtschafts- und sozialpolitischen Zielsetzungen der Steuern sei es als Verteilungsmaßstab nicht brauchbar<sup>194</sup>. Andere sehen im Leis-

<sup>180</sup> BVerfG, Beschl. vom 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, NJW 1978, 365, 366: Das Äquivalenzprinzip diene einer pauschalen Rechtfertigung der GewSt insgesamt, es sei aber kein verfassungsrechtlicher Prüfmaßstab; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 44 m.w.N., Rn. 48; zur Kritik auch Blümich/Drüen, § 1 GewStG Rn. 14 f.; a. M.: Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 320: Der Steuerpflichtige zahle nicht für individuelle Leistungen, sondern für Staatsaufgaben.

<sup>181</sup> Wagner, Finanzwissenschaft<sup>2</sup>, 2. Teil 1890, S. 442, der die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als „die hauptsächlichste“ verstand; Loritz, StuW 1986, S. 9, 14: Äquivalenzprinzip spiele „zu Recht kaum noch eine Rolle“; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 48; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 514.

<sup>182</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 48; Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 285: Die Äquivalenz könne den Zugriff auf fehlende Leistungsfähigkeit nicht rechtfertigen.

<sup>183</sup> Jachmann, DStJG (2000), S. 9, 11.

<sup>184</sup> Lang, DStJG (2001), S. 49, 56.

<sup>185</sup> Frenz, StuW 1997, S. 116, 124.

<sup>186</sup> Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 320.

<sup>187</sup> Schmoller, ZgS 1863, S. 1, 57.

<sup>188</sup> BVerfG, Beschl. vom 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108, 120 m.w.N.; Schneider, StuW 1984, S. 356, 356; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rn. 50.

<sup>189</sup> Nach Lang, FS Schaumburg 2009, S. 45, 46 missverstehen diese aber häufig die rechtswissenschaftlichen Lehren.

<sup>190</sup> Vogel, DStZ/A 1977, S. 5, 9.

<sup>191</sup> Arndt, NVwZ 1988, S. 787, 791.

<sup>192</sup> Gassner/Lang, 14. ÖJT Band III/1, S. 67 und S. 121; das Gutachten von Gassner/ Lang zerstöre Dogmatiken des Steuerrechts, Lang, FS Kruse 2001, S. 313, 333 f.

<sup>193</sup> Leisner, StuW 1983, S. 97, 97; Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 322 m.w.N.: Leistungsfähigkeitsprinzip sei ein ‚ethisches Axiom‘, aber auch Zusammenfassung verfassungsrechtlicher Prinzipien und damit aus dem positiven Recht herleitbar.

<sup>194</sup> Littmann, FS Neumark 1970, S. 113, 126 f., 128, 134; ders., S. 113: Allerdings gebühre dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein „Ehrenplatz unter den Ideen“.



tungsfähigkeitsprinzip aufgrund seines unbestimmten Inhalts nur ein Differenzierungskriterium<sup>195</sup>. Der „vermeintlich höchste Besteuerungsgrundsatz“<sup>196</sup> degeneriere „zu einem dieser ‚sonstwie einleuchtenden Gründe‘“<sup>197</sup>. Der Bedeutungsgehalt dieses Prinzips sei deshalb gering, weil er durch andere Differenzierungskriterien wie Lenkungs- oder Vereinfachungszwecke übertönt werde<sup>198</sup>. In der juristischen Dogmatik<sup>199</sup> ist es dagegen als Strukturprinzip mit Verfassungsrang anerkannt<sup>200</sup>. Auch der Gesetzgeber hat auf dessen Bedeutung im Bereich der Einkommensteuer hingewiesen<sup>201</sup>. Die begriffliche Vagheit wird von Befürwortern des Leistungsfähigkeitsprinzips auch nicht geleugnet<sup>202</sup>. Jedoch wird akzentuiert, dass jedem Prinzip ein hoher Abstraktionsgrad zu eigen ist<sup>203</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist als fundamentaler Wertmaßstab hochabstrakt angelegt und bedarf der Konkretisierung<sup>204</sup>. Daher ist es bestimmbar<sup>205</sup> und der Vorwurf der Unbestimmtheit kein tauglicher Einwand gegen den Geltungsanspruch des Prinzips<sup>206</sup>. Eine Leugnung des historisch gewachsenen Leistungsfähigkeitsprinzips wirft den dogmatischen Entwicklungsstand des Steuerrechts in einen Rechtsnihilismus zurück<sup>207</sup>.

## b) Dogmatische Verortung im Gleichheitssatz

Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist Ausgangspunkt Art. 3 Abs. 1 GG<sup>208</sup>, aus dem sich der Grundsatz der Steuergerechtigkeit<sup>209</sup> ergibt<sup>210</sup>, wobei die Besteuerung –

<sup>195</sup> *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rn. 43; Kruse, *StuW* 1990, S. 322, 327 f.; *Kischel*, in BeckOK GG, Art. 3 Rn. 148.

<sup>196</sup> Kruse, *StuW* 1980, S. 226, 232.

<sup>197</sup> Zitiert nach Kruse, *StuW* 1980, S. 226, 232 mit Verweis auf: BFH, Urt. vom 17.2.1976 – VIII R 34/75, BStBl II 1976, 387; dieses Zitat gibt es dort nicht, sondern z. B. bei: BVerfG, Urt. vom 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14, 52.

<sup>198</sup> *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rn. 50a m.w.N.; daher nach Kruse, *StuW* 1990, S. 322, 327 kein Fundamentalprinzip.

<sup>199</sup> Zu einer kurzen historischen Entwicklung des Grundsatzes steuerlicher Lastengleichheit: BVerfG, Urt. vom 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 269 f.; *Wernsmann*, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 482 ff.; ausführlich zur ideengeschichtlichen Entwicklung: Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* 1983, S. 6 ff.

<sup>200</sup> Lang, *Bemessungsgrundlage* 1981/88, S. 97 m.w.N.: „Fundamentalprinzip“; ders., *StuW* 1989, S. 201, 208: „Primärprinzip“; ders., *StuW* 1990, S. 107, 112: „systemtragendes Rechtsprinzip“; Birk, *StuW* 1983, S. 293, 297; Kirchhof, *StuW* 1985, S. 319, 323; Walzer, *StuW* 1986, S. 201, 209; Tipke, *StRO I*<sup>2</sup>, S. 484: Klugheitsregel; Vogel, *DStJG* (1989), S. 123, 141; Weber-Grellet, *StuW* 1999, S. 311, 312: Systemtragendes und -leitendes Fundamentalprinzip; Seer/Wendt, *NJW* 2000, S. 1904, 1906; Lang, *FS Kruse* 2001, S. 313, 318: Leistungsfähigkeitsprinzip präge Charakter des Steuerrechts im Ganzen, S. 337: „Oberste Rechtsgrundsatz des Steuerrechts“; Wernsmann, *Verhaltenslenkung*, S. 267 ff., 286 ff. m.w.N.: Maßstab einer gerechten Besteuerung; Winhard, *DStR* 2006, S. 1729, 1731: „Systemtragender Maßstab der Steuergerechtigkeit“; Tipke, *BB* 2007, S. 1525, 1526 f.; Bauer, *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, S. 84; *Hey*, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*<sup>22</sup>, § 3 Rn. 40: „Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit“ und Rn. 41: Keine Alternative eines besser geeigneten Primärgrundsatzes.

<sup>201</sup> Z. B. *BTDrucks* 7/1470, S. 211/212; *BMF*, *Gutachten* 1971, S. 30.

<sup>202</sup> Walzer, *StuW* 1986, S. 201, 206; Lang, *StuW* 1990, S. 107, 112; Tipke, *StRO I*<sup>2</sup>, S. 492; Birk, *StuW* 2000, S. 328, 329: Vorwurf der Unbestimmtheit sei nicht neu.

<sup>203</sup> Walzer, *StuW* 1986, S. 201, 203; Tipke, *StRO I*<sup>2</sup>, S. 492; s. auch oben, S. 16.

<sup>204</sup> Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* 1983, S. 54; ders. *StuW* 1983, 293, 296; ders., *StuW* 2000, S. 328, 329; Birk/Desens/Tappe, *Steuerrecht*<sup>18</sup> Rn. 33; Kirchhof, *StuW* 1985, S. 319, 327; Bach, *StuW* 1991, S. 116, 116; Jachmann, *DStJG* (2000), S. 9, 11; Lang, *DStJG* (2001), S. 49, 56, 58; ders., *FS Kruse* 2001, S. 313, 337; *Hey*, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*<sup>22</sup>, § 3 Rn. 41; s. auch oben, S. 16.

<sup>205</sup> Tipke, *StRO I*<sup>2</sup>, S. 493.

<sup>206</sup> Birk, *StuW* 2000, S. 328, 329.

<sup>207</sup> Lang, *FS Kruse* 2001, S. 313, 318 sowie ders., *DStJG* (2001), S. 49, 56.

<sup>208</sup> Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* 1983, S. 161 ff.; Seer, *StuW* 1996, S. 323, 327; *Hey*, *StbJb* 2007/2008, S. 19, 33: Art. 3 GG Magna Charta des Steuerrechts.





insbesondere<sup>211</sup> im Einkommensteuerrecht – an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten ist<sup>212</sup>. Soweit darüber hinaus weitere verfassungsrechtliche Wurzeln angeführt werden<sup>213</sup>, darf dies nicht dazu führen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip als Oberbegriff verschiedener Wertungen zu einer vagen Allzweckbegrifflichkeit denaturiert, indem sich Wertungen verzahnen, verschränken oder verstärken<sup>214</sup>. Damit gösse man Wasser auf die Mühlen derer, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip wegen fehlender konkreter Aussagekraft und dogmatischen Verankerung axiomatischen Charakter zusprechen<sup>215</sup>.

Art. 3 Abs. 1 GG enthält ein subjektives Recht auf Gleichbehandlung<sup>216</sup>. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gebietet der Gleichheitssatz, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln<sup>217</sup>. Allerdings lassen sich Maßstäbe dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gleichheitssatz verletzt ist, nicht abstrakt und allgemein, sondern nur bezogen auf die jeweils betroffenen Sach- und Regelungsbereiche präzisieren<sup>218</sup>. Insofern ist „das Grundgesetz [...] nicht der Nukleus, aus dem eine Antwort auf jedes Problem [...] deduziert werden“<sup>219</sup>

<sup>209</sup> Dies sei ein „Fundamentalprinzip des modernen Massensteuerrechts“ (BFH, Gutachten vom 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl III 1959, 263, 264).

<sup>210</sup> BVerfG, Beschl. vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 70; BVerfG, Urt. vom 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 338; BVerfG, Beschl. vom 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108, 118, 120; BVerfG, Urt. vom 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u. a., BVerfGE 61, 319, 343; BVerfG, Beschl. vom 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223; BVerfG, Beschl. vom 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 310; BVerfG, Urt. vom 10.2.1987 – 1 BvL 18/81, BVerfGE 74, 182, 199; BVerfG, Beschl. vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 30.

<sup>211</sup> BVerfG, Beschl. vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 44 f.: Das Leistungsfähigkeitsprinzip gelte aber auch in anderen Steuerarten; *Wernsmann*, in HHSp, AO/FGO, § 3 AO Rn. 101: Dort sei es aber „noch teilweise unerforscht“.

<sup>212</sup> BVerfG, Beschl. vom 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108, 120; BVerfG, Urt. vom 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u. a., BVerfGE 61, 319, 344; BVerfG, Beschl. vom 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223; BVerfG, Beschl. vom 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 310; BVerfG, Urt. vom 10.2.1987 – 1 BvL 18/81, BVerfGE 74, 182, 200; BVerfG, Beschl. vom 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60, 86; BVerfG, Beschl. vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 30; BVerfG, Beschl. vom 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u. a., BVerfGE 127, 1, 28; Birk, *StuW* 2000, S. 328, 329; *Wernsmann*, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 481.

<sup>213</sup> Nach Vogel, *DStJG* (1989), S. 123, 142, s. auch Waldhoff, in *Isensee/Kirchhof, Staatsrecht Bd. V<sup>3</sup>*, § 116 Rn. 104, habe das Leistungsfähigkeitsprinzip eine vierfache Wurzel: 1.) Art. 106 GG (vgl. auch Seer, *DStJG* (2000), S. 87, 103; *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung*, S. 289; a. M. Kirchhof, *StuW* 1985, S. 319, 322, wonach Art. 106 GG nur eine finanzverfassungsrechtliche Vorkehrung gegen einen Ausgabenwettbewerb zwischen Bund und Ländern sei; Bauer, *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, S. 89), 2.) Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG (so auch Kirchhof, *StuW* 1985, S. 319, 323; Friauf, *StuW* 1985, S. 308, 313; Frenz, *StuW* 1997, S. 116, 120 m.w.N.; Tipke, *BB* 2007, S. 1525, 1527); 3.) das Rechtsstaatsprinzip und 4.) das Sozialstaatsprinzip (so auch Kirchhof, *StuW* 1985, S. 319, 323; a. M.: Bauer, *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, S. 89); Des Weiteren liest man Art. 6 GG, Art. 12 GG und Art. 14 GG (so auch Kirchhof, *StuW* 1985, S. 319, 323); u. a. das Demokratieprinzip nennend: *Koenig/Koenig*, *AO<sup>3</sup>*, § 3 Rn. 75 m.w.N.; Bauer, *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, S. 103 kommt zu einem umfassenden Leistungsfähigkeitsprinzip aus gleichheits-, freiheits- u. rechtsstaatlichen Elementen; auch nach Birk, *StuW* 1983, S. 293, 297 habe es neben einer gleichheitsrechtlichen eine freiheitsrechtliche Verankerung.

<sup>214</sup> So tendenziell Bauer, *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, S. 83 ff., 89, 97, der ein „umfassendes Leistungsfähigkeitsprinzip“ entwickelte.

<sup>215</sup> S. oben, Fn. 193.

<sup>216</sup> *Osterloh*, in: *Sachs, GG<sup>5</sup>*, Art. 3 Rn. 38 dort Fn. 63 m.w.N.

<sup>217</sup> S. nur BVerfG, Beschl. vom 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 279 m.w.N.

<sup>218</sup> BVerfG, Beschl. vom 8.4.1987 – 2 BvR 142/84 u. a., BVerfGE 75, 108, 157; BVerfG, Beschl. vom 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u. a., BVerfGE 93, 319, 348 f.; BVerfG, Beschl. vom 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, 432; BVerfG, Beschl. vom 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 279.

<sup>219</sup> *Drüen*, *StuW* 2008, S. 3, 7.



kann. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist Konkretisierung des Gleichheitssatzes<sup>220</sup> und maßgebend für die Frage, ob Gleiches gleich besteuert wird<sup>221</sup>.

## 2. Sachlicher Bezug: Leistungsfähigkeitsindikator

Das Leistungsfähigkeitsprinzips als Besteuerungsmaxime bedingt die Festlegung des sachlichen Bezugsrahmens, an den eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung anknüpfen kann. Da das Grundgesetz keine bestimmte Wirtschaftsverfassung vorschreibt<sup>222</sup>, hat der Gesetzgeber grundsätzlich einen großen Spielraum bei der Auswahl der Leistungsfähigkeitsindikatoren<sup>223</sup>. Insofern gibt es in Deutschland als Vielsteuersystem<sup>224</sup> eine Vielzahl von Einzelsteuergesetzen (vgl. Art. 106 GG). Eine Systematisierung und Abgrenzung der verschiedenen Steuerarten hat es in der Literatur bereits wiederholt gegeben<sup>225</sup>.

### a) Anknüpfung an den Einkommenszuwachs

Der Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit unterlag einem historischen Wandel<sup>226</sup>. Es lassen sich die drei Indikatoren<sup>227</sup> Vermögen, Konsum und Einkommen unterscheiden<sup>228</sup>. Während eine Anknüpfung an den Vermögensbestand<sup>229</sup> heute als ungeeignet angesehen wird, das Leistungsfähigkeitsprinzip sachgerecht zu konkretisieren<sup>230</sup>, besteht bei einer konsumorientierten Besteuerung<sup>231</sup> das Problem, dass kaum die persönlichen Verhältnisse des Endverbrauchers berücksichtigt

<sup>220</sup> HHR/Hey, Einf. ESt Anm. 42.

<sup>221</sup> Bauer, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, S. 97; das Leistungsfähigkeitsprinzip sei tertium comparationis (dazu Pieroth/Schlink, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 485) des Gleichheitssatzes, s. Seer, StuW 1996, S. 322, 327; Seer/Wendt, NJW 2000, S. 1904, 1906; Lang, StuW 2007, S. 3, 4; Waldhoff, FR 2007, S. 225, 228; Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 479: Insofern gelte: Jeder nach seinen Fähigkeiten.

<sup>222</sup> BVerfG, Urt. vom 1.3.1979 – 1 BvR 533/77 u. a., BVerfGE 50, 290, 337.

<sup>223</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 60.

<sup>224</sup> Tipke, StuW 1976, S. 293, 294: „Das Nebeneinander, Miteinander und Gegeneinander einer Vielzahl von Steuern hat sich historisch entwickelt, nicht etwa auf Grund einer geistigen Gesamtkonzeption, sondern pragmatisch unter dem Diktat der öffentlichen Haushalte“; Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 19; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 52 ff.

<sup>225</sup> Z. B. bei Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 3 Rn. 81 ff.; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 7 Rn. 20 ff.; Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, 1. Kap. Rn. 21 ff.; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 70 ff.

<sup>226</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 11 ff.; Lang, FS Kruse 2001, S. 313, 328 f.

<sup>227</sup> Nach Sacksofsky, NJW 2000, S. 2619, 2621 passe es unmittelbar nur auf die Steuern vom Einkommen.

<sup>228</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 55 ff.; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 488; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 70 ff.; zu Wechselbeziehungen zwischen den Indikatoren: Lang, FS Kruse 2001, S. 313, 327; auf Ertrag, Besitz und Erwerb abstellend: Weber-Grellet, NJW 2001, S. 3657, 3660.

<sup>229</sup> Dazu ausführlich Haller, Finanz-Archiv 36, S. 222, 222 ff., obschon er bereits eingangs einräumt, dass es „in der Tat schwierig“ sei, eine „überzeugende Begründung dafür zu geben, daß (sic) eine Vermögensteuer im Rahmen einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erforderlich sei“.

<sup>230</sup> Dazu Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 60 ff.; ähnlich Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 321; In der Politik wird dagegen zunehmend die Wiederbelebung einer Vermögensabgabe diskutiert, s. die Wahlprogramme zur Bundestagswahl 2013 der SPD, S. 67 f. (URL: [http://www.spd.de/linkableblob/96686/data/20130415\\_regierungsprogramm\\_2013\\_2017.pdf](http://www.spd.de/linkableblob/96686/data/20130415_regierungsprogramm_2013_2017.pdf) [Stand: 2.12.2015]), der Grünen, S. 82 (URL: [http://www.gruene.de/fileadmin/user\\_upload/Dokumente/Wahlprogramm/Wahlprogramm-barrierefrei.pdf](http://www.gruene.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Wahlprogramm/Wahlprogramm-barrierefrei.pdf) [Stand: 2.12.2015]) sowie der Linken, S. 25 f. (abrufbar unter URL: <http://www.die-linke.de/die-linke/wahlen/archiv/archiv-fruehere-wahlprogramme/wahlprogramm-2013/download-als-pdf-und-doc-kurzfassung-in-fremdsprachen-leichter-und-gebaerdensprache-audio/> [Stand: 2.12.2015]).

<sup>231</sup> Zu Vorteilen einer Konsumbesteuerung: Rose, StuW 1989, S. 191, 191 f.; Petersen, StuW 2006, S. 266, 266 ff.; zum Wandel zur Konsumbesteuerung Lang, StuW 1990, S. 107, 113 f.; nach Lang, FS Kruse 2001, S. 313, 328 indiziere der Güterverbrauch nur kleinen Umfang wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit; eine Gütersteuer sei „vollkommen blind“ (ähnlich ders., FS Schaumburg 2009, S. 45, 51).



werden<sup>232</sup>, weil Konsumsteuern regelmäßig auf den Konsumenten überwältigt werden<sup>233</sup>. Steuerschuldner und Steuerträger sind nicht identisch<sup>234</sup>. Sie werden auch als indirekte Steuern bezeichnet<sup>235</sup>. Bei der geltenden Umsatzsteuer<sup>236</sup> trifft durch die Technik des Vorsteuerabzuges nicht den Unternehmer als Steuerschuldner (§ 13a UStG), sondern den Endverbraucher die Belastung des Produktes mit der Umsatzsteuer<sup>237</sup>. Adolph Wagner erkannte bereits Ende des 19. Jahrhunderts: „Am Stärksten steht [...] mit der Proportional-Einkommenbesteuerung in Widerspruch: die (sic) indirecte (sic) Verbrauchssteuer [...]. Denn [...] sie trifft die Familienvorstände nicht [...] nach ihrer wirtschaftlichen (sic) Leistungsfähigkeit, sondern oft einigermaßen (sic) nach der Kopffzahl der Familie, und auf Ausgleichung dieser Ungleichmässigkeiten (sic) ist nicht genügend zu rechnen. Daher ist diese Besteuerung folgerichtig angefochten und ist zu Gunsten der directen (sic) (nominellen) Einkommensteuer vielfach [...] plaidiert (sic) worden“<sup>238</sup>.

Überwiegend wird daher das Einkommen als Hauptindikator steuerlicher Leistungsfähigkeit erachtet<sup>239</sup>. An dieses knüpfen an die Einkommensteuer (§ 2 EStG), die Körperschaftsteuer (§§ 7, 8 KStG) und die Gewerbesteuer<sup>240</sup> (§§ 6, 7 GewStG). Bei diesen sind als direkte Steuern Steuerschuldner und Steuerträger identisch<sup>241</sup>. Nicht dazu gehört die Kapitalertragsteuer als bloße Erhebungsform der Einkommensteuer<sup>242</sup>. Auch das Investmentsteuergesetz knüpft an ausgeschüttete sowie ausschüttungsgleiche Erträge an (§ 2 Abs. 1 S. 1 InvStG). Allerdings gehören solche zu den Einkünften aus Kapitalvermögen<sup>243</sup>, auf weitergehende Besonderheiten soll nicht eingegangen werden.

### b) Subjektsteuern

Zum Teil wird unterschieden zwischen Personal- (bzw. Subjektsteuern) und Real- (oder gleichbedeutend<sup>244</sup> Objektsteuern)<sup>245</sup>. Auf Grundlage der hier vertretenen These eines Subjektsteuerprinzips

<sup>232</sup> Lang, Bemessungsgrundlage 1981/88, S. 111; ders., FS Kruse 2001, S. 313, 336; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 70, Rn. 71: V. a. leide das historische Konglomerat der speziellen Verbrauchsteuern unter willkürlicher Auswahl der Güter; Tipke, StRO II<sup>2</sup>, S. 1037 ff.; Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 6, 14.

<sup>233</sup> Boeker, in HHSp, AO/FGO, § 43 AO Rn. 7.

<sup>234</sup> Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, 1. Kap. Rn. 24; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 7 Rn. 20; Crezelius, Steuerrecht II<sup>2</sup>, S. 10; Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 43 Rn. 3; Schwarz, in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 43 AO Rn. 4.

<sup>235</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 7 Rn. 20.

<sup>236</sup> Crezelius, Steuerrecht II<sup>2</sup>, S. 10: „Prototyp der indirekten Steuer“.

<sup>237</sup> Seer, DStJG (2000), S. 87, 112; Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, 2. Kap. Rn. 398.

<sup>238</sup> Wagner, Finanzwissenschaft<sup>2</sup>, 2. Teil 1890, S. 454.

<sup>239</sup> Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip 1983, S. 33 m.w.N.; Walzer, StuW 1986, S. 201, 206; Kuhlsee, Berücksichtigung von Kindern, S. 9 m.w.N.: Einkommen sei Indikator von Leistungsfähigkeit; relativierend: Lang, Bemessungsgrundlage 1981/88, S. 108 f.: Auch wenn Einkommen überzeugender Indikator der Leistungsfähigkeit sei, wäre Steuerlastausteilung allein nach diesem undurchführbar, vielmehr gebe es „nicht nur eine Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit“.

<sup>240</sup> Weber-Grellet, NJW 2001, S. 3657, 3659: Sonder-Ertragsteuer.

<sup>241</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 7 Rn. 20; Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, 1. Kap. Rn. 24.

<sup>242</sup> Das ergibt sich aus systematischer Stellung der §§ 43 bis 45e EStG im 6. Teil des EStG, sog. „Steuererhebung“ (Gesetzesüberschrift kann zur Auslegung herangezogen werden, BFH, Urt. vom 11.1.1984 – II R 187/81, BStBl II 1984, 327, 329).

<sup>243</sup> Soweit sie nicht Leistungen nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a Doppellit. aa EStG i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG oder Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 5 EStG sind, vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 InvStG.

<sup>244</sup> Hey, Beihefter DStR 34/2009, S. 109, 114 (dort v. a. Fn. 71).



als personalem Bezugspunkt einer Ertragsbesteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuersubjektes müssten die vorab eruierten Ertragsteuern als Subjektsteuern zu qualifizieren sein.

Real- oder Objektsteuern besteuern nach „objektbezogenen Merkmalen“<sup>246</sup> ohne die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners zu berücksichtigen<sup>247</sup>. In § 3 Abs. 2 AO definiert der Gesetzgeber die Grundsteuer und die Gewerbesteuer als Realsteuern.

Der Begriff der Subjektsteuern ist nicht zweifelsfrei geklärt. Nach steuerrechtlichem Verständnis sind dies als steuerrechtlicher Gegenbegriff zu den Realsteuern solche Steuern, zu denen einzelne Personen nach bestimmten sachlichen Merkmalen herangezogen werden<sup>248</sup>. Nach anderer Auffassung (sog. „finanzwissenschaftlicher Begriff“<sup>249</sup>) sind Subjektsteuern solche, die auf die Person zugeschnitten sind und die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners berücksichtigen<sup>250</sup>, mithin die persönliche Leistungsfähigkeit<sup>251</sup>.

### c) Bewertung

Ausgehend von § 3 Abs. 2 AO wären nach steuerrechtlichem Verständnis alle Steuern – bis auf die Grund- und Gewerbesteuer – Subjektsteuern. Dieses Begriffsverständnis ist in zweierlei Hinsicht wenig zielführend: Erstens grenzt es den Begriff der Subjektsteuern negativ als Gegenbegriff zu den Objektsteuern ab und zweitens ist der Begriff dadurch sehr weit. Als weitere Begriffsklassifikation scheint eine solche Definition der Subjektsteuern redundant. Vorzugswürdig ist der finanzwissenschaftliche Ansatz, weil dieser versucht, Subjektsteuern unabhängig vom Realsteuerbegriff zu definieren. Der Begriff ist enger als der steuerrechtliche Ansatz. Nach diesem Begriffsverständnis scheint wegen § 2 Abs. 3 bis Abs. 5 EStG zumindest die Einkommensteuer eine Subjektsteuer zu sein<sup>252</sup>. Indes hat auch diese z. B. bei der beschränkten Einkommensteuerpflicht objektsteuerartigen Charakter<sup>253</sup>. Die Körperschaft- und Gewerbesteuer hingegen berücksichtigen persönliche Verhältnisse kaum, zumindest auf den ersten Blick nicht gleichermaßen wie die Einkommensteuer. Daher sind die Einkommen-, Körperschaft- sowie Gewerbesteuer als Steuern auf das Einkommen als Hauptindikator steuerlicher Leistungsfähigkeit daraufhin zu untersuchen, ob und in welchem Maße sie auf das Steuersubjekt zugeschnitten sind und die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners berücksichtigen, mithin die persönliche Leistungsfähigkeit.

<sup>245</sup> Dazu Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 7 Rn. 21; Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, 1. Kap. Rn. 23; Crezelius, Steuerrecht II<sup>2</sup>, S. 9.

<sup>246</sup> Crezelius, Steuerrecht II<sup>2</sup>, S. 10.

<sup>247</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 7 Rn. 21; Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, 1. Kap. Rn. 23.

<sup>248</sup> Drißen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rn. 61; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 3 AO Rn. 428.

<sup>249</sup> Bezeichnung nach Drißen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rn. 61.

<sup>250</sup> BFH, Urt. vom 11.7.1969 – VI R 265/67, BStBl II 1969, 650, 651; BFH, Urt. vom 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl II 1995, 207, 208; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 7 Rn. 21; Crezelius, Steuerrecht II<sup>2</sup>, S. 9.

<sup>251</sup> Homburg, Allg. Steuerlehre<sup>6</sup>, S. 12.

<sup>252</sup> So auch Crezelius, Steuerrecht II<sup>2</sup>, S. 9.

<sup>253</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 7 Rn. 21; persönliche Verhältnisse bleiben weitgehend unberücksichtigt, vgl. § 50 Abs. 1 EStG.

### 3. Personaler Bezug: Zuordnungssubjekt

Dem schließt sich die Frage an, wie Leistungsfähigkeit Lastengleichheit gewährleisten kann. Eine gleichheitsgerechte Besteuerung bedeutet nicht, dass jeder die gleiche Summe an Steuern zu zahlen hat<sup>254</sup>, sondern, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des Einzelnen berücksichtigt werden<sup>255</sup>. Leistungsfähigkeit ist individuelle Zahlungsfähigkeit, eine in Geldwert vorhandene Ist-Leistungsfähigkeit<sup>256</sup>. Hier wird die Korrelation zum Subjektsteuerprinzip als subjektive Kehrseite der Leistungsfähigkeit deutlich. Soweit sich aus der unterschiedlichen Grundrechtsberechtigung der verschiedenen Subjekte ein unterschiedlich verfassungsrechtlich verbürgter Mindestschutz vor Steuern als Eingriffsrecht ergibt, hat dies auch Bedeutung für die Frage, was Leistungsfähigkeit im Sinne einer gleichheitsgerechten Besteuerung ist.

#### a) Zentrale Subjekte nach der Abgabenordnung

Im Rahmen der anzustellenden Untersuchung soll es auf die Steuerschuldnerschaft (zweite Besteuerungsstufe) ankommen<sup>257</sup>. Der Betrachtung der einzelnen Steuersubjekte in den konkreten Ertragsteuern vorgelagert ist die Frage, ob sich bereits weitere Konkretisierungen aus den abgabenrechtlichen Begriffen des Steuerpflichtigen (§ 33 AO) bzw. des Steuerschuldners (§ 43 S. 1 AO) ergeben. Die Abgabenordnung trifft als „Mantelgesetz des Steuerrechts“<sup>258</sup> ähnlich dem Aufbau des Bürgerlichen Gesetzbuchs vorab allgemeine steuerliche Regelungen<sup>259</sup>, die für die meisten Steuerarten<sup>260</sup> gemeinsam gelten, um eine Einheitlichkeit der Regelungen zu gewährleisten<sup>261</sup>.

#### aa) § 33 AO: Steuerpflichtiger

Nach der positiven Umschreibung<sup>262</sup> ist gemäß § 33 Abs. 1 AO steuerpflichtig, wer eine Steuer schuldet<sup>263</sup>, für eine Steuer haftet<sup>264</sup>, eine Steuer einzubehalten und abzuführen<sup>265</sup>, eine Steuererklä-

<sup>254</sup> Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 11: Dies wäre „höchst ungerecht“.

<sup>255</sup> Wagner, Finanzwissenschaft<sup>2</sup>, 2. Teil 1890, S. 447: „Daher [...] die Forderung einer höheren Besteuerung [...] bei dem Steuerpflichtigen, der nur für sich zu sorgen hat, als bei dem Familienvater, [...] und weiter [...] Rücksichtnahme auf die Größe (sic) der Familie“; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 479.

<sup>256</sup> BVerfG, Beschl. vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91; BVerfGE 93, 121, 135; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip 1983, S. 146 f., 148; Kirchhof, StuW 1984, S. 297, 305; ders. StuW 1985, 319, 324 f., 327; ähnlich *ders.*, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 8; s. auch Schneider, StuW 1984, S. 356, 358: Besteuerung von Potentialen sei nicht verfassungskonform; Loritz, StuW 1986, S. 9, 13; Seer, StuW 1996, S. 322, 327; F. Kirchhof, StuW 2002, S. 185, 190; Lehner, DStR 2009, S. 185, 189; Kube, DStR 2011, S. 1781, 1782; Tipke, StRO II<sup>2</sup>, S. 631; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 486; ders., Verhaltenslenkung, S. 291, 298.

<sup>257</sup> Vgl. oben, S. 13.

<sup>258</sup> Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 1 Rn. 52.

<sup>259</sup> Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 1 Rn. 52: Sie ziehe sie „vor die Klammer“.

<sup>260</sup> Zum Anwendungsbereich der Abgabenordnung vgl. § 1 AO.

<sup>261</sup> Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 1 Rn. 52, s. auch BTDrucks VI/1982, S. 93.

<sup>262</sup> Zur negativen Abgrenzung s. § 33 Abs. 2 AO.

<sup>263</sup> § 43 S. 1 AO, dazu sogleich, S. 27.

<sup>264</sup> §§ 69 ff. AO: Der Haftungsschuldner ist derjenige, wer kraft Gesetzes für die Schuld eines anderen mit seinem eigenen Vermögen einzustehen hat; s. dazu z. B. Schwarz, in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 43 AO Rn. 3.

<sup>265</sup> § 43 S. 2 AO: Der sog. Steuerentrichtungspflichtige ist verpflichtet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen.



abzugeben<sup>266</sup>, Sicherheit zu leisten<sup>267</sup>, Bücher und Aufzeichnungen zu führen<sup>268</sup> oder andere durch Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat. Der Begriff des Steuerpflichtigen umfasst also den des Steuerschuldners<sup>269</sup>. Von den zu betrachtenden Besteuerungsstufen<sup>270</sup> werden in § 33 Abs. 1 AO demnach genannt der Steuerschuldner sowie im weiteren Sinne das Veranlagungs- bzw. Steuererklärungssubjekt. Nicht explizit aufgezählt ist das Einkünfteermittlungssubjekt. Steuerpflichtiger ist aber auch derjenige, der Rechte beanspruchen kann<sup>271</sup>. Steuerpflichtigkeit setzt die Fähigkeit voraus, Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten zu sein<sup>272</sup>, sog. Steuerrechtsfähigkeit<sup>273</sup>. Die Rechtsfähigkeit wird durch Gesetz bestimmt und ist entsprechend des Inhalts der jeweiligen Rechtsnorm zu ermitteln<sup>274</sup>.

### bb) § 43 S. 1 AO: Steuerschuldner

Nach § 43 S. 1 AO bestimmen die Steuergesetze, wer Steuerschuldner ist. § 43 AO enthält somit keine Definition des Steuerschuldners<sup>275</sup>. Auf eine Definition ist verzichtet und auf die Einzelsteuergesetze verwiesen worden<sup>276</sup>. Grundsätzlich soll Steuerschuldner derjenige sein, der den Tatbestand verwirklicht, an den ein Steuergesetz eine Leistungspflicht knüpft<sup>277</sup> bzw. wem die steuerliche Tatbestandsverwirklichung zuzurechnen ist<sup>278</sup>. Idealerweise ist dieser eine Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit<sup>279</sup>. Gegen ihn richtet sich der Steueranspruch<sup>280</sup>. Steuerträger ist derjenige, der nach den Steuergesetzen die Steuerlast wirtschaftlich zu tragen hat<sup>281</sup>. Steuerträger und -schuldner sind meist identisch<sup>282</sup>, zumindest bei den direkten Steuern<sup>283</sup>.

### cc) Bewertung

Wer Steuerschuldner ist, ist aus dem Regelungszusammenhang der einzelnen Ertragsteuer zu ermitteln. Das ist derjenige, der den steuerbegründenden Tatbestand verwirklicht bzw. wem diese Tatbe-

<sup>266</sup> §§ 149, 181 AO: Der sog. Steuererklärungspflichtige ist derjenige, der zur Abgabe einer Steuererklärung kraft gesetzlicher Anordnung (§§ 149 I 1, 181 II) oder nach Aufforderung durch die Finanzbehörde (§ 149 I 2) verpflichtet ist.

<sup>267</sup> Die Art der Sicherheitsleistung ist in §§ 241 ff., die Verwertung in § 327 und die Erzwingung in § 336 geregelt.

<sup>268</sup> Gesetzliche Buchführungspflichten ergeben sich aus § 140 AO i.V.m. außersteuerlichen Normen. Daneben begründet § 141 originäre Buchführungspflichten.

<sup>269</sup> S. auch Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 253; Boeker, in HHSp, AO/FGO, § 43 AO Rn. 5.

<sup>270</sup> Dazu oben, S. 13.

<sup>271</sup> Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 33 Rn. 25; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 33 AO Rn. 33; Boeker, in HHSp, AO/FGO, § 33 AO Rn. 28; Dumke, in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 33 AO Rn. 6; Schindler, in Beermann/Gosch, § 33 AO Rn. 24.

<sup>272</sup> Dazu Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 33 Rn. 1, 25; Boeker, in HHSp, AO/FGO, § 33 AO Rn. 28a; Schindler, in Beermann/Gosch, § 33 AO Rn. 24.

<sup>273</sup> Zum Begriff: Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 33 Rn. 2 sowie Rüsken, in Klein, AO<sup>12</sup>, § 33 Rn. 3; Wehrheim/Nickel, BB 2006, S. 1361, 1361.

<sup>274</sup> Dumke, in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 33 AO Rn. 11; Schindler, in Beermann/Gosch, § 33 AO Rn. 3; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 33 AO Rn. 32; Rüsken, in Klein, AO<sup>12</sup>, § 33 Rn. 3; Biergans/Wasmer, FR 1985, S. 57, 62 f.

<sup>275</sup> Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 43 AO Rn. 1; Boeker, in HHSp, AO/FGO, § 43 AO Rn. 2.

<sup>276</sup> BTDrucks VI/1982, S. 115.

<sup>277</sup> Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 43 Rn. 2; Ratschow, in Klein, AO<sup>12</sup>, § 43 Rn. 2.

<sup>278</sup> Boeker, in HHSp, AO/FGO, § 43 AO Rn. 4; Schindler, in Beermann/Gosch, § 43 AO Rn. 5.

<sup>279</sup> Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 6 Rn. 19.

<sup>280</sup> Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 6 Rn. 6.

<sup>281</sup> Schwarz, in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 43 AO Rn. 4; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 33 AO Rn. 4.

<sup>282</sup> Schindler, in Beermann/Gosch, § 43 AO Rn. 6; vgl. zur Ausnahme bei den indirekten Steuern oben, S. 24.

<sup>283</sup> Schwarz, in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 43 Rn. 4.

standsverwirklichung zuzurechnen ist. Der Steuerschuldner trägt im Ergebnis die Steuerlast. Die bloße Einkünfteermittlung macht ein Subjekt nicht zu einem Steuerpflichtigen. Damit kommt es für die Frage der Subjektivität der jeweiligen Ertragsteuer darauf an, welches Subjekt die Steuerlast trägt. Dies ist die hier so bezeichnete zweite Besteuerungsstufe<sup>284</sup>.

### b) Individualisierter Grundrechtsschutz der Steuersubjekte

Damit stellt sich die weitere Frage, inwieweit der Steuerschuldner „idealerweise“<sup>285</sup> ein Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit ist. Aus einer abnehmenden Schutzwirkung der Grundrechte könnte sich insoweit eine abnehmende subjektive Ausrichtung der Ertragsteuern an der Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes ergeben. Es ist daher zu untersuchen, inwieweit die Steuersubjekte grundrechtsberechtigt und welche Grundrechte anwendbar sind. Als mögliche Zuordnungssubjekte kommen natürliche Personen (§ 1 EStG) und die in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften in Betracht. Zu klären bleibt die Einordnung der Personengesellschaften. Bei der Gewerbesteuer ist „der Unternehmer“ (§ 5 Abs. 1 S. 1 GewStG) Steuerschuldner. Dies kann auch eine Personengesellschaft sein (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG).

#### aa) Natürliche Personen

Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit ist zunächst die natürliche Person<sup>286</sup>, also der Mensch<sup>287</sup> als primärer Adressat der Grundrechte<sup>288</sup>. Der Mensch ist – unbeschadet einer weiteren Absichtung zwischen Deutschen- und Jedermannsrechten – umfassend grundrechtsberechtigt<sup>289</sup>. Steuern sind Eingriffsrecht<sup>290</sup>, also Grundrechtseingriffe des Staates in Rechtsgüter des Bürgers<sup>291</sup>. Neben einem aus Art. 3 GG ableitbaren Recht auf Gleichbehandlung<sup>292</sup> haben Freiheitsgrundrechte<sup>293</sup> eine primär abwehrrechtliche Funktion<sup>294</sup>, begrenzen also den Eingriff des Staates<sup>295</sup>. Steuerrechtlich relevante Freiheitsrechte sind insbesondere die Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1 sowie 14 Abs. 1 GG. Grundsätzlich sind dabei die Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG die spezielleren Grundrechte<sup>296</sup>

<sup>284</sup> S. oben, S. 13.

<sup>285</sup> Vgl. Nachweis Fn. 279.

<sup>286</sup> Lang, DStJG (2001), S. 49, 58; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 433.

<sup>287</sup> Seer, DStJG (2000), S. 87, 90.

<sup>288</sup> Art. 1 GG, s. BVerfG, Beschl. vom 2.5.1967 – 1 BvR 578/63, BVerfGE 21, 362, 369; BVerfG, Beschl. vom 16.5.1989 – 1 BvR 705/88, NJW 1990, S. 1783, 1783; s. auch Pieroth/Schlink, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 163.

<sup>289</sup> Dazu Enders, in BeckOK GG, Art. 19 Rn. 34 m.w.N.; Hillgruber, in BeckOK GG, Art. 1 Rn. 3 und Rn. 12 f.

<sup>290</sup> S. Nachweise Fn. 111.

<sup>291</sup> So auch Seer, DStJG (2000), S. 87, 90 und S. 92 ff. umfassend zu den ökonomischen Grundrechten der Berufs- und Eigentumsfreiheit; Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 3 Rn. 50 spricht von grundrechtserheblicher Belastungswirkung des Steuergesetzes.

<sup>292</sup> S. Nachweis Fn. 216.

<sup>293</sup> Dazu Jarass, in Jarass/Pieroth, GG<sup>13</sup>, Vorb. vor Art. 1 GG Rn. 2.

<sup>294</sup> Status negativus, s. Jellinek, System der subjektiven öffentlichen Rechte<sup>2</sup>, 1905/1919, S. 87, 94 ff.; BVerfG, Urt. vom 15.1.1958 – 1 BvR 400/51, BVerfGE 7, 198, 204; BVerfG, Beschl. vom 31.10.1984 – 1 BvR 35, 356, 794/82, BVerfGE 68, 193, 205; Seer, DStJG (2000), S. 87, 90; Pieroth/Schlink, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 80 ff.; Murswiek, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 2 Rn. 14 u. 18; Rechtsschutz gegen Steuern sei insgesamt gering ausgeprägt, Sacksofsky, NJW 2000, S. 2619, 2623.

<sup>295</sup> Zur objektiv-rechtlichen Funktion der Grundrechte BVerfG, Urt. vom 15.1.1958 – 1 BvR 400/51, BVerfGE 7, 198, 205; Pieroth/Schlink, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 97 ff.

<sup>296</sup> Dazu bereits BVerfG, Urt. vom 16.1.1957 – 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32, 37.



und Art. 2 Abs. 1 GG hat bloß „Auffangfunktion“<sup>297</sup>. Gemäß Art. 6 Abs. 1 GG sind außerdem Ehe und Familie besonders geschützt. Aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG ergibt sich darüber hinaus ein Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums<sup>298</sup>.

### bb) Juristische Personen

Die Grundrechte gelten aber „auch für inländische juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind“ (Art. 19 Abs. 3 GG)<sup>299</sup>. Seit jeher ist strittig, für welche juristischen Personen dies gelten soll<sup>300</sup> und welche Grundrechte anwendbar sein sollen<sup>301</sup>.

#### (1) Grundrechtsberechtigung i.S.d. Art. 19 Abs. 3 GG

Zumindest bei inländischen<sup>302</sup> privaten<sup>303</sup> vollrechtsfähigen Vereinigungen besteht Einigkeit, dass diese grundrechtsberechtigt sind<sup>304</sup>.

#### (a) Körperschaftsteuersubjekte i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG

Für die in § 1 Abs. 1 KStG genannten Subjekte sind als Grundrechtsträger ausdrücklich anerkannt die Aktiengesellschaft<sup>305</sup>, die Kommanditgesellschaft auf Aktien<sup>306</sup>, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung<sup>307</sup>, die eingetragene Genossenschaft<sup>308</sup>, der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit<sup>309</sup>, der rechtsfähige Verein<sup>310</sup> sowie die Stiftung des Privatrechts<sup>311</sup>. Weiter sind die europäischen Gesellschaften grundrechtsberechtigt<sup>312</sup>. Für Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit kann nichts

<sup>297</sup> Lang, in BeckOK GG, Art. 2 Rn. 29.

<sup>298</sup> BVerfG, Urt. vom 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u. a., BVerfGE 125, 175, 222 m.w.N.

<sup>299</sup> Dazu Lang, DStJG (2001), S. 49, 58; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 51; Seer, DStJG (2000), S. 87, 90, 108; Pieroth/Schlink, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 163 ff.; zur Entwicklung der Grundrechtsberechtigung juristischer Personen Stern, StR III/1, S. 1089.

<sup>300</sup> Jeweils m.w.N.: Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 37 ff.; Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 51 ff.; Enders, in BeckOK GG, Art. 19 Rn. 35 ff.; dagegen großzügiger: BVerfG, Beschl. vom 2.5.1967 – 1 BvR 578/63, BVerfGE 21, 362, 368 f.: Grundsätzlich sei von einer Grundrechtsfähigkeit der juristischen Person auszugehen und erst in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob das geltend gemachte Grundrecht überhaupt auf die jeweilige Vereinigung anwendbar ist.

<sup>301</sup> Jeweils m.w.N.: Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 67 ff.; Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 100 ff.; Enders, in BeckOK GG, Art. 19 Rn. 39 ff.; ausführlich: Pieroth/Schlink, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 170 ff.

<sup>302</sup> Zur Frage der Grundrechtsberechtigung von Organisationen mit Sitz in einem EG-Mitgliedstaat: BVerfG, Beschl. vom 19.7.2011 – 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78, 94 ff.; Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 III Rn. 92 ff. m.w.N.; Seer, DStJG (2000), S. 87, 90 f.; Huber, in vM/Kl/St, GG I<sup>5</sup>, Art. 19 III Rn. 299 ff.

<sup>303</sup> Zur Frage der Grundrechtsberechtigung von öffentlichen und gemischt öffentlich-privatrechtlichen Vereinigungen: Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 89 ff.; Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 42 ff.

<sup>304</sup> Vgl. Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 59 f. m.w.N.; Enders, in BeckOK GG, Art. 19 Rn. 36; Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 38 m.w.N.; Lang, DStJG (2001), S. 49, 58 f.; Pieroth/Schlink, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 163 ff.; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 433; Huber, in vM/Kl/St, GG I<sup>5</sup>, Art. 19 III Rn. 299 ff.

<sup>305</sup> BVerfG, Beschl. vom 25.1.1984 – 1 BvR 272/81, BVerfGE 66, 116, 130.

<sup>306</sup> BVerfG, Beschl. vom 6.3.1968 – 1 BvR 975/58, BVerfGE 23, 153, 163.

<sup>307</sup> BVerfG, Beschl. vom 26.6.2002 – 1 BvR 558/91 u. a., BVerfGE 105, 252, 265.

<sup>308</sup> BVerfG, Beschl. vom 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u. a., BVerfGE 118, 168, 203.

<sup>309</sup> Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 38 m.w.N.; Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 60 m.w.N.; Huber, in vM/Kl/St, GG I<sup>5</sup>, Art. 19 III Rn. 244.

<sup>310</sup> BVerfG, Beschl. vom 3.6.1954 – 1 BvR 183/54, BVerfGE 3, 383, 390; BVerfG, Beschl. vom 26.6.2002 – 1 BvR 670/91, BVerfGE 105, 279, 292 f.

<sup>311</sup> BVerfG, Beschl. vom 4.6.1985 – 2 BvR 856/84 u. a., BVerfGE 70, 138, 160.

<sup>312</sup> Dazu BVerfG, Beschl. vom 19.7.2011 – 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78, 96 ff.; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 433.



anderes gelten als für Versicherungsvereine, da Pensionsfondsvereine bloß eine besondere Form des Versicherungsvereins sind (§ 113 Abs. 2 Nr. 3 Versicherungsaufsichtsgesetz).

Die in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG genannten Betriebe gewerblicher Art sind keine eigenständige Organisationsform<sup>313</sup>. Erfasst werden Aktivitäten der öffentlichen Hand, um die Wettbewerbsneutralität zu privatwirtschaftlichen Unternehmungen zu wahren<sup>314</sup>. Grundsätzlich<sup>315</sup> können juristische Personen des öffentlichen Rechts als Grundrechtsverpflichtete nicht grundrechtsberechtigt sein<sup>316</sup>. Die Grundrechtsberechtigung bei erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit ist dagegen umstritten<sup>317</sup>. Während sie aufgrund ihrer öffentlich-rechtlichen Trägerschaft verbreitet abgelehnt wird<sup>318</sup>, stellt das Bundesverwaltungsgericht auf die ausschließlich privatwirtschaftliche Tätigkeit ab<sup>319</sup>, während das Bundesverfassungsgericht danach abgrenzt, ob der beherrschende Einfluss der öffentlichen Hand auf die Unternehmensführung ausgeschlossen ist<sup>320</sup>. Darüber hinaus wird vorgeschlagen, darauf abzustellen, ob sich die Tätigkeit und Zweckverfolgung als grundrechtliche Freiheitsbestätigung oder als staatliche Kompetenzwahrnehmung darstellt<sup>321</sup>. Jedenfalls ist die Grundrechtsberechtigung der Betriebe gewerblicher Art danach nicht von vornherein ausgeschlossen.

Ferner wird für einen Grundrechtsschutz von teilrechtsfähigen Vereinigungen plädiert<sup>322</sup>, da Art. 19 Abs. 3 GG die Rechtsfähigkeit verstärken wolle<sup>323</sup>. Teilrechtsfähigkeit reiche für Grundrechtsfähigkeit aus<sup>324</sup>. Der Grundrechtsschutz teilrechtsfähiger Vereinigungen soll hingegen nicht weiter reichen können als die Teilrechtsfähigkeit.<sup>325</sup> Rechtsfähigkeit ist relativ und kein Rechtssubjekt kann

<sup>313</sup> Hummel, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 1 Rn. 97.

<sup>314</sup> BFH, Urt. vom 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl II 1993, 459, 460.

<sup>315</sup> Zur „klassischen Ausnahmentrias“ m.w.N.: Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 93 ff.; Huber, in vM/Kl/St, GG I<sup>5</sup>, Art. 19 III Rn. 260 ff.; Stern, StR III/1, S. 1151 ff.; zur Grundrechtsberechtigung von Universitäten: BVerfG, Beschl. vom 16.1.1963 – 1 BvR 316/60, BVerfGE 15, 256, 262; von Rundfunkanstalten: BVerfG, Urt. vom 27.7.1971 – 2 BvF 1/68 u. a., BVerfGE 31, 314, 322; von Religionsgemeinschaften: BVerfG, Beschl. vom 25.3.1980 – 2 BvR 208/76, BVerfGE 53, 366, 387.

<sup>316</sup> BVerfG, Beschl. vom 16.1.1963 – 1 BvR 316/60, BVerfGE 15, 256, 262; BVerfG, Beschl. vom 2.5.1967 – 1 BvR 578/63, BVerfGE 21, 362, 369 f.; BVerfG, Beschl. vom 9.4.1975 – 2 BvR 879/73, BVerfGE 39, 302, 313; BVerfG, Beschl. vom 8.12.1982 – 2 BvL 12/79, BVerfGE 62, 354, 369 mit Verweis auf die stRspr; BVerfG, Beschl. vom 14.5.1985 – 1 BvR 728/82 u. a., BVerfGE 70, 1, 16; Huber, in vM/Kl/St, GG I<sup>5</sup>, Art. 19 III Rn. 248; zum Konfusionsargument auch: Pieroth/Schlink, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 176; gegen eine zu allgemeine Aussage aufgrund der Vielfalt und Komplexität der Erscheinungsformen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts: Stern, StR III/1, S. 1158 ff.

<sup>317</sup> Die Diskussion ist aktueller denn je: Laut einer Handelsblatt-Auswertung der 500 größten Konzerne Europas macht sich die öffentliche Hand immer stärker in der Wirtschaft breit, dazu: Sommer, Handelsblatt v. 12.6.2013, S. 1.

<sup>318</sup> Huber, in vM/Kl/St, GG I<sup>5</sup>, Art. 19 III Rn. 284, 291 ff.; Gersdorf, Öffentliche Unternehmen, S. 135 (Abgrenzung nach freiwilligen und staatlichen Pflichtaufgaben); Storr, Der Staat als Unternehmer, S. 205 ff., 237 f.

<sup>319</sup> BVerwG, Urt. vom 25.4.2001 – 6 C 6.00, BVerwGE 114, S. 160, 189.

<sup>320</sup> BVerfG, Beschl. vom 16.5.1989 – 1 BvR 705/88, NJW 1990, S. 1783, 1783; BVerfG, Beschl. vom 14.3.2006 – 1 BvR 2087, 2111/03, BVerfGE 115, 205, 227 f.; s. dazu auch Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 67.

<sup>321</sup> Lang, NJW 2004, S. 3601, 3602 f.

<sup>322</sup> Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 37 (dort Fn. 4): Beschränkung auf vollrechtsfähige Gebilde sei „überholt“; Enders, in BeckOK GG, Art. 19 Rn. 35 m.w.N.; Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 63; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 433 m.w.N.; Stern, StR III/1, S. 1133 m.w.N.: Es sei „allgemein anerkannt, daß (sic) Art. 19 Abs. 3 GG die Grundrechtsberechtigung nicht auf juristische Personen im strengen Sinn beschränken will“.

<sup>323</sup> Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 433; Pieroth/Schlink, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 168.

<sup>324</sup> Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 433 m.w.N.

<sup>325</sup> Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 63; Stern, StR III/1, S. 1134.



Inhaber und Adressat sämtlicher Rechte und Pflichten sein<sup>326</sup>. Die Grundrechtsfähigkeit des nichtrechtsfähigen Vereins sei daher unabhängig vom Erwerb der Rechtsfähigkeit als eingetragener Verein des Privatrechts<sup>327</sup>.

### (b) Personengesellschaften

Personengesellschaften sind weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig<sup>328</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat aber bereits im 4. Band die Grundrechtsberechtigung der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft anerkannt<sup>329</sup>. Danach sind sie rechtlich verselbständigt, womit eine Grundrechtsverteidigung möglich ist, „wenn sich der staatliche Eingriff auf das gesamthänderisch gebundene Gesellschaftsvermögen oder das von der Gesellschaft betriebene Handelsgewerbe bezieht“<sup>330</sup>. Grundrechtsberechtigt soll auch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts sein aufgrund der Tatsache, dass der Bundesgerichtshof<sup>331</sup> sie als rechtsfähig anerkannt hat<sup>332</sup>.

### (c) Unternehmer i.S.d. § 5 Abs. 1 S. 2 GewStG

Nicht rechtsfähige Vereinigungen sind nicht grundrechtsberechtigt<sup>333</sup>. Grundrechtsberechtigt ist nur der jeweilige Rechtsträger<sup>334</sup>, nicht hingegen das Unternehmen als bloß wirtschaftliche Funktionseinheit<sup>335</sup>. Unternehmensträger kann auch eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung sein<sup>336</sup>. Daher wird § 5 Abs. 1 S. 2 GewStG dahingehend zu beleuchten sein, wer gewerbsteuerlicher Unternehmer ist.

## (2) Anwendbare Grundrechte

Soweit Grundrechte auch „für inländische juristische Personen [gelten], soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind“ (Art. 19 Abs. 3 GG), fragt sich, für welche Grundrechte dies gilt.

### (a) Körperschaftsteuersubjekte i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts rechtfertige sich die Einbeziehung der juristischen Personen in den Schutzbereich der Grundrechte nur, wenn ihre Bildung und Betätigung Ausdruck der freien Entfaltung der natürlichen Person ist, der Durchgriff auf die hinter der juristischen Person

<sup>326</sup> Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 37.

<sup>327</sup> BVerfG, Urt. vom 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, 370, 383; s. ferner: BVerfG, Beschl. vom 16.10.1968 – 1 BvR 241/66, BVerfGE 24, 236, 247.

<sup>328</sup> Lang, DStJG (2001), S. 49, 59: Neben rechtlich verselbständigten gebe es unselbständige Unternehmen, deren Gewinn natürlichen Personen zuzuordnen ist.

<sup>329</sup> BVerfG, Urt. vom 20.7.1954 – 1 BvR 801/52 u. a., BVerfGE 4, 7, 12; s. für die KG BVerfG, Beschl. vom 19.7.2000 – 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197, 212 f.; s. auch Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 433 m.w.N.

<sup>330</sup> BVerfG, Urt. vom 20.7.1954 – 1 BvR 801/52 u. a., BVerfGE 4, 7, 12.

<sup>331</sup> BGH, Urt. vom 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341, 343 ff, 347.

<sup>332</sup> Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 64; Huber, in vM/Kl/St, GG I<sup>5</sup>, Art. 19 III Rn. 248; anerkannt hat das BVerfG für die GbR zumindest das Eigentumsgrundrecht und die Verfahrensgrundrechte aus Art. 101 Abs. 1 S. 2, 103 Abs. 1 GG, s. dazu BVerfG, Beschl. vom 2.9.2002 – 1 BvR 1103/02, NJW 2002, S. 3533, 3533.

<sup>333</sup> Sachs, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 19 Rn. 65 m.w.N.; Remmert, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 41.

<sup>334</sup> Und damit Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit, dazu Lang, DStJG (2001), S. 49, 59; ebenso, aber auch die Anerkennung des Unternehmens als Träger von Leistungsfähigkeit befürwortend: Frenz, StuW 1997, S. 116, 124; s. ferner Seer, DStJG (2000), S. 87, 90; Jachmann, DStJG (2001), S. 9, 16.

<sup>335</sup> Jachmann, DStJG (2001), S. 9, 16.

<sup>336</sup> Jachmann, DStJG (2001), S. 9, 16 f.

stehenden Menschen dies als sinnvoll oder erforderlich erscheinen ließen<sup>337</sup>. Nach anderer Ansicht gibt Art. 19 Abs. 3 GG juristischen Personen eine eigene Grundrechtsberechtigung, die losgelöst von den dahinter stehenden Personen existiert, sodass es auf ein personales Substrat nicht ankommt, sondern darauf, ob die Lage der juristischen Person der Lage einer natürlichen Person gegenüber dem Staat vergleichbar ist<sup>338</sup>. Letzteres ist vorzugswürdig. Die Unzweckmäßigkeit eines personalen Substrats wird im Steuerrecht deutlich: Soweit es mit diesem nur auf die dahinter stehenden Personen ankommt, wäre ein personales Substrat bei mehrstufigen Beteiligungen kaum feststellbar, sodass ein Grundrechtsschutz leerlaufen würde. Des Weiteren ist der Sprachgebrauch uneinheitlich<sup>339</sup> und daher trügerisch. Das Bundesverfassungsgericht benutzt die Formel des personalen Substrats vorwiegend, um eine Grundrechtsfähigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts abzulehnen<sup>340</sup> und prüft zum Teil auch beide Maßstäbe gleichermaßen<sup>341</sup>.

Jedenfalls kommt nach beiden Ansichten übereinstimmend ein Grundrechtsschutz dort nicht in Betracht, wo dieser an Eigenschaften, Äußerungsformen oder Beziehungen anknüpft, die nur natürlichen Personen wesenseigen sind<sup>342</sup>. Daher sind übereinstimmend nach beiden Ansichten jedenfalls Art. 1 Abs. 1 GG<sup>343</sup> sowie Art. 6 GG<sup>344</sup> auf juristische Personen nicht anwendbar. Anerkannt ist dagegen die Anwendung der Art. 3 Abs. 1 GG<sup>345</sup>, Art. 12 Abs. 1 GG<sup>346</sup>, Art. 14 Abs. 1 GG<sup>347</sup> und Art. 2 Abs. 1 GG<sup>348</sup> auch auf juristische Personen<sup>349</sup>.

<sup>337</sup> BVerfG, Beschl. vom 2.5.1967 – 1 BvR 578/63, BVerfGE 21, 362, 369, Lehre vom personalen Substrat, s. *Remmert*, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 35.

<sup>338</sup> Dazu *Pieroth/Schlink*, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 174 m.w.N.; *Jarass*, in *Jarass/Pieroth*, GG<sup>13</sup>, Art. 19 Rn. 16; sog. grundrechtstypische Gefährdungslage, s. *Remmert*, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 27.

<sup>339</sup> So *Remmert*, Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 3 GG Rn. 29 (dort Fn. 5 m.w.N.); z. B. BVerfG, Beschl. vom 7.6.1977 – 1 BvR 108/73 u. a., BVerfGE 45, 63, 79.

<sup>340</sup> S. BVerfG, Beschl. vom 2.5.1967 – 1 BvR 578/63, BVerfGE 21, 362, 369 f. (nicht ausdrücklich); BVerfG, Beschl. vom 7.6.1977 – 1 BvR 108/73 u. a., BVerfGE 45, 63, 78 f.

<sup>341</sup> BVerfG, Beschl. vom 7.6.1977 – 1 BvR 108/73 u. a., BVerfGE 45, 63, 78 f.

<sup>342</sup> BVerfG, Beschl. vom 26.2.1997 – 1 BvR 2172/96, BVerfGE 95, 220, 242; BVerfG, Beschl. vom 9.10.2002 – 1 BvR 805/98 u. a., BVerfGE 106, 28, 42; BVerfG, Beschl. vom 13.6.2007 – 1 BvR 603/05 u. a., BVerfGE 118, 168, 203; *Pieroth/Schlink*, Staatsrecht II<sup>31</sup> Rn. 172 f.

<sup>343</sup> Bezüglich des allgemeinen Persönlichkeitsrechts (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG): BVerfG, Beschl. vom 26.2.1997 – 1 BvR 2172/96, BVerfGE 95, 220, 242; differenzierend: BVerfG, Beschl. vom 13.6.2007 – 1 BvR 603/05 u. a., BVerfGE 118, 168, 203 f.

<sup>344</sup> BVerfG, Urt. vom 24.1.1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290, 297 f.

<sup>345</sup> BVerfG, Urt. vom 20.7.1954 – 1 BvR 9/53 u. a., BVerfGE 4, 7, 12; BVerfG, Urt. vom 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, BVerfGE 19, 206, 215; BVerfG, Beschl. vom 6.3.1968 – 1 BvR 975/58, BVerfGE 23, 153, 163; BVerfG, Beschl. vom 13.1.1976 – 1 BvR 24/70 u. a., BVerfGE 41, 126, 149.

<sup>346</sup> BVerfG, Urt. vom 4.4.1967 – 1 BvR 84/65, BVerfGE 21, 261, 266; BVerfG, Beschl. vom 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, 383; BVerfG, Beschl. vom 16.3.1971 – 1 BvR 52/66 u. a., BVerfGE 30, 292, 312; BVerfG, Urt. vom 1.3.1979 – 1 BvR 533/77 u. a., BVerfGE 50, 290, 361; BVerfG, Beschl. vom 4.12.1979 – 2 BvR 64/78 u. a., BVerfGE 53, 1, 13; BVerfG, Urt. vom 17.2.1998 – 1 BvF 1/91, BVerfGE 97, 228, 252 f.; BVerfG, Beschl. vom 19.7.2000 – 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197, 208; BVerfG, Urt. vom 17.12.2002 – 1 BvL 30/95 u. a., BVerfGE 106, 275, 298; BVerfG, Beschl. vom 26.10.2004 – 1 BvR 981/00, BVerfGE 111, 366, 372; BVerfG, Beschl. vom 13.9.2005 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196, 244; BVerfG, Beschl. vom 14.3.2006 – 1 BvR 2111/03 u. a., BVerfGE 115, 205, 229; BVerfG, Beschl. vom 13.6.2007 – 1 BvR 603/05 u. a., BVerfGE 118, 168, 202.

<sup>347</sup> BVerfG, Urt. vom 20.7.1954 – 1 BvR 9/53 u. a., BVerfGE 4, 7, 17; BVerfG, Beschl. vom 6.3.1968 – 1 BvR 975/58, BVerfGE 23, 153, 163; BVerfG, Beschl. vom 3.7.1973 – 1 BvR 153/69, BVerfGE 35, 348, 360; BVerfG, Beschl. vom 13.1.1976 – 1 BvR 24/70 u. a., BVerfGE 41, 126, 149; BVerfG, Beschl. vom 25.1.1984 – 1 BvR 272/81, BVerfGE 66, 116, 126, 130.

<sup>348</sup> BVerfG, Urt. vom 29.7.1959 – 1 BvR 394/58, BVerfGE 10, 89, 99; BVerfG, Urt. vom 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, BVerfGE 19, 206, 215; BVerfG, Beschl. vom 25.10.1966 – 2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323, 336; BVerfG, Beschl.



### **(b) Personengesellschaften**

Welche Grundrechtsverletzungen durch Personengesellschaften gerügt werden können, ist aus Art. 19 Abs. 3 GG zu ermitteln, jedenfalls stehen ihnen die Grundrechte aus Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 GG zu<sup>350</sup>.

### **(c) Unternehmer i.S.d. § 5 Abs. 1 S. 2 GewStG**

Der gewerbsteuerliche Unternehmer ist nicht grundrechtsberechtigt, sondern nur der dahinterstehende Unternehmensträger<sup>351</sup>.

### **(3) Eigene steuerliche Leistungsfähigkeit der Körperschaften**

Nach vorzugswürdiger Ansicht hat die Körperschaft eine eigene Grundrechtsberechtigung, die losgelöst von den dahinter stehenden Personen existiert<sup>352</sup>. Jedenfalls sind aber übereinstimmend auf juristische Personen Art. 1 Abs. 1 GG und Art. 6 GG nicht anwendbar, die Art. 3 Abs. 1 GG, Art. 12 Abs. 1 GG, Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 2 Abs. 1 GG dagegen schon<sup>353</sup>. Durch den personalen Bezug des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die verschiedenen Steuersubjekte ergibt sich daher ein unterschiedlicher verfassungsrechtlich verbürgter Mindestschutz vor Steuern als Eingriffsrecht. Auch wenn der Gleichheitssatz gleichermaßen für natürliche und juristische Personen gilt, so verhält er sich jedoch gerade nicht selbst dazu, was wesentlich gleich ist, sondern dies kann sich nur aus der jeweiligen Regelungsmaterie ergeben<sup>354</sup>. Bei der Frage, was Leistungsfähigkeit ist, kann dieser Umstand nicht unberücksichtigt bleiben. Es kommt auch auf die Grundrechtsberechtigung des Steuersubjektes an. Insofern ergibt sich jedenfalls für steuerliche Zwecke ein Unterschied zwischen natürlichen Personen und Körperschaften. Auf letztere sind gemäß Art. 19 Abs. 3 GG gewisse Grundrechte nicht anwendbar, die indes für natürliche Personen gelten. Sie sind daher nicht gleich leistungsfähig im Sinne eines verfassungsrechtlich gebotenen Mindestschutzes. Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kann sich über diese grundrechtlichen Verbürgungen nicht hinwegsetzen. Die Körperschaft hat eine von den dahinter stehenden Personen zu unterscheidende Leistungsfähigkeit. Auf Körperschaften sind nicht Art. 6 GG oder das Grundrecht auf Gewährleistung des existenziellen Lebensbedarfs anwendbar. Aus diesen ergeben sich aber – für die Besteuerung als Eingriffsrecht – verfassungsrechtliche Grenzen. Da wirtschaftliche Grundrechte auch für Körperschaften gelten, haben sie eine eigene objektive Leistungsfähigkeit<sup>355</sup>. Es ist daher zwischen

---

vom 24.5.1977 – 2 BvR 988/75, BVerfGE 44, 353, 372; BVerfG, Urt. vom 1.3.1979 – 1 BvR 533/77 u. a., BVerfGE 50, 290, 361; BVerfG, Beschl. vom 25.1.1984 – 1 BvR 272/81, BVerfGE 66, 116, 130; BVerfG, Beschl. vom 13.6.2007 – 1 BvR 603/05 u. a., BVerfGE 118, 168, 203.

<sup>349</sup> Art. 3 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG nennend Lang/Englisch, StuW 2005, S. 3, 6 m.w.N.; Art. 12 und 14 GG nennend: Jachmann, DSJG (2000), S. 9, 17.

<sup>350</sup> BVerfG, Urt. vom 20.7.1954 – 1 BvR 801/52 u. a., BVerfGE 4, 7, 12 und 17.

<sup>351</sup> S. dazu Nachweise Fn 333.

<sup>352</sup> S. Nachweise Fn. 338.

<sup>353</sup> S. oben, S. 32.

<sup>354</sup> Nachweise Fn. 218.

<sup>355</sup> HHR/Desens, Einf. KStG Anm. 51; Frotsher, in Frotsher/Maas, § 8 KStG Rn. 26 ff.



körperschaftsteuerpflichtigen und einkommensteuerpflichtigen Subjekten zu unterscheiden<sup>356</sup>. Die Körperschaft ist ein eigenständiges Steuerrechtssubjekt<sup>357</sup>. Beide Ebenen sind voneinander zu trennen<sup>358</sup>. Die Körperschaftsteuer ist nicht bloß eine an der Quelle abgezogene Vorauszahlung auf die Kapitaleinkünfte des Anteilseigners<sup>359</sup>.

### cc) Bewertung

Seine Grundlage hat das Leistungsfähigkeitsprinzip in Art. 3 Abs. 1 GG<sup>360</sup>. Wenn insofern zu fragen ist, ob gleich Leistungsfähige gleich besteuert werden, setzt das zunächst die Festlegung dessen voraus, was ‚Leistungsfähigkeit‘ bedeutet. Der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz muss bereichsspezifisch konkretisiert werden<sup>361</sup>. Steuern sind Eingriffsrecht<sup>362</sup>. Die Besteuerung unterliegt verfassungsrechtlichen Restriktionen. Die Grundrechte binden gemäß Art. 1 Abs. 3 GG die Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht<sup>363</sup>. Die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung begrenzen den steuerlichen Zugriff<sup>364</sup>. Wenn daher das Leistungsfähigkeitsprinzip ‚vornehmlich den grundrechtlichen Schutz des Stpfl. [sic] gegenüber dem Staat konkretisiert‘<sup>365</sup>, bedingt das die Auseinandersetzung mit der Frage, wie eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit die Grundrechtsberechtigung des einzelnen Steuersubjektes adaptiert und wie sich der Maßstab des Gebots einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung dadurch insofern konkretisiert.

Insoweit kommt es bei der Frage, wer grundrechtlich ‚beschwert‘ (§ 90 Abs. 1 BVerfGG) ist, auf das konkrete Subjekt an. Während natürliche Personen umfassend geschützt sind (Art. 3 Abs. 1, 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1, 6 Abs. 1, 1 Abs. 1 i.V.m. 20 Abs. 1 GG)<sup>366</sup>, ist für Körperschaften die Anwendung jedenfalls der Grundrechte aus Art. 3 Abs. 1, 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG sowie für Personengesellschaften aus Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG anerkannt<sup>367</sup>. Körperschaften haben eine von den dahinter stehenden Personen zu unterscheidende Leistungsfähigkeit<sup>368</sup>.

<sup>356</sup> *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, Vor § 1 KStG Rn. 9.

<sup>357</sup> Sog. Trennungsprinzip, dazu BVerfG, Beschl. vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, 249 f.; BFH, Urt. vom 27.3.2007 – VIII R 64/05, BStBl II 2007, 639, 641 m.w.N.; FG Hamburg, Beschl. vom 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, 1464; Birk, *StuW* 2000, S. 328, 333; Heger, *Beihefter DStR* 34/2009, S. 117, 117 f.; *Hummel*, in *Gosch, KStG*<sup>3</sup>, § 1 Rn. 20; *Hey*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*<sup>22</sup>, § 11 Rn. 1.

<sup>358</sup> So auch Birk, *StuW* 2000, S. 328, 333.

<sup>359</sup> So aber noch BFH, Urt. vom 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746, 748; BFH, Urt. vom 29.6.2000 – I R 89/99, BStBl II 2001, 261, 262; Siegel, *FR* 2011, S. 45, 46: Bloße Organisationsform erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit natürlicher Personen; Bareis, *FR* 2011, S. 153, 154; a. M. nunmehr BFH, Urt. vom 8.11.2006 – I R 69, 70/05, BStBl II 2007, 662, 663 mit Verweis auf BFH, Beschl. vom 9.2.1982 – VIII B 132/81, BStBl II 1982, 401, 402.

<sup>360</sup> Vgl. S. 21.

<sup>361</sup> BVerfG, Beschl. vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 134; Der Gleichheitssatz selbst sei ein ‚Blankett‘, da er die konkrete Wertung nicht liefere, so *Hey*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*<sup>22</sup>, § 3 Rn. 121.

<sup>362</sup> S. Nachweise Fn. 290.

<sup>363</sup> Zur Gewaltenschränkung im Steuerrecht: *Westerfelhaus*, *DStZ* 1997, 129 ff.

<sup>364</sup> BVerfG, Beschl. vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 136.

<sup>365</sup> *Hey*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*<sup>22</sup>, § 3 Rn. 42 m.w.N.; *Lang*, *FS Kruse* 2001, S. 313, 317 f., 338: Enge Verbindung mit den Grundrechten.

<sup>366</sup> Vgl. S. 28.

<sup>367</sup> Vgl. S. 32 und S. 33.

<sup>368</sup> Vgl. S. 33.



Bei Unternehmen ist nicht dieses, sondern der Unternehmensträger grundrechtsberechtigt<sup>369</sup>. Die Ertragsteuern werden daher daraufhin zu untersuchen sein, ob und in welcher Weise diese verfassungsrechtlich gebotene Subjektivität im Sinne einer an der Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuersubjektes ausgerichteten Besteuerung in der Einkommen-, der Körperschaft- und der Gewerbesteuer einfach-gesetzlich umgesetzt ist.

### III. Ergebnisse Kapitel 2

Es ist zu differenzieren zwischen einfach-gesetzlichen Steuersubjektregeln und einem prinzipialen Subjektsteuerprinzip. Das Subjektsteuerprinzip kann einer gegenläufigen Regel nicht vorgehen. Gleichwohl sind an eine Prinzipindurchbrechung hohe Rechtfertigungsanforderungen zu stellen. Eine dem Subjektsteuerprinzip gegenläufige Regel kann systemwidrig und gleichheitsrechtlich relevant sein. Steuersubjektregeln enthalten verbindliche Zuordnungsentscheidungen auf den drei Stufen Einkünfteermittlungs-, Besteuerungs- und Veranlagungssubjekt und sind als Regeln zu subsumieren. Soweit andere einfach-gesetzliche Normen mit dieser Zuordnungsentscheidung kollidieren, kann dieser Regelkonflikt grundsätzlich entweder durch Einfügung einer Ausnahmeklausel oder durch Ungültigerklärung einer der Regeln anhand der Wichtigkeit der Regeln gelöst werden.<sup>370</sup>

Die Wichtigkeit des Subjektsteuerprinzips ergibt sich aus der Korrelation zum Leistungsfähigkeitsprinzip: Dieses ist Besteuerungsmaxime und beinhaltet das Gebot Gleiches gleich zu besteuern<sup>371</sup>.

Bei der Eruiierung des maßgeblichen Steuersubjektes kommt es im Zusammenhang mit drei Besteuerungsstufen (sog. Steuersubjektregeln)<sup>372</sup> auf die zweite Stufe des Steuerschuldners an. Der Steuerschuldner ist derjenige, der die Steuerlast trägt.<sup>373</sup>

Die Ertragsteuern sind daraufhin zu untersuchen, ob sie subjektiv sind im Sinne einer Ausrichtung an der Leistungsfähigkeit des von ihnen als Steuerschuldner taxierten Steuersubjektes. Steuern sind Eingriffsrecht und Grundrechte begrenzen den steuerlichen Zugriff. Daher kommt es bei der Frage, was leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung ist auch maßgeblich auf die Grundrechtsberechtigung und die anwendbaren Grundrechte auf das jeweilige Steuersubjekt an. Während natürliche Personen umfassend grundrechtlich geschützt sind (Art. 3 Abs. 1, 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1, 6 Abs. 1, 1 Abs. 1 i.V.m. 20 Abs. 1 GG), ist für Körperschaftsteuersubjekte die Anwendung jedenfalls der Grundrechte aus Art. 3 Abs. 1, 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG sowie für Personengesellschaften aus Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG anerkannt. Der Gleichheitssatz gilt gleichermaßen für natürliche und juristische Personen, verhält sich jedoch gerade nicht selbst dazu, was wesentlich gleich ist. Körperschaften haben eine von den dahinter stehenden Personen zu unterscheidende

<sup>369</sup> Vgl. S. 33.

<sup>370</sup> S. oben unter „Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip“ m.w.N., S. 18 f.

<sup>371</sup> S. unter „Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Besteuerungsmaxime“, S. 19 ff.

<sup>372</sup> S. oben S. 13.

<sup>373</sup> S. oben unter „Zentrale Subjekte nach der Abgabenordnung“, S. 26 ff.



Leistungsfähigkeit. Bei Unternehmen ist nicht dieses, sondern nur der dahinter stehende Unternehmensträger grundrechtsberechtigt.<sup>374</sup>

Die zu untersuchenden Ertragsteuern sind die Einkommen-, die Körperschaft- und die Gewerbesteuer. Ausgehend von einem finanzwissenschaftlichen Begriffsverständnis der Subjektsteuern sind diese Ertragsteuern daraufhin zu untersuchen, ob und in welchem Maße sie auf das von ihnen taxierte Steuersubjekt zugeschnitten sind und die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners berücksichtigen, mithin die persönliche Leistungsfähigkeit.<sup>375</sup>

---

<sup>374</sup> S. oben unter „Individualisierter Grundrechtsschutz der Steuersubjekte“, S. 28 ff.

<sup>375</sup> S. oben unter „Sachlicher Bezug: Leistungsfähigkeitsindikator“, S. 23 ff.



## Kapitel 3 – Einkommensteuer

### I. Einkommensteuer als Ertragsteuer der natürlichen Person

Bei der induktiven Aufdeckung eines Subjektsteuerprinzips ist anhand von drei Besteuerungsstufen (Steuersubjektregeln) dasjenige Steuersubjekt zu eruieren, an dessen Leistungsfähigkeit die Einkommensteuer ausgerichtet sein muss<sup>376</sup>.

#### 1. Erste Stufe: Das Einkünfte- bzw. Gewinnermittlungssubjekt

Einkommensteuerpflichtig sind gemäß § 1 EStG „natürliche Personen“<sup>377</sup> mit ihren in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten Einkünften. Ausgangspunkt der Einkünfte- bzw. Gewinnermittlung ist § 2 Abs. 2 EStG, wonach Einkünfte bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb sowie selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7k und 13a EStG) und bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a EStG) ist. Bei Einkünften aus Kapitalvermögen ist vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 EStG statt der Werbungskosten ein Sparer-Pauschbetrag abzuziehen.

##### a) Gewinneinkünfte

Gewinnermittlungssubjekt ist bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb sowie selbständiger Arbeit gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG der den Gewinn Ermittelnde. Während § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich regeln<sup>378</sup>, kann nach § 4 Abs. 3 EStG der Gewinn durch Überschussrechnung ermittelt werden. Gemäß § 13a EStG ermitteln Land- und Forstwirte, sofern sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften buchführungspflichtig sind, ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen. Eine Gewinnermittlungspflicht ergibt sich nicht nur für natürliche Personen, sondern über §§ 140 AO, 238 HGB i.V.m. §§ 1, 6, 105 ff., 161 ff. HGB auch für Personenhandelsgesellschaften. Für andere Personengesellschaften ist eine Buchführungspflicht nach § 141 AO anhand gewisser Umsatz- bzw. Gewinnmargen zu prüfen.

##### b) Überschusseinkünfte

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstiger Einkünfte i.S.d. § 22 EStG sind die Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 EStG zufließen (§ 8 Abs. 1 EStG). Werbungskosten sind an den Begriff der Einnahmen inhaltlich gekoppelt (vgl. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG). Ermittlungssubjekt ist bei diesen Über-

<sup>376</sup> S. zu den Besteuerungsstufen S. 13 und zur induktiven Aufdeckung S. 16.

<sup>377</sup> Dieser Begriff findet sich mehrfach in § 1 EStG; weiter werden genannt „deutsche Staatsangehörige“ sowie „zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige“.

<sup>378</sup> Zu Unterschieden zwischen § 4 Abs. 1 und § 5 EStG vgl. Blümich/*Krumm*, § 5 EStG Rn. 60 f.; zur (hier nicht behandelten) besonderen Gewinnermittlung nach Tonnage bei Handelsschiffen: § 5a EStG.



schusseinkünften der „anderen Einkunftsarten“ (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG) der Steuerpflichtige. Dies sind gemäß § 1 EStG zunächst natürliche Personen.

Indes können auch Personengesellschaften z. B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) haben. Nach §§ 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a, 179 Abs. 2 AO werden Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Dies soll bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dann der Fall sein, wenn mehrere Personen gemeinschaftlich den Tatbestand verwirklichen und dadurch Einkünfte erzielen<sup>379</sup>. Wenn die Gesellschaft weder eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 EStG ausübt noch gewerblich geprägt ist nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG<sup>380</sup>, ergibt sich die Einkünfteermittlung nach den – bereits zuvor dargestellten – allgemeinen für Überschusseinkünfte geltenden Grundsätzen (§§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 8 und 9 EStG). Es handelt sich dann um durch Einnahme-Überschuss-Rechnung zu ermittelnde, gemeinsam erzielte Einkünfte der Gesellschafter auf Ebene der Gesellschaft<sup>381</sup>. Insofern ist auch bei den Überschusseinkünften nicht nur die natürliche Person Ermittlungssubjekt, sondern dies kann auch eine bloß vermögensverwaltende Personengesellschaft sein.

### c) Ergebnis zum Einkünfte- bzw. Gewinnermittlungssubjekt

Auf erster Stufe kann demnach ein konkret-generelles einkommen-steuerliches Einkünfte- bzw. Gewinnermittlungssubjekt dergestalt, dass es immer das gleiche Subjekt ist, nicht festgestellt werden.

## 2. Zweite Stufe: Besteuerungssubjekt/ Steuerschuldner i.e.S.

Die für den steuerlichen Zugriff ermittelten Einkünfte sind dem Besteuerungssubjekt zuzuordnen<sup>382</sup>. Eine Bemessungsgrundlage ohne Steuerschuldner im Sinne eines Steuerträgers ist für den staatlichen Zugriff wertlos. Einkommensteuerschuldner ist nach § 36 Abs. 4 S. 1 EStG der Steuerpflichtige. An diesem ist auch § 2 EStG orientiert, wonach die dort genannten Einkünfte aus sieben Einkunftsarten, die der Steuerpflichtige erzielt (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG), der Einkommensteuer unterliegen. Nachdem zwar kein konkret-generelles Einkünfte- bzw. Gewinnermittlungssubjekt festgelegt werden konnte, sondern dies – je nach Einkunfts- und Beteiligungsart – ein anderes sein kann<sup>383</sup>, fragt sich, ob dies auch für den Steuerschuldner gilt.

### a) Die natürliche Person als Steuersubjekt

Ausgangspunkt ist wiederum § 1 EStG, wonach einkommensteuerpflichtig natürliche Personen sind. Nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz eine Leistungspflicht knüpft. Der Einkommensteuer unterliegen

<sup>379</sup> BFH, Beschl. vom 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl II 2005, 679, 681; BFH, Urt. vom 26.1.1999 – IX R 17/95, BStBl. II 1999, 360, 360 m.w.N.

<sup>380</sup> Zur Abgrenzung Gewerbebetrieb/ Vermögensverwaltung: R. 15.7 EStR 2012.

<sup>381</sup> Vgl. dazu auch *Henrichs*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*<sup>22</sup>, § 10 Rn. 25 f.

<sup>382</sup> S. oben, S. 13 bzw. S. 35.

<sup>383</sup> S. oben, S. 38.



die in § 2 Abs. 1 S. 1 EStG aufgezählten Tatbestände, die der Steuerpflichtige „erzielt“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG)<sup>384</sup>. Handelt es sich um eine natürliche Person, so ergibt sich deren Steuerpflichtigkeit wiederum aus § 2 Abs. 1 i.V.m. § 1 EStG.

## b) Einordnung der Personengesellschaft

Schwieriger ist die Einordnung der den Gewinn ermittelnden Personengesellschaften. Für diese kann keine gleich einfache Kongruenz zur ersten Stufe gelten, da sie nicht in den §§ 1, 2 EStG genannt sind. Allerdings spricht § 1 Abs. 1 EStG von ‚natürlichen Personen‘, sodass auch eine Mehrzahl von Personen erfasst sein könnte.

### aa) Zivilrechtlich: Personengesellschaft als Rechtssubjekt

Zivilrechtlich wird bei Personengesellschaften zwischen der Gesamthand und den Gesellschaftern unterschieden. Das Gesamthandsvermögen – oder gleichbedeutend Gesellschaftsvermögen<sup>385</sup> – steht nach mittlerweile zivilrechtlich herrschender Meinung der jeweiligen Personengesellschaft selbst als Rechtsträgerin zu<sup>386</sup>. Die Personengesellschaft ist damit zivilrechtlich ein von den Gesellschaftern abstrahiertes und von diesen zu unterscheidendes Rechtssubjekt.

### bb) Steuerrechtlich: Natürliche Person Einkommensteuersubjekt

Für steuerliche Zwecke bestimmt § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO dagegen, dass Wirtschaftsgüter der Gesamthand den Beteiligten anteilig zugerechnet werden<sup>387</sup>, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Es erfolgt eine Bruchteilsbetrachtung<sup>388</sup>. Es wird nicht zwischen einer Ebene der Gesellschaft und einer der Gesellschafter unterschieden<sup>389</sup>. Dies gilt jedenfalls<sup>390</sup> für vermögensverwaltende Personengesellschaften<sup>391</sup>. Diese haben kein Betriebsvermögen<sup>392</sup>.

Für Mitunternehmenschaften wird § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO indes durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verdrängt<sup>393</sup>. Die Mitunternehmenschaft hat eigenes Vermögen<sup>394</sup>. Das Betriebsvermögen umfasst ne-

<sup>384</sup> S. dazu auch oben, S. 27.

<sup>385</sup> Blümich/Bode, § 15 EStG Rn. 450; s. auch Reiß, Stbg 1999, S. 356, 358.

<sup>386</sup> Palandt/Sprau, BGB<sup>74</sup>, § 719 Rn. 1; zur Rechtsfähigkeit der GbR: BGH, Urt. vom 29.1.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, S. 1056 LS.1; für die oHG: § 124 Abs. 1 HGB; für die KG: § 161 Abs. 2 i.V.m. § 124 Abs. 1 HGB, zu Letzterem auch: BFH, Urt. vom 11.6.2013 – II R 4/12, BStBl II 2013, 742, 743 f.

<sup>387</sup> Dies bedeute, die Existenz des Gesamthandsvermögens für steuerliche Zwecke zu negieren, so Wacker, DStR 2005, S. 2014, 2015.

<sup>388</sup> BFH, Urt. vom 13.7.1999 – VIII R 72/98, BStBl II 1999, 820, 822 m.w.N.; BFH, Urt. vom 6.10.2004 – IX R 68/01, BStBl II 2005, 324, 326 m.w.N.; BFH, Urt. vom 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl II 2008, 679, 680; zu möglichen Modellen einer Bruchteilsbetrachtung: Wacker, DStR 2005, S. 2014, 2015.

<sup>389</sup> Kein „Rechtsträgerwechsel“, s. BFH, Urt. vom 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl II 2008, 679, 680.

<sup>390</sup> Wacker, DStR 2005, S. 2014, 2014: Die Bruchteilsbetrachtung bei Gesamthandsgemeinschaften sei ein „Grundproblem des Ertragsteuerrechts“.

<sup>391</sup> BFH, Urt. vom 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl II 2008, 679, 680; dazu auch Groh, JbFSt 1979/80, S. 209, 222 m.w.N.; aus der sich daraus ergebenden Konsequenz der Berücksichtigung von Grundstücksgeschäften einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf Ebene des Gesellschafters: BFH, Urt. vom 22.8.2012 – X R 24/11, BStBl II 2012, 865, 866 f.

<sup>392</sup> Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 10 Rn. 26.

<sup>393</sup> BFH, Urt. vom 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl II 1981, 84, 87; BFH, Beschl. vom 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl II 1991, 691, 699; neue Rspr.: BFH, Urt. vom 6.10.2004 – IX R 68/01, BStBl II 2005, 324, 326; BFH, Urt. vom 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl II 2013, 494, 496; insoweit sei Bruchteilsbetrachtung nicht erforderlich i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, dazu Wacker, DStR 2005, S. 2014, 2015.



ben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen<sup>395</sup>. Zum Sonderbetriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesamthandsvermögen gehören<sup>396</sup>, sondern im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen<sup>397</sup> und dem Betrieb der Personengesellschaft dienen<sup>398</sup>. Es wird zwischen Sonderbetriebsvermögen I und II unterschieden<sup>399</sup>, ohne dass dieser Unterscheidung rechtliche Bedeutung zukommt<sup>400</sup>. Zwischen dem Vermögen des Gesellschafters und dem der Gesellschaft ist zu unterscheiden<sup>401</sup>. Gehört ein Wirtschaftsgut (zivilrechtlich) zum Gesamthandsvermögen, so partizipiert der Gesellschafter steuerlich an Vermögensveränderungen gemäß seiner vermögensmäßigen Beteiligung (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG).

Einkommensteuerrechtlich sind die nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb „die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist [...]“ (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Auch im Falle einer aus mehreren Personen bestehenden Gesellschaft ‚unterliegen‘ im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG der Einkommensteuer nur die einzelnen Gewinnanteile der einzelnen Mitunternehmer, nicht jedoch der zusammen erwirtschaftete Gewinn (der Mitunternehmerschaft).

### cc) Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht

Personengesellschaften werden zivil- und steuerrechtlich unterschiedlich eingeordnet. Es stellt sich die Frage des Verhältnisses beider Rechtsgebiete. Soweit das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber gestattet und nicht verpflichtet hat, zivilrechtliche Entwicklungen steuerlich zu berücksichtigen<sup>402</sup>, wird vertreten, dass keine Verpflichtung zur Vereinheitlichung bestehe<sup>403</sup>. Von anderen wird gefordert, die Personengesellschaften wie Körperschaften zu besteuern<sup>404</sup>.

Da dem steuerlichen Sachverhalt meist zivilrechtliche Vertragsgestaltungen zugrunde liegen<sup>405</sup>, die Regelungen des Zivil- und des Steuerrechts allerdings nicht nahtlos miteinander verzahnt sind<sup>406</sup>,

<sup>394</sup> Groh, JbFSt 1979/80, S. 209, 221.

<sup>395</sup> R 4.2 Abs. 2 S. 1 EStR 2012.

<sup>396</sup> BFH, Urt. vom 5.7.1972 – I R 230/70, BStBl II 1972, 928, 929; BFH, Urt. vom 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl II 1976, 88, 90; Reiß, Stbg 1999, S. 356, 358.

<sup>397</sup> BFH, Urt. vom 7.12.1984 – III R 35/79, BStBl II 1985, 236.

<sup>398</sup> S. bereits BFH, Urt. vom 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl II 1976, 88, 90 und BFH, Urt. vom 13.5.1976 – IV R 4/75, BStBl II 1976, 617, 618.

<sup>399</sup> So erstmals, wenngleich nicht ausdrücklich, in BFH, Urt. vom 6.2.1976 – III R 93/74, BStBl II 1976, 412, 412.

<sup>400</sup> Reiß, Stbg 1999, S. 356, 366.

<sup>401</sup> Reiß, Stbg 1999, S. 356, 358.

<sup>402</sup> BVerfG vom 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

<sup>403</sup> Leisner-Egensperger, DSZ 2010, S. 900, 905.

<sup>404</sup> Z. B. Hennrichs, 35. Berliner Steuergespräche, S. 2, 5.

<sup>405</sup> Geiler, StuW 1927, Z. 497, 510; Tipke, JuS 1970, S. 149, 149; Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung 1980, S. 210; Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung 1983, S. 179; Schulze-Osterloh, AcP (190), S. 139, 153; Felix, Einheit der Rechtsordnung 1998, S. 110; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 46; Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 4 Rn. 106 ff.; Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 44.

<sup>406</sup> Mit zahlreichen Beispielen zum Einkommen- und Umsatzsteuerrecht: Klingelhöffer, DSr 1997, S. 544, 544 ff.; Zu Begriffsbildungen im Zivil- und Steuerrecht: *Spiegelberger*, in Beck'sches Notar-HB<sup>6</sup>, Kap. E Rn. 99 ff.



war das Verhältnis lange Zeit geprägt von einer ständigen Unruhe<sup>407</sup>. Die Frage des Verhältnisses von Zivil- und Steuerrecht gehörte bereits in den 1920-er Jahren zu den „wichtigsten theoretischen und praktischen Problemen, die dem Steuerrecht gestellt sind“<sup>408</sup> und auch heute noch zu den „Klassikern steuerjuristischer Dogmatik“<sup>409</sup>. Auch die Rechtsprechung war lange Zeit geprägt von Einzelentscheidungen und somit keine einheitliche Linie zu erkennen<sup>410</sup>. Die hierzu vertretenen Meinungen lassen sich annähernd chronologisch ordnen<sup>411</sup>.

Bereits 1927 kam Karl Geiler im Verhältnis von Zivil- zu Steuerrecht zu dem Ergebnis, dass die entscheidenden Momente die der gerechten Verwirklichung des Steuerzwecks und der Wahrung der Rechtssicherheit und –klarheit sind<sup>412</sup>. Richtungsweisend war aber ein Beschluss des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1991<sup>413</sup>. Danach knüpft das Steuerrecht zwar regelmäßig an eine zivilrechtliche Gestaltung an, aus dieser bloßen Vorherigkeit des Zivilrechts folgt jedoch kein Vorrang vor dem Steuerrecht<sup>414</sup>. Vielmehr sind Zivil- und Steuerrecht „nebeneordnete, gleichrangige Rechtsgebiete [...], die denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen“<sup>415</sup>.

#### **dd) Bewertung**

Nach dem einfach-gesetzlichen Regelungsregime der Einkommensteuer ist nicht die Personengesellschaft, sondern der Mitunternehmer (welcher jedoch wiederum eine Personengesellschaft sein kann, vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG), am Ende jedoch derjenige, dessen Einkünfte der Einkommensteuer nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG unterliegen, Einkommensteuersubjekt auf zweiter Stufe. Dies ist die natürliche Person. Sie „erzielt“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG) die Einkünfte. Insofern sind, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind, diese Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen (§§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO).

Die Wortbedeutung eines eigenen Vermögens der Personengesellschaft darf nicht dahingehend überstrapaziert werden, dass deren steuerliche Rechtspersönlichkeit entgegen § 1 EStG konstituiert

<sup>407</sup> Becker, *StuW* I 1928, Z. 855, 881; Geiler, *StuW* 1927, Z. 497, 510: „im Fluß“.

<sup>408</sup> Spitaler, *StuW* I 1948, Z. 8, 51.

<sup>409</sup> Schön, *StuW* 2005, S. 247, 247.

<sup>410</sup> Crezelius, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung*, S. 183 ff., 186, 190; Felix, *Einheit der Rechtsordnung* 1998, S. 113 ff.; Hallerbach, *DStR* 1999, S. 2125, 2125 f.

<sup>411</sup> Eine kurze historische Einführung gibt z. B. Schön, *StuW* 2005, S. 247, 247: Während in den 1920er Jahren zunehmend die Selbständigkeit des damals noch jungen Steuerrechts vom Zivilrecht akzentuiert wurde, stritt ab den 1950er Jahren eine gegenläufige Tendenz v. a. unter Berufung auf die Einheit der Rechtsordnung und die Ordnungsfunktion des Zivilrechts für dessen Primat vor dem Steuerrecht; Zur Emanzipation des Steuerrechts: Geiler, *StuW* 1927, Z. 497, 503 ff.

<sup>412</sup> Geiler, *StuW* 1927, Z. 497, 516 f., 519 ff.

<sup>413</sup> BVerfG, *Beschl. vom 27.12.1991 – 2 BvR 72/90*, *BStBl* II 1992, 212.

<sup>414</sup> BVerfG, *Beschl. vom 27.12.1991 – 2 BvR 72/90*, *BStBl* II 1992, 212, 213 f.; so bereits: Kirchhof, *StuW* 1983, S. 173, 181, Kirchhof, *NJW* 1987, S. 3217, 3221; ähnlich: Beisse, *StuW* 1981, S. 1, 14; Schön, *StuW* 2005, S. 247, 255; Tipke, *StRO* I<sup>2</sup>, S. 45, 50; Koenig/*Koenig*, *AO*<sup>3</sup>, § 4 Rn. 110.

<sup>415</sup> BVerfG, *Beschl. vom 27.12.1991 – 2 BvR 72/90*, *BStBl* II 1992, 212, 213 m.w.N.; Schulze-Osterloh, *AcP* (190), S. 139, 140, 153; vgl. auch: Ruppe, *DStJG* (1979), S. 7, 11; Hallerbach, *DStR* 1999, S. 2125, 2129; Koenig/*Koenig*, *AO*<sup>3</sup>, § 4 Rn. 110; Tipke, *StRO* I<sup>2</sup>, S. 49.



wird<sup>416</sup>. Das Konstrukt der steuerlich eigenen Vermögenssphäre der Personengesellschaft dient vielmehr lediglich der Gewinnermittlung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG für den einzelnen Mitunternehmer<sup>417</sup>. Das Steuerrecht muss dem Zivilrecht nicht folgen<sup>418</sup>.

Der Gedanke der Einheit der Gesellschaft ist nicht universell zu verstehen<sup>419</sup>, sondern hat dem Gedanken der Vielheit der Gesellschafter zu weichen, wenn sonst eine sachlich zutreffende Besteuerung nicht möglich wäre<sup>420</sup>. In diesem Ansinnen wankt auch der BFH zwischen einer Einheitsbetrachtung<sup>421</sup> und der Vielheit der Gesellschafter<sup>422</sup>.

Sachlich zutreffend ist nur eine an der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person ausgerichtete Besteuerung: Aus dem doppelten Umstand, dass § 2 EStG von dem Steuerpflichtigen im Singular spricht und auch im Falle einer aus mehreren Personen bestehenden Gesellschaft die Einkünfte wiederum auch nur dem Einzelnen zugeordnet werden, kommt es auf der zweiten Besteuerungsstufe auf die einzelne steuerpflichtige Person an. Diese Sentenz liegt der sog. Besteuerung der Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip<sup>423</sup> zugrunde. Dieser Begriff ist damit ein der Frage der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit immanentes Thema<sup>424</sup>: Es fasst die Regelungstechnik von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Worte.

Damit ordnet die Einkommensteuer die der Besteuerung unterliegenden Einkünfte der einzelnen natürlichen Personen zu. Diese trägt die Steuerlast. Die bloße Einkommensteuerschuldnerschaft prägt die Einkommensteuer indes nicht als Subjektsteuer. Subjektiv wird sie erst dadurch, dass sie auf die Person zugeschnitten ist und die persönlichen Verhältnisse berücksichtigt<sup>425</sup>. Außerdem kommt keine Steuer ohne einen die Steuerlast tragenden Steuerschuldner aus<sup>426</sup>. Aus dieser Zuordnung der der Besteuerung unterliegenden Einkünfte zur natürlichen Person lässt sich aber die weitere Untersuchung der Ausrichtung der Einkommensteuer an deren Leistungsfähigkeit anknüpfen, weil sie dasjenige Steuersubjekt ist, das die Steuerlast trägt.

<sup>416</sup> Leisner-Egensperger, DStZ 2010, S. 900, 904; Reiß, StuW 2000, S. 399, 404: „verfehlten (sic) Vorstellung der Personengesellschaft als ‚Rechtsträger‘“.

<sup>417</sup> Leisner-Egensperger, DStZ 2010, S. 900, 904.

<sup>418</sup> S. oben, S. 41.

<sup>419</sup> Wacker, DStR 2005, S. 2014, 2014: „nicht selten Furcht einflößenden (sic) Überschrift ‚Einheit der PersGes (sic) oder Vielheit der Gesellschafter?‘“.

<sup>420</sup> BFH, Beschl. vom 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl II 1995, 617, 622; dies adaptierend BFH, Urt. vom 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl II 2011, 706, 708; Reiß, StuW 2000, S. 399, 405: Aus der Einheit der Personengesellschaft lasse sich keine Abschirmwirkung gegenüber den Mitunternehmern konstruieren; bestätigend BFH, Urt. vom 22.8.2012 – X R 24/11, BStBl II 2012, 865, 866.

<sup>421</sup> Z. B. BFH, Beschl. vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751, 761 f. (bzgl. Besteuerungsmerkmale); BFH, Beschl. vom 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl II 1991, 691, 699.

<sup>422</sup> So z. B. BFH, Beschl. vom 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl II 1993, 616, 622 (die Einheitsbetrachtung relativierend); BFH, Beschl. vom 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl II 1995, 617, 622 (keine Abschirmwirkung der Personengesellschaft).

<sup>423</sup> *Henrichs*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 10 Rn. 10 m.w.N.; ähnlich BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972.

<sup>424</sup> Ähnlich Leisner-Egensperger, DStZ 2010, S. 900, 901: „[...] dies ist der Sinn des Steuersubjektprinzips (i.e.S.) – § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, heute allgemein Transparenzgrundsatz genannt [...]“.

<sup>425</sup> Siehe dazu auch zum Begriffsverständnis der Subjektsteuern, S. 25.

<sup>426</sup> Bei den Konsumsteuern wird die Steuerlast übergewälzt, s. S. 24; bei den direkten Steuern sind Steuerschuldner und Steuerträger regelmäßig identisch, s. S. 24.



### 3. Dritte Stufe: Das Einkünfteveranlagungssubjekt

Die dritte Stufe knüpft an die zweite Stufe an und betrifft die Veranlagung (§§ 25 ff. EStG). Das Einkommensteuergesetz unterscheidet die Veranlagung des einzelnen Steuerpflichtigen mit seinem in dem entsprechenden Veranlagungszeitraum erzielten Einkommen inklusive der Steuererklärungspflicht (§ 25 EStG) sowie die Veranlagung von Ehegatten (§ 26 EStG), die zwischen Einzel- (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) wählen können.

Für das Verfahren der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung bei den Personengesellschaften hat die Unternehmergemeinschaft eine Erklärung über die Einkünfte der Beteiligten beim Betriebsfinanzamt abzugeben<sup>427</sup>. Ein erlassener Gewinnfeststellungsbescheid richtet sich dagegen inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die einzelnen Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer<sup>428</sup>: Die Beteiligten haben eigene Einkommensteuererklärungen bei ihrem Wohnsitzfinanzamt abzugeben. Die gesondert festgestellten Einkünfte werden den Wohnsitzfinanzämtern der Beteiligten mitgeteilt und diese veranlagten entsprechend zur Einkommensteuer<sup>429</sup>.

### 4. Bewertung und Ergebnis

Eine einkommensteuerliche Zuordnung auf allen drei Stufen zu der einzelnen natürlichen Person findet nicht statt. Während die erste Stufe der Einkünfte- bzw. Gewinnermittlung eine so zu bezeichnende ‚Vorstufe‘ zur relevanten Frage auf zweiter Stufe, wer wieviel Steuern zu zahlen hat, bildet, enthält die dritte Stufe eine wiederum so zu bezeichnende ‚nachgelagerte‘ verfahrensrechtliche Dimension der zweiten Stufe. Dies betrifft insbesondere die Personengesellschaften. Zwar sind diese bei gemeinsam erzielten Einkünften Gewinnermittlungssubjekt<sup>430</sup>. Sie haben die Erklärung über die Einkünfte der Beteiligten beim Betriebsfinanzamt abzugeben, jedoch erfolgt eine Besteuerung nur der Mitunternehmer, letztendlich der natürlichen Person<sup>431</sup>. An diese, und nicht an die Personengesellschaft, richtet sich daher inhaltlich auch ein zu erlassender Gewinnfeststellungsbescheid<sup>432</sup>. Das eigene Vermögen der Personengesellschaften konstituiert nicht deren Rechtspersönlichkeit entgegen § 1 EStG. Das Konstrukt der steuerlich eigenen Vermögenssphäre der Personengesellschaft dient vielmehr nur der Gewinnermittlung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG für den einzelnen Mitunternehmer, letztendlich der natürlichen Person.

Da Steuern Eingriffsrecht sind und die Grundrechte dem staatlichen Zugriff Schranken setzen<sup>433</sup>, kommt es bei der Frage, an wessen Leistungsfähigkeit die jeweilige Ertragsteuer ausgerichtet sein muss, allein auf den tatsächlich Belasteten an. Die Einkommensteuer(last) wird letztendlich allein

<sup>427</sup> Blümich/Bode, § 15 EStG Rn. 580.

<sup>428</sup> BFH, Beschl. vom 30.12.2003 – IV B 21/01, BStBl II 2004, 239, 241; BFH, Urt. vom 27.5.2004 – IV R 48/02, BStBl II 2004, 964, 966.

<sup>429</sup> Blümich/Bode, § 15 EStG Rn. 580.

<sup>430</sup> S. oben, S. 37 ff.

<sup>431</sup> S. oben, S. 40 sowie S. 43.

<sup>432</sup> S. oben, S. 43.

<sup>433</sup> S. oben, S. 28.



von der natürlichen Person getragen. Das betrachtungsrelevante Steuersubjekt auf zweiter Stufe ist somit die einzelne natürliche Person. Insofern liest man, die Ausgestaltung der Einkommensteuer als Personensteuer sei eine „zentrale Grundentscheidung des Gesetzgebers“<sup>434</sup>.

## II. Einkommensbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person

Für ein Subjektsteuerprinzip muss über die Zuordnung der der Besteuerung unterliegenden Einkünfte zur natürlichen Person nach hier vertretener These und in Anknüpfung an den finanzwissenschaftlichen Begriff der Subjektsteuern eine subjektive Ausrichtungskomponente hinzukommen<sup>435</sup>. Die positivierten einfach-gesetzlichen Regelungen des Einkommensteuerrechts („wie es ist“) sind daher am Maßstab des verfassungsrechtlichen Anspruchs an eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung („wie es sein soll“) daraufhin zu überprüfen, ob sie bei der Besteuerung des umfassend grundrechtsberechtigte Einkommensteuersubjekts natürliche Person deren Leistungsfähigkeit hinreichend berücksichtigen, um die These zu überprüfen, dass ein ertragsteuerliches Subjektsteuerprinzip als personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit existiert.

### 1. Konkretisierung der Leistungsfähigkeit durch das Nettoprinzip

Zunächst ist der Maßstab festzulegen, mit welchem das Einkommensteuergesetz darauf hin zu beleuchten ist, ob es die sich aus den anwendbaren Grundrechten ergebenden verfassungsrechtlichen Mindestverbürgungen beachtet. Aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt sich nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein Grundsatz der Steuergerechtigkeit, wobei die Besteuerung, insbesondere im Einkommensteuerrecht, grundsätzlich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten ist. Art. 3 Abs. 1 GG enthält ein subjektives Recht auf Gleichbehandlung von wesentlich Gleichen und Ungleichbehandlung von wesentlich Ungleichen. Nähere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gleichheitssatz konkret verletzt ist, lassen sich jedoch nicht abstrakt und allgemein, sondern nur bezogen auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche präzisieren.<sup>436</sup>

Gleichheitsgerechte Besteuerung bedeutet nicht, dass jeder die gleiche Summe an Steuern zu zahlen hat, sondern, dass bei der Besteuerung die wirtschaftlichen Verhältnisse des Einzelnen zu berücksichtigen sind<sup>437</sup>. Die Frage der Besteuerung der natürlichen Person nach ihrer Leistungsfähigkeit bedarf also erstens der Festlegung, was die Leistungsfähigkeit der natürlichen Person ist, und zweitens, ob diese hinreichend umgesetzt ist. Diese Untersuchung kann nicht isoliert und abstrakt erfolgen, sondern nur konkret anhand der Grundrechtsberechtigung der natürlichen Person, da die Besteuerung als Eingriffsrecht weiteren verfassungsrechtlichen Restriktionen unterliegt<sup>438</sup>. Natürliche Personen sind umfassend grundrechtsberechtigt. Neben dem aus Art. 3 GG ableitbaren Recht auf

<sup>434</sup> Röder, Stuw 2012, S. 18, 20.

<sup>435</sup> S. zur These S. 12 und zum Begriff der Subjektsteuern S. 24.

<sup>436</sup> S. dazu oben, S. 21 f.

<sup>437</sup> S. Nachweise in Fn. 254 und Fn. 255.

<sup>438</sup> S. dazu oben, S. 34 f.



Gleichbehandlung haben die Freiheitsgrundrechte (insbesondere die Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1 sowie 14 Abs. 1 GG) eine primär abwehrrechtliche Funktion, begrenzen also den Eingriff des Staates. Darüber hinaus sind gemäß Art. 6 Abs. 1 GG außerdem Ehe und Familie besonders geschützt und aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG ergibt sich ein Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums.<sup>439</sup>

#### **a) Nettobesteuerung auf horizontaler Ebene (Bemessungsgrundlage)**

Zunächst ist der maßgebliche Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit festzulegen. Es wird zwischen horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit unterschieden<sup>440</sup>. Diese Unterscheidung hat auch in der Verfassungsrechtsprechung Eingang gefunden<sup>441</sup>. Danach sollen horizontal Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden, während in vertikaler Richtung die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss<sup>442</sup>. Die horizontale Ebene betrifft somit das Gebot, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage so ausgestaltet sein muss, dass gleich Leistungsfähige gleich hoch besteuert werden. Weniger streng sind dagegen die Vorgaben für den Tarif. Es kommt bei der Frage nach der Besteuerung der natürlichen Person nach ihrer Leistungsfähigkeit also primär auf die horizontale – die Bemessungsgrundlage betreffende – Ebene an<sup>443</sup>. Insofern wird Leistungsfähigkeit als individuelle Zahlungsfähigkeit im Sinne einer in Geldwert vorhandenen Ist-Leistungsfähigkeit verstanden<sup>444</sup>.

Maßgeblich ist somit die Definition der Zahlungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht. Zum Teil wurde vertreten, die Summe der Einkünfte im Sinne der Markteinkommenstheorie<sup>445</sup> sei der richtige Anknüpfungspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit<sup>446</sup>. Dagegen haben Johannes Victor Bredt und Adolph Wagner bereits um die 19. Jahrhundertwende erkannt, dass die steuerliche Leistungsfähigkeit eine objektive, die sich auf das Einkommen als Gegenstand des Steuerzugriffs beziehe, und eine subjektive Komponente, die die individuellen Lebensumstände berücksichtige und nicht für die Steuerzahlung zur Verfügung stehe, enthält<sup>447</sup>. Aus dieser Erkenntnis hat sich die Lehre vom indis-

<sup>439</sup> S. dazu oben, S. 28.

<sup>440</sup> Dazu ausführlich Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip 1983, S. 165 ff. (zur vertikalen Steuergerechtigkeit), 170 ff. (zur horizontalen Steuergerechtigkeit).

<sup>441</sup> BVerfG, Beschl. vom 29.5.1990 – 1 BvL 4/86 u. a., BVerfGE 82, 60, 89 unter ausdrücklicher Verweisung auf Birk, Nachweis Fn. 440.

<sup>442</sup> BVerfG, Beschl. vom 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, 433 m.w.N.; BVerfG, Beschl. vom 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 279 m.w.N.; ähnlich FG Hamburg, Urt. vom 29.2.2012 – 1 K 48/12, EFG 2012, 933, 933: Eine an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtete Steuer müsse eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellen.

<sup>443</sup> So ist wohl auch die Formulierung „abgezielt“ in BVerfG, Beschl. vom 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 46 f. m.w.N. zu verstehen.

<sup>444</sup> S. Nachweise Fn. 256.

<sup>445</sup> Zur Markteinkommenstheorie s. Ruppe, DSTJG (1979), S. 7, 16, 24, 38 f.

<sup>446</sup> Schneider, StuW 1984, S. 356, 367; Biergans/Wasmer, FR 1985, S. 57, 62 f.; Bareis, StuW 1991, S. 38, 39, 42, 50; ders., StuW 2000, S. 81, 83.

<sup>447</sup> Wagner, Finanzwissenschaft<sup>2</sup>, 2. Teil 1890, S. 444: „Die wirtschaftliche (sic) Leistungsfähigkeit einer Person liegt in zwei Reihen von Momenten, solchen, welche den Erwerb und Besitz von Sachgütern, und solchen, welche die



poniblen Einkommen entwickelt<sup>448</sup> mit dem daraus abgeleiteten subjektiven Nettoprinzip<sup>449</sup>. So fasste bereits der 57. Deutsche Juristentag 1988 folgenden Beschluss: „Der Einkommensteuer unterliegt nur der Teil des Erwerbseinkommens, der für den Steuerpflichtigen disponibel ist. Die unvermeidbaren Aufwendungen für die eigene Existenzsicherung und den Unterhalt der Familienangehörigen müssen deshalb von der Besteuerung freigestellt sein“<sup>450</sup>. Diese Sentenz war bereits vorher in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts angeklungen<sup>451</sup> und wurde danach bestätigt<sup>452</sup>. Erhalten hat sich das Diktum des Bundesverfassungsgerichts, dass es inkonsequent wäre, wenn der Staat dem Bürger durch Besteuerung das nähme, was er ihm als Sozialhilfe zurückzuzahlen hätte<sup>453</sup>. Indisponible Aufwendungen sind nicht Grundlage steuerlicher Leistungsfähigkeit<sup>454</sup>. Die Garantie der Steuerfreiheit des Existenzminimums gehört „zu einer der Konstanten der Verfassungsrechtsprechung“<sup>455</sup>.

Als Konkretisierung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird daher zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip unterschieden<sup>456</sup>. Nach dem objektiven Nettoprinzip mindern erwerbsbedingte Aufwendungen die finanzielle Leistungsfähigkeit und somit die steuerliche Bemessungsgrundlage<sup>457</sup>. Darüber hinaus gibt aber erst die subjektive Leistungsfähigkeit Auskunft darüber, welcher Teil des Erworbenen dem steuerlichen Zugriff unterliegen kann<sup>458</sup>, denn die Einkommensteuer belastet die Einkünfte einer Person nur nach ihren persönlichen Verhältnissen<sup>459</sup>. Das bedeutet, dass eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung nur die nicht verwendungsgebun-

---

Verwendung dieser Güter zu eigener oder Anderen (sic) pflichtmässig (sic) zu ermöglichenden Bedürfnissbefriedigung (sic) betreffen“; Bredt, *Leistungsfähigkeit* 1912, S. 91 ff., 116 ff.

<sup>448</sup> Tipke, *StRO II*<sup>2</sup>, S. 788 ff.; das BVerfG spricht von einem „Prinzip der ‚Nettobesteuerung‘“, s. BVerfG, *Beschl. vom 2.10.1969 – 1 BvL 12/68*, NJW 1969, S. 2133, 2133; BVerfG, *Beschl. vom 23.1.1990 – 1 BvL 4/87 u. a.*, NJW 1990, S. 1900, 1900; zu Barrieren in der Finanzverfassung gegen eine Bruttobesteuerung Drüen, *StuW* 2008, S. 3, 7 f.; kritisch Wernsmann, *StuW* 1998, S. 317, 323 ff.

<sup>449</sup> Hey, *StbJb* 2007/2008, S. 19, 30.

<sup>450</sup> 57. DJT, *Sitzungsbericht N*, S. 214.

<sup>451</sup> BVerfG, *Urt. vom 3.11.1982 – 1 BvR 363/80 u. a.*, BVerfGE 61, 319, 344.

<sup>452</sup> BVerfG, *Beschl. vom 29.5.1990 – 1 BvL 4/86 u. a.*, BVerfGE 82, 60, 87 f.; BVerfG, *Beschl. vom 25.9.1992 – 2 BvL 14/91 u. a.*, BVerfGE 87, 153, 170 f.; BVerfG, *Beschl. vom 10.11.1998 – 2 BvR 980/91 u. a.*, BVerfGE 99, 216, 233; BVerfG, *Beschl. vom 10.11.1998 – 2 BvL 42/93*, BVerfGE 99, 246, 259 f.

<sup>453</sup> BVerfG, *Beschl. vom 29.5.1990 – 1 BvL 4/86 u. a.*, BVerfGE, 82, 60, 85 f.

<sup>454</sup> BVerfG, *Beschl. vom 29.5.1990 – 1 BvL 4/86 u. a.*, BVerfGE 82, 60, 87 f.

<sup>455</sup> Hey, *StbJb* 2007/2008, S. 19, 30 m.w.N.

<sup>456</sup> BVerfG, *Beschl. vom 4.12.2002 – 2 BvR 400/98*, BVerfGE 107, 27, 47; BVerfG, *Urt. vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u. a.*, *DStR* 2008, S. 2460, 2462; *FG Hamburg*, *Urt. vom 29.2.2012 – 1 K 48/12*, *EFG* 2012, 933, 933 f.; Bredt, *Leistungsfähigkeit* 1912, S. 26 ff.; Lieber, *DStZ* 1997, S. 207, 208; Seer/Wendt, *NJW* 2000, S. 1904, 1906 m.w.N.; Jachmann, *DStJG* (2000), S. 9, 12; Kulmsee, *Berücksichtigung von Kindern*, S. 11; Winhard, *DStR* 2006, S. 1729, 1731; Waldhoff, *FR* 2007, S. 225, 227 (zum objektiven Nettoprinzip); Tipke, *BB* 2007, S. 1525, 1527; ders., *StRO II*<sup>2</sup>, S. 763 (zum objektiven Nettoprinzip) und S. 785 (zum subjektiven Nettoprinzip); Kube, *DStR* 2011, S. 1781, 1782; *Kirchhof*, in *Kirchhof*, *ESTG*<sup>14</sup>, § 2 Rn. 11 u. 13; vgl. auch R 2. *ESTR* 2012.

<sup>457</sup> *Kirchhof*, *StuW* 1985, S. 319, 328: „Aufwendungen zum Erwerb, zur Sicherung und zur Erhaltung von Einnahmen“; Seer/Wendt, *NJW* 2000, S. 1904, 1906 m.w.N.; Winhard, *DStR* 2006, S. 1729, 1731; Tipke, *StRO II*<sup>2</sup>, S. 762 f.; ders., *BB* 2007, S. 1525, 1527; Blümich/*Ratschow*, § 2 *ESTG* Rn. 6; Schmidt/*Loschelder*, *ESTG*<sup>34</sup>, § 9 Rn. 1: Nur Netto-„Einkünfte“ seien zu besteuern.

<sup>458</sup> Birk/Desens/Tappe, *Steuerrecht*<sup>18</sup> Rn. 193; *Kirchhof*, in *Kirchhof*, *ESTG*<sup>14</sup>, § 2 Rn. 13.

<sup>459</sup> *Kirchhof*, *StuW* 1985, S. 319, 327; ähnlich bereits Wagner, *Finanzwissenschaft*<sup>2</sup>, 2. Teil 1890, S. 446: „Auf die Verschiedenheit der Lasten und Verpflichtungen [...] ist daher zur Bemessung der [...] wirtschaftlichen (sic) Leistungsfähigkeit [...] auch bei gleichen Arten und Grössen (sic) des Einkommens [...] verschiedener Steuersubjecte (sic) gebührend Rücksicht zu nehmen [...]“.



denen Einkünfte belasten kann, also solche, die der Steuerpflichtige nicht zur Existenzsicherung für sich und seine Familie benötigt<sup>460</sup>. Erst wo der Genuss des Entbehrlichen beginnt, darf eine Besteuerung ansetzen<sup>461</sup>.

### b) Rang des objektiven und subjektiven Nettoprinzips

Gleichwohl ist die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips nicht abschließend geklärt<sup>462</sup>. Der 57. Deutsche Juristentag konstatierte 1988, „das Nettoprinzip gehört zu den identitätskonstituierenden Merkmalen der Einkommensteuer. Als solches steht es nicht zur Disposition des Gesetzgebers“<sup>463</sup>. Dies wird auch in der Literatur verbreitet so vertreten<sup>464</sup>. Es ist „zentrales Strukturmerkmal jeder Ist-Ertragsbesteuerung“<sup>465</sup>. Das Bundesverfassungsgericht sieht das objektive Nettoprinzip dagegen als einfach-gesetzliche Grundentscheidung der Einkommensteuer an<sup>466</sup> und misst Abweichungen von diesem an den Maßstäben von Ausnahmen der folgerichtigen Umsetzung der getroffenen Belastungsentscheidung<sup>467</sup>, sodass es eines „besonderen sachlichen Grundes“<sup>468</sup> zur Rechtfertigung einer Abweichung bedarf<sup>469</sup>. Ob dieser Sichtweise hat es die Frage nach dem Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips bislang offen gelassen<sup>470</sup>.

Dagegen besteht Einigkeit, dass das subjektive Nettoprinzip, zumindest in der Freistellung des Existenzminimums, verfassungsrechtlich fundiert ist<sup>471</sup>. Insofern existiert ein verfassungsrechtliches Gebot, dass dem Steuerpflichtigen und seiner Familie Einkommen insoweit belassen werden muss

<sup>460</sup> Kirchhof, *StuW* 1985, S. 319, 328, *ders.*, in Kirchhof, *EStG*<sup>14</sup>, § 2 Rn.13; Jachmann, *DStJG* (2000), S. 9, 12 m.w.N.: Nicht disponibel sei der existenzsichernde Aufwand; Seer/Wendt, *NJW* 2000, S. 1904, 1906: existenziell notwendiger Lebensbedarf; Winhard, *DStR* 2006, S. 1729, 1731; Blümich/*Ratschow*, § 2 *EStG* Rn. 7: „dass auch bestimmte privat veranlasste Aufwendungen die finanzielle Leistungsfähigkeit [...] mindern.“; *Wernsmann*, in *HHSp*, *AO/FGO*, § 4 *AO* Rn. 504; Birk/Desens/Tappe, *Steuerrecht*<sup>18</sup> Rn. 190.

<sup>461</sup> Georg Schanz, zitiert nach Birk/Desens/Tappe, *Steuerrecht*<sup>18</sup> Rn. 196.

<sup>462</sup> Birk, *StuW* 2000, S. 328, 328: Der Bereich der objektiven Leistungsfähigkeit sei „merkwürdig blaß (sic) geblieben“.

<sup>463</sup> 57. DJT, *Sitzungsbericht N*, S. 214.

<sup>464</sup> Lang, *StuW* 2007, S. 3, 4; Tipke, *BB* 2007, S. 1525, 1527; Hey, *BB* 2007, S. 1303, 1303; Lehner, *DStR* 2009, S. 185, 188, 190 f.; Kube, *DStR* 2011, S. 1781, 1782, dort FN. 10 m.w.N.; *Wernsmann*, in *HHSp*, *AO/FGO*, § 4 *AO* Rn. 501; Schmidt/*Loschelder*, *EStG*<sup>34</sup>, § 9 Rn. 4 m.w.N.

<sup>465</sup> Röder, *StuW* 2012, S. 18, 20.

<sup>466</sup> Dazu auch Röder, *StuW* 2012, S. 18, 19.

<sup>467</sup> *BVerfG*, *Beschl.* vom 6.7.2010 – 2 *BvL* 13/09, *BVerfGE* 126, 268, 280.

<sup>468</sup> *BVerfG*, *Urt.* vom 9.12.2008 – 2 *BvL* 1/07 u. a., *DStR* 2008, S. 2460, 2461; ebenso: *BVerfG*, *Beschl.* vom 4.12.2002 – 2 *BvR* 400/98, *BVerfGE* 107, 27, 48.

<sup>469</sup> Dagegen Lehner, *DStR* 2009, S. 185, 188: Ein allein an bloßer Sachgerechtigkeit orientiertes Folgerichtigkeitsgebot sei in diesem Bereich völlig unzureichend.

<sup>470</sup> *BVerfG*, *Urt.* vom 9.12.2008 – 2 *BvL* 1/07 u. a., *DStR* 2008, S. 2460, 2462 sowie wortgleich *BVerfG*, *Beschl.* vom 6.7.2010 – 2 *BvL* 13/09, *BVerfGE* 126, 268, 280: „Auf dieser Grundlage kann die Frage nach dem Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips [...] offen bleiben“; ähnlich bereits: *BVerfG*, *Beschl.* vom 4.12.2002 – 2 *BvR* 400/98, *BVerfGE* 107, 27, 48.

<sup>471</sup> *BVerfG*, *Beschl.* vom 8.6.2004 – 2 *BvL* 5/00, *BVerfGE* 110, 412, 433 f.; *BFH*, *Beschl.* vom 10.1.2008 – VI R 17/07, *BStBl* II 2008, 234: „Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums“; Hey, *StbJb* 2007/2008, S. 19, 30; Lehner, *DStR* 2009, S. 185, 190; Kube, *DStR* 2011, S. 1781, 1782 m.w.N.; a. M.: Schneider, *StuW* 1984, S. 356, 364: Die Lehre von der subjektiven Leistungsfähigkeit sei „ein Musterbeispiel für wissenschaftlichen Rückschritt“.



als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird<sup>472</sup>.

Dieses aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG abgeleitete Grundrecht ist nicht nur ein Abwehr-, sondern auch Schutz- und Leistungsrecht in dem Sinne, dass dem Einzelnen, sofern ihm die Mittel zur Gewährleistung eines menschenwürdigen Daseins fehlen, ein Anspruch auf materielle Unterstützung zusteht. Dieses Grundrecht ist grundsätzlich unverfügbar, die sich aus seiner Konkretisierung zu erbringenden Leistungen sind jedoch durch den Gesetzgeber anzupassen. Dieser Leistungsanspruch erstreckt sich von vornherein nur auf diejenigen Mittel, die zur Aufrechterhaltung eines menschenwürdigen Daseins unbedingt erforderlich sind. Er umfasst nicht nur das für die physische Existenz des Menschen Erforderliche (wie Nahrung, Kleidung, Unterkunft, Heizung, Hygiene und Gesundheit), sondern auch die Sicherung der Möglichkeit zur Pflege zwischenmenschlicher Beziehungen als auch zu einem Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben.<sup>473</sup>

### **c) Maßstab des pflichtbestimmten Aufwands anhand des Kriteriums der Zwangsläufigkeit**

Neben der nicht geklärten Frage, inwieweit dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt, ist weiter nicht abschließend geklärt, inwieweit über das existenzielle Mindestmaß hinaus (private) Aufwendungen abziehbar sein können<sup>474</sup>. Allgemein gilt, dass es für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen ankommt, sondern auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits<sup>475</sup>. Private Aufwendungen müssen außerhalb spezieller grundrechtlicher Förderungspflichten nicht vom Gesetzgeber zum Abzug zugelassen werden<sup>476</sup>.

Zu fragen ist daher, wie dieser pflichtbestimmte Aufwand zu bestimmen ist. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist das entscheidende Moment bei der Frage, ob Gleiches gleich besteuert wird. Art. 3 Abs. 1 GG enthält insoweit ein subjektives Recht auf Gleichbehandlung. Allerdings lassen sich nähere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gleichheitssatz konkret

<sup>472</sup> BVerfG, Beschl. vom 29.5.1990 – 1 BvL 4/86 u. a., BVerfGE 82, 60, 85 ff.; BVerfG, Beschl. vom 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u. a., BVerfGE 87, 153, 169; BVerfG, Beschl. vom 10.11.1998 – 2 BvR 980/91 u. a., BVerfGE 99, 216, 233; BVerfG, Beschl. vom 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, 259; BVerfG, Beschl. vom 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 281; BVerfG, Urt. vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u. a., DStR 2008, S. 2460, 2462.

<sup>473</sup> Zu Vorstehendem: BVerfG, Urt. vom 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u. a., BVerfGE 125, 175, 222 f.

<sup>474</sup> BVerfG, Beschl. vom 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 48.

<sup>475</sup> BVerfG, Beschl. vom 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 49; BVerfG, Urt. vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u. a., BVerfGE 122, 210, 234 f.; dem folgt der BFH, vgl. BFH, Beschl. vom 17.7.2014 – VI R 8/12, BFH/NV 2014, 1970, 1976.

<sup>476</sup> So auch *Kischel*, in BeckOK GG, Art. 3 Rn. 150.



verletzt ist, nicht abstrakt und allgemein, sondern nur bezogen auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche präzisieren.<sup>477</sup>

Die Leistungsfähigkeit der natürlichen Person als umfassend grundrechtsberechtigtes Subjekt impliziert insoweit weitere verfassungsrechtliche Mindestverbürgungen<sup>478</sup>. Dies ist bei der Suche nach verbindlichen Kriterien für einen indisponiblen pflichtbestimmten Aufwand zu berücksichtigen. Das Grundgesetz sieht den Menschen nicht als isoliertes Individuum, sondern von einem in der Zusammenschau der Art. 1, 2, 12, 14, 15, 19 und 20 GG geprägten Spannungsverhältnis zwischen Individuum und Gemeinschaft<sup>479</sup>. Für den Sozialstaat Bundesrepublik Deutschland (Art. 20 Abs. 1 GG) sind Steuern die wichtigste fiskalische Einnahmequelle<sup>480</sup>. Die sozialen Ausgaben machen einen großen Teil der staatlichen Ausgaben aus<sup>481</sup>. Dem Einzelnen zumutbar sind daher diejenigen Grenzen, die der Gesetzgeber zur Pflege und Förderung des sozialen Zusammenlebens zieht<sup>482</sup>. Die steuerrechtlichen Freiheitsgrundrechte (Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG) unterliegen einfachen Gesetzesvorbehalten<sup>483</sup>. Geboten ist eine verhältnismäßige Heranziehung des einzelnen Steuerpflichtigen zur Finanzierung des Gemeinwesens<sup>484</sup>. Der Steuerzugriff darf nicht unverhältnismäßig zum Finanzierungszweck des Gemeinwesens sein. Das Übermaßverbot verbietet den unverhältnismäßigen Steuereingriff oder in dem gleichen Sinne eine übermäßige Steuerbelastung<sup>485</sup>.

Soweit ein explizites Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG existiert<sup>486</sup>, steht der Sozialstaat in der Pflicht, für einen sozialen Ausgleich in der Gesellschaft zu sorgen<sup>487</sup>. Ein solcher Ausgleich bedingt im Grundsatz, dass die Kosten von einigen mehr und von anderen weniger oder gar nicht getragen werden. Interpretiert man diesen Befund annähernd als Parabel (einerseits Steuerstaat mit Zugriff auf leistungsfähige Steuerpflichtige, sog. Geberbereich, und andererseits Sozialstaat mit Leistungen an nicht leistungsfähige Empfänger, sog. Nehmerbereich) mit dem Wert Null im Scheitelpunkt (weder leistungsfähig noch nicht leistungsfähig), muss der Punkt Null definiert werden. Dies ist der Punkt, unterhalb dessen steuerliche Leistungsfähigkeit zu verneinen ist. Indessen genügt die Festlegung

<sup>477</sup> S. dazu oben, S. 21 f.

<sup>478</sup> S. dazu oben, S. 34.

<sup>479</sup> BVerfG, Urt. vom 20.7.1954 – 1 BvR 8/53 u. a., BVerfGE 4, 7, 15 f.

<sup>480</sup> So das BMF: URL: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/steuern.html> (Stand: 2.12.2015); s. auch die Erhebung des Statistischen Bundesamtes, URL: <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/OeffentlicheFinanzenSteuern/Steuern/Steuerhaushalt/Aktuell.html> (Stand: 2.12.2015).

<sup>481</sup> Vgl. dazu das BMF unter URL: <http://www.finanzforscher.de/wissen/wofuer-gibt-der-staat-sein-geld-aus> (Stand: 2.12.2015).

<sup>482</sup> BVerfG, Urt. vom 20.7.1954 – 1 BvR 8/53 u. a., BVerfGE 4, 7, 16.

<sup>483</sup> Art. 2 Abs. 1 GG: „nicht [...] gegen die verfassungsmäßige Ordnung [...] verstößt“; Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG: „kann durch Gesetz [...] geregelt werden“; Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG: „Inhalt und Schranken werden durch Gesetz bestimmt“.

<sup>484</sup> So auch Lang, Bemessungsgrundlage 1981/88, S. 145.

<sup>485</sup> Lang, Bemessungsgrundlage 1981/88, S. 145.

<sup>486</sup> BVerfG, Urt. vom 9.2.2010 – 1 BvL 1, 3, 4/09, BVerfGE 125, 175, 222.

<sup>487</sup> BVerfG, Beschl. vom 22.6.1977 – BvL 2/74, BVerfGE 45, 376, 387: „Das Sozialstaatsprinzip verlangt staatliche Vorsorge und Fürsorge für einzelne oder für Gruppen der Gesellschaft, die auf Grund persönlicher Lebensumstände oder gesellschaftlicher Benachteiligung in ihrer persönlichen und sozialen Entfaltung behindert sind [...]“.



dieses Punktes bei null Euro nicht. Da der Staat dem Bürger nicht nehmen darf, was er ihm durch Sozialhilfe zurückzugewähren hätte<sup>488</sup>, darf der Steuerzugriff weder unverhältnismäßig zum Finanzierungszweck sein<sup>489</sup> noch darf dem Steuerpflichtigen dasjenige zur Aufrechterhaltung eines menschenwürdigen Daseins Erforderliche genommen werden<sup>490</sup>. Individuelle Zahlungsfähigkeit<sup>491</sup> kann daher nur einen tatsächlich vorhandenen Liquiditätsüberschuss (über dem Scheitelpunkt Null) meinen. Das Einkommensteuerobjekt, das Einkommen, darf deshalb nur den realisierten Vermögenszugang erfassen<sup>492</sup>. Eine bloß gestiegene Beleihungsfähigkeit genügt nicht<sup>493</sup>. Vermögenmehrungen sind in diesem Sinne realisiert bei den Gewinneinkünften durch einen entsprechenden Umsatzakt und bei den Überschusseinkünften nach dem Zuflussprinzip<sup>494</sup>. Erst dies erscheint als der geeignetste Zeitpunkt für eine maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit<sup>495</sup>. Insofern ergreift die Besteuerung nicht realisierter Gewinne nicht den Ertrag des Vermögens, sondern greift in die Vermögenssubstanz ein und ist daher eigentumsrechtlich i.S.d. Art. 14 GG relevant<sup>496</sup>.

Von vornherein nicht zu einer Zahlungsfähigkeit führt, was der Pflichtige selbst zur Bestreitung seines existenziellen Lebensbedarfs benötigt<sup>497</sup>. Das gleiche gilt für Aufwendungen, die nicht als freie oder beliebige Einkommensverwendung, sondern als zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwand zu qualifizieren sind<sup>498</sup>. Dies muss dann auch für solche Aufwendungen gelten, die der Steuerpflichtige zwangsläufig zur Ausübung der Tätigkeit aufwendet, deren Entlohnung ihn erst zu einem Steuerpflichtigen (Geberbereich) machen<sup>499</sup>.

Maßgebliches Kriterium ist das der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen<sup>500</sup>. Zur Konkretisierung der Zwangsläufigkeit lässt sich in Anlehnung an die Dogmatik zu den außergewöhnlichen Belastungen ableiten, dass sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen nicht entziehen kann, also keine Möglichkeit hat, den Aufwendungen auszuweichen<sup>501</sup>. Ihm steht insofern kein Entscheidungsspielraum zu. Dies bedeutet, dass jedenfalls solche Aufwendungen entsprechend zwangsläufig sind und allein der beruflichen Tätigkeit dienen, die der Steuerpflichtige tätigen muss, um die Erwerbstätig-

<sup>488</sup> Nachweis Fn. 453.

<sup>489</sup> S. oben, S. 49.

<sup>490</sup> Nachweis Fn. 472.

<sup>491</sup> S. oben, S. 26.

<sup>492</sup> Lang, Bemessungsgrundlage 1981/88, S. 171; Siegel, FR 2011, S. 45, 46; *Kirchhof*, in K/S/M, EStG, § 2 Rn. A 98 ff.

<sup>493</sup> HHR/*Musil*, § 2 EStG Anm. 12; *Kirchhof*, in K/S/M, EStG, § 2 Rn. A 98: Das größere wirtschaftliche Handlungsvermögen zeige sich erst bei Disposition.

<sup>494</sup> HHR/*Musil*, § 2 EStG Anm. 12.

<sup>495</sup> Lang, Bemessungsgrundlage 1981/88, S. 174.

<sup>496</sup> Vogel, StuW 1974, S. 193, 200; *Kirchhof*, in K/S/M, EStG, § 2 Rn. A 99.

<sup>497</sup> S. auch BVerfG, Urt. vom 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u. a., BVerfGE 125, 175, 222 f.

<sup>498</sup> S. Nachweise Fn. 475.

<sup>499</sup> Ähnlich Vogel, NJW 1985, S. 2986, 2987 f.: Aufwendungen zur Einnahmeerzielung stehen zur Steuerzahlung nicht mehr zur Verfügung.

<sup>500</sup> Ähnlich Schmidt/*Loschelder*, EStG<sup>34</sup>, § 9 Rn. 4: Sind Erwerbsaufwendungen zwangsläufig, können diese nicht gänzlich vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen werden, lediglich in der Höhe seien Einschränkungen möglich.

<sup>501</sup> Vgl. BFH, Urt. vom 12.11.1996 – III R 38/95, BStBl II 1997, 387; a. M.: Wernsmann, StuW 1998, S. 317, 323 ff., jedoch hinsichtlich nur der Frage, ob sich aus dem Kriterium der Zwangsläufigkeit die Freistellung des Existenzminimums erklären lässt; hier geht es jedoch um die (davon zu unterscheidende) Frage der Freistellung darüber hinausgehender Aufwendungen, deren Freistellung gerade nicht bereits durch Art. 1 Abs. 1 i.V.m. 20 Abs. 1 GG bzw. Art. 6 GG geboten ist, aber dennoch die Leistungsfähigkeit mindern.



keit ausüben zu können, ohne dass weitere Faktoren eine Rolle spielen. Sobald ihm Entscheidungsfreiheit in dem Sinne zusteht, dass er frei entscheiden kann, ob und in welcher Höhe er Aufwendungen tätigt, nimmt die Zwangsläufigkeit in Relation zu steigender Entscheidungsfreiheit ab.

Sobald Aufwendungen nicht allein der Ausübung der Tätigkeit dienen, wäre der Steuerzugriff nicht unverhältnismäßig zum Finanzierungszweck. Da sich der Sozialstaat vornehmlich aus den Einnahmen des Steuerstaates finanziert<sup>502</sup>, wäre es paradox, wenn ein Steuerpflichtiger aufgrund hoher Erwerbsaufwendungen, die ihn unter den Scheitelpunkt fallen ließen, weiter als leistungsfähiger Steuerpflichtiger betrachtet würde, obwohl er zugleich sozialrechtlich als Nehmer zu qualifizieren wäre. Summiert wäre er genauso wenig leistungsfähig wie jener, der nur Einkünfte in gleicher Höhe, nämlich der Differenz der Einkünfte zu den Aufwendungen, hätte. Steuerpflichtigkeit begründende Leistungsfähigkeit entsteht daher erst mit dem Teil der Einkünfte, der weder zur Deckung des existenziellen Bedarfs benötigt wird noch aufgrund von zwangsläufigen (auch Erwerbs-) Aufwendungen keinen im erforderlichen Sinne Liquiditätsüberschuss begründet. Zahlungsfähigkeit bedeutet frei verfügbares Einkommen<sup>503</sup>.

#### **d) Bedeutung für das objektive Nettoprinzip**

Daher ist unerheblich, dass das Bundesverfassungsgericht bislang offen gelassen hat, ob dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt<sup>504</sup>. Denn jedenfalls für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits<sup>505</sup>. Das bedeutet, dass Aufwendungen unabhängig von ihrer beruflichen Veranlassung jedenfalls dann steuerlich freizustellen sind, sofern sie pflichtbestimmten Aufwand darstellen.

#### **e) Zusammenfassung und Bewertung**

Auf horizontaler Ebene der steuerlichen Bemessungsgrundlage kommt es auf die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes natürliche Person an<sup>506</sup>. Ihre Leistungsfähigkeit wird durch das objektive und subjektive Nettoprinzip konkretisiert.

Das subjektive Nettoprinzip enthält das verfassungsrechtliche Gebot, dem Steuerpflichtigen und seiner Familie dasjenige Einkommen zu belassen, das er zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen

---

<sup>502</sup> S. oben, S. 49.

<sup>503</sup> Im Sinne eines Liquiditätsüberschusses (oberhalb des hier so bezeichneten Scheitelpunktes Null), s. oben, S. 50; daher reicht die Grenzziehung beim Existenzminimum, wie sie z. B. Wernsmann, *StuW* 1998, S. 317, 323 ff. vornimmt, nicht aus; s. auch Tipke, *StRO* II<sup>2</sup>, S. 762: Maßgeblich ist allein das um unvermeidbare private Aufwendungen bereinigte disponible Einkommen.

<sup>504</sup> S. oben, S. 47.

<sup>505</sup> Nachweis Fn. 475.

<sup>506</sup> S. oben, S. 45.

für ein menschenwürdiges Dasein benötigt<sup>507</sup>. Für darüber hinausgehende Aufwendungen kommt es für die steuerliche Berücksichtigung nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf die Unterscheidung zwischen (nicht abziehbarer) freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und (abziehbarem) zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits an<sup>508</sup>.

Zwar ist der Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips nicht abschließend geklärt, jedoch muss auch für berufliche Aufwendungen das Gebot gelten, dass sie abziehbar sind, wenn sie pflichtbestimmten Aufwand darstellen. Ob pflichtbestimmter Aufwand vorliegt, bestimmt sich nach dem Kriterium der Zwangsläufigkeit danach, dass sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nimmt in Relation zu steigender Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen demnach ab.<sup>509</sup>

## 2. Berücksichtigung des existenziellen Lebensbedarfs

Verfassungsrechtlich geboten ist also die Freistellung derjenigen finanziellen Mittel, die zur Aufrechterhaltung eines menschenwürdigen Daseins erforderlich sind. Unzulässig sind dementsprechend zumindest Abweichungen, soweit sie die Freistellung des existenziellen Lebensbedarfs des Steuerpflichtigen und seiner Familie betreffen.<sup>510</sup>

Der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG ist in § 2 Abs. 5 EStG aufgezählt, der Lebensbedarf des Steuerpflichtigen und seines Lebenspartners/ Familie sind dagegen in einer Tarifnorm (§ 32a EStG) geregelt. Dieser Regelungsort ist insofern gewissermaßen unsystematisch<sup>511</sup>, als es für die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit primär auf die horizontale Ebene (Bemessungsgrundlage) ankommt<sup>512</sup>.

### a) Lebensbedarf des Steuerpflichtigen und von Kindern

Der existenzielle Lebensbedarf des Steuerpflichtigen wird grundsätzlich berücksichtigt, indem § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG einen in der Höhe regelmäßig anzupassenden Grundfreibetrag<sup>513</sup> in Höhe von 8.354 Euro<sup>514</sup> von der Besteuerung freistellt. Die Bundesregierung legt dazu in einem zweijährigen Turnus einen Bericht über die Höhe des steuerfreizustellenden Existenzminimums vor. Gemäß dem neunten Existenzminimumbericht beträgt das sächliche Existenzminimum einer alleinstehenden Person 8.352 Euro im Jahr 2014<sup>515</sup>. Gemäß dem zehnten Bericht beträgt dieser 8.472 Euro für das Jahr 2015 und 8.652 Euro für das Jahr 2016<sup>516</sup>, sodass der Gesetzgeber diesen

---

<sup>507</sup> S. oben, S. 47.

<sup>508</sup> Nachweis Fn. 475.

<sup>509</sup> S. zu Vorstehendem S. 48 ff.

<sup>510</sup> S. oben, S. 47.

<sup>511</sup> Allgemein zu Privatabzügen: *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*<sup>22</sup>, § 8 Rn. 77 ff.

<sup>512</sup> S. oben, S. 45.

<sup>513</sup> Infolge BVerfG, *Beschl.* vom 25.9.1992 – 2 BvL 14/91 u. a., BVerfGE 87, 153 ff.

<sup>514</sup> Geändert durch das Gesetz zum Abbau der kalten Progression vom 20.2.2013, BGBl I 2013, S. 283.

<sup>515</sup> BTDrucks 17/11425, S. 7.

<sup>516</sup> BTDrucks 18/3893, S. 8.



für diese Veranlagungszeiträume noch anzupassen hat, bisher wird der existenzielle Lebensbedarf jedoch hinreichend berücksichtigt.

Auch der existenzielle Lebensbedarf von Kindern ist steuerlich hinreichend zu berücksichtigen, weil Kinder die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern mindern<sup>517</sup>. Daher ergibt sich das zu versteuernde Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG erst nach Berücksichtigung der Kinderfreibeträge. Nach § 32 Abs. 6 S. 1 EStG wird ein Freibetrag von 2.184 Euro für das sächliche Existenzminimum sowie ein Freibetrag von 1.320 Euro für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines Kindes berücksichtigt. Dieser Betrag verdoppelt sich unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 S. 2 und S. 3 EStG, sodass sich ein Kinderfreibetrag in Höhe von 7.008 Euro ergibt.

Gemäß dem neunten Existenzminimumbericht beträgt das sächliche Existenzminimum eines Kindes 4.440 Euro für das Jahr 2014<sup>518</sup>. Gemäß dem zehnten Existenzminimumbericht beträgt dieser 4.512 Euro für das Jahr 2015 und 4.608 Euro für das Jahr 2016<sup>519</sup>. Derzeit beträgt dieser 4.368 Euro (§ 32 Abs. 6 S. 1 i.V.m. S. 2 und S. 3 EStG) und verfehlt damit das verfassungsrechtliche Mindestmaß. Eine Erhöhung dieses Freibetrags ist damit erforderlich<sup>520</sup>. Die Bundesregierung hat aber zugesagt, entsprechende Anpassungen auf den Weg zu bringen, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht zu werden<sup>521</sup>.

Ferner wird „zur Verbesserung der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen der Familien für die Betreuung und Erziehung oder Ausbildung der Kinder“<sup>522</sup> weiter ein Freibetrag in Höhe von 2.640 Euro (§ 32 Abs. 6 S. 1 i.V.m. S. 2 und S. 3 EStG) gewährt. Soweit der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum angepasst wird, wird dem Gebot der Freistellung des Existenzminimums entsprochen<sup>523</sup>.

### **b) Lebensbedarf des Lebensgefährten bzw. der Familie**

Schwieriger ist die Frage, wie der existenzielle Lebensbedarf des Lebensgefährten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ist.

Das geltende Einkommensteuerrecht löst dies durch das Ehegattensplitting. Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass der Splitting-Tarif auch für eingetragene Lebenspartnerschaften gelten muss<sup>524</sup>. Gemäß § 32a Abs. 5 EStG beträgt bei zusammen veranlagten Ehegatten vorbehaltlich bestimmter tariflicher Sondervorschriften die Einkommensteuer das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach § 32a Abs. 1 EStG ergibt. Aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs ergibt sich dadurch ein steuerlicher

<sup>517</sup> BVerfG, Beschl. vom 10.11.1998 – 2 BvR 980/91 u. a., BVerfGE 99, 216, 233 f.

<sup>518</sup> BTDrucks 17/11425, S. 7.

<sup>519</sup> BTDrucks 18/3893, S. 8.

<sup>520</sup> Ebenso: BTDrucks 17/11425, S. 7.

<sup>521</sup> Vgl. BTDrucks 17/11425, S. 7; BTDrucks 18/3893, S. 8.

<sup>522</sup> BTDrucks 17/11425, S. 6.

<sup>523</sup> BTDrucks 17/11425, S. 7.

<sup>524</sup> BVerfG, Beschl. vom 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u. a., BVerfGE 133, 377, 407 ff.: Mittelbare Ungleichbehandlung wegen der sexuellen Orientierung.





Vorteil<sup>525</sup>. Ob dies unter Leistungsfähigkeitsaspekten verfassungsrechtlich geboten ist, ist jedoch umstritten. Im Grundsatz wird das Ehegattensplitting als leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung von Ehegatten gesehen<sup>526</sup>. Das Ehegattensplitting sei „keine beliebig veränderbare Steuer-, Vergünstigung“, sondern [...] eine an [...] der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare [...] orientierte sachgerechte Besteuerung“<sup>527</sup>. Dagegen wird in der Literatur das Ehegattensplitting zum Teil scharf angegriffen<sup>528</sup>. Es begünstige Einverdiener-Ehen im Vergleich zu Doppelverdiener-Ehen und nichtehelichen Lebensgemeinschaften<sup>529</sup>. Es bevorzuge Besserverdiener<sup>530</sup>, obschon diese Diskussion auch als „neidvolle Polemik gegen die Ehefrauen der Spitzenverdiener“<sup>531</sup> abgetan wird. Geboten ist die Freistellung des existenziellen Lebensbedarfs des Steuerpflichtigen und seiner Familie. Dies gilt unter besonderer Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 GG für alle Familienmitglieder<sup>532</sup>. Dies schließt den Lebensgefährten ein, auch wenn das Verhältnis von Ehe und Familie weitgehend ungeklärt<sup>533</sup> sein mag. Durch das Splitting wird im Grundsatz eine Leistungsfähigkeitsminderung des Steuerpflichtigen durch Mitversorgung seines Lebenspartners berücksichtigt. Der Gesetzgeber kann vor Art. 6 Abs. 1 GG Ehen auch bevorzugt behandeln, da dieser nicht nur ein Benachteiligungsverbot enthält<sup>534</sup>.

Ob das Splitting dagegen noch zeitgemäß ist<sup>535</sup>, ist eine davon zu unterscheidende Frage. Mit Beschluss vom 17.1.1957 hatte das Bundesverfassungsgericht die Zusammenveranlagung i.d.F. des Einkommensteuergesetzes 1951 für verfassungswidrig befunden, weil es aufgrund des progressiven Tarifs zur Benachteiligung von Ehegatten kam<sup>536</sup>. Dies war mit Art. 6 Abs. 1 GG, der Ehe und Familie als Keimzelle jeder menschlichen Gemeinschaft unter besonderen Schutz stellt, unvereinbar<sup>537</sup>. Daraufhin wurde das Splitting mit Gesetz vom 18.7.1958 eingeführt<sup>538</sup>. Die Ehe wurde als Vorstufe zur Familie erachtet<sup>539</sup> und Sentenz war eine ausdrücklich familienpolitische Intention<sup>540</sup>.

<sup>525</sup> Vgl. die einkommensteuerliche Grund- und Splittingtabellen 2014 im Vergleich.

<sup>526</sup> BVerfG, Urt. vom 3.11.1982 – 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, 319, 345 m.w.N.; Lang, StuW 1983, S. 103, 113: Sachgerechte Berücksichtigung der Einkommensumverteilung in der intakten Ehe; Merkt, DStR 2009, S. 2221, 2223; Jachmann/Liebl, DStR 2010, S. 2009, 2010; Seiler, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 26b Rn. 1.

<sup>527</sup> BVerfG, Urt. vom 3.11.1982 – 1 BvR 363/80 u. a., BVerfGE 61, 319, 347.

<sup>528</sup> Richter/Steinmüller, FR 2002, S. 812, 812 m.w.N.; Vorwold, FR 1992, S. 789, 792: Es sei abzuschaffen.

<sup>529</sup> Vorwold, FR 1992, S. 789, 791 f.; Pfab, ZRP 2006, S. 212, 214: Die hinter dem Ehegattensplitting stehende Idee sei dem 21. Jahrhundert nicht mehr zeitgemäß.

<sup>530</sup> Sacksofsky, FR 2010, S. 119, 120; a. M.: Bloß Kehrseite der Progression, vgl. Seiler, FR 2010, S. 113, 116; ders., in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 26b Rn. 1; Jachmann, FR 2010, S. 123, 125; 57. DJT, Sitzungsbericht N, S. 214, Richter/Steinmüller, FR 2002, S. 812, 817: Millionärsgattinneneffekt fällt in der Masse der Durchschnittsehen wenig ins Gewicht.

<sup>531</sup> Lang, StuW 1983, S. 103, 114.

<sup>532</sup> BVerfG, Beschl. vom 10.11.1998 – 2 BvR 980/91 u. a., BVerfGE 99, 216, 233.

<sup>533</sup> Vgl. Richter/Steinmüller, FR 2002, S. 812, 812; von Coelln, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 6 Rn. 15 f.

<sup>534</sup> BVerfG, Beschl. vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 76 f.

<sup>535</sup> Pfab, ZRP 2006, S. 212, 214.

<sup>536</sup> BVerfG, Beschl. vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 67.

<sup>537</sup> BVerfG, Beschl. vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 71.

<sup>538</sup> § 32a Abs. 2 EStG i.d.F. des Gesetz vom 18.7.1958, BGBl I 1958, S. 473.

<sup>539</sup> S. Art. 119 Abs. 1 der Weimarer Reichsverfassung vom 11.8.1919, RGBl 1919, S. 1383: „Die Ehe steht als Grundlage des Familienlebens und der Erhaltung und Vermehrung der Nation unter dem besonderen Schutz der Verfassung“.



Dies entspricht jedoch nicht mehr der heutigen Realität. Der ursprüngliche Zweck des Splittings (Familienförderung) wird heutzutage vielfach verfehlt. Es gibt immer mehr alleinerziehende Eltern und nichteheliche Lebensgemeinschaften mit Kindern<sup>541</sup>. Dem stehen zahlreiche kinderlose Ehen gegenüber<sup>542</sup>. Der Konnex von Ehe und Kindern ist loser denn je<sup>543</sup>. Angesichts der Vielfalt familiärer Lebensverhältnisse stellt sich die Frage nach dem Gleichmaß der Einkommensteuer bei Ehe und Familie<sup>544</sup>. Die Steuerentlastung durch das Splitting knüpft allein an den Tatbestand der Ehe, nicht jedoch an das Vorhandensein von Kindern<sup>545</sup>. Kinder mindern aber die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern<sup>546</sup> unabhängig vom Familienstand. Dieser Sentenz folgt auch das Bundesverfassungsgericht mit seinem Beschluss zur Anwendung des Splittings auch auf eingetragene Lebenspartner, wenn es ausführt, dass insbesondere familienpolitische Intentionen die Ungleichbehandlung zwischen Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern nicht zu rechtfertigen vermögen, da die Vorschriften über das Splitting nicht an einen kindbedingten Bedarf von Ehepaaren anknüpft<sup>547</sup>. Das Gericht trifft damit einen wichtigen Punkt: Soweit ein steuerlicher Vorteil durch das Splitting Verheirateten mit Kindern zugutekommen soll, rechtfertigt sich daraus keine steuerliche Benachteiligung von Lebenspartnern gegenüber Ehegatten, da auch diese Kinder groß ziehen können<sup>548</sup>. Daher müssen zwei Fragen getrennt werden: Erstens die Besteuerung von Partnerschaften und zweitens die Berücksichtigung von Kindern<sup>549</sup>. Sofern die Leistungsfähigkeitsminderung durch das Vorhandensein von Kindern durch Freibeträge berücksichtigt wird<sup>550</sup>, ließe sich die Leistungsfähigkeitsminderung durch Mitversorgung des Lebenspartners durch ein Ehegatten-Realsplitting abbilden wie es bereits nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG für geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten gilt. Dies gilt umso mehr als das Bundesverfassungsgericht seinerzeit das Splitting nicht als einzige, sondern als eine von mehreren verfassungsgemäßen Besteuerungsmöglichkeiten von Ehegatten in den Raum gestellt hat<sup>551</sup>.

<sup>540</sup> Vgl. die Nachweise bei BVerfG, Beschl. vom 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u. a., BVerfGE 133, 377, 419; auch in der neueren Diskussion wird zunehmend die Familie in den Fokus gestellt, vgl. z. B. bei Böckenförde, StuW 1986, S. 335, 339; Vorwold, FR 1992, 789, 790 ff.

<sup>541</sup> Dazu von Coelln, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 6 Rn. 15; Tipke, StuW 1980, S. 1, 10: Es sei eigenartig, dass der Splittingvorteil am größten sei, wenn die Ehefrau als Hausfrau tätig und kinderlos sei. Stattdessen sei eine Prämie für kinderreiche Familien sinnvoller.

<sup>542</sup> Vgl. z. B. die Gegenüberstellung der Bundeszentrale für politische Bildung, abrufbar unter URL: <http://www.bpb.de/nachschlagen/zahlen-und-fakten/soziale-situation-in-deutschland/61575/paare-und-familien> (Stand: 2.12.2015).

<sup>543</sup> Sacksofsky, FR 2010, S. 119, 120; S. auch mit Beispielen aus der Rechtsprechung des BVerfG: Von Coelln, in Sachs, GG<sup>7</sup>, Art. 6 Rn. 16.

<sup>544</sup> Merkt, DStR 2009, S. 2221, 2221, 2224 (mit Beispiel): Ehepaare mit Kindern werden stärker belastet als Ehepaare ohne Kinder.

<sup>545</sup> Böckenförde, StuW 1986, S. 335, 339.

<sup>546</sup> Nachweis Fn. 517, sowie Wagner, Finanzwissenschaft<sup>2</sup>, 2. Teil 1890, S. 447: „Daher [...] die Forderung einer höheren Besteuerung [...] bei dem Steuerpflichtigen, der nur für sich zu sorgen hat, als bei dem Familienvater, und weiter eine durchgreifende Rücksichtnahme auf die Grösse (sic) der Familie.“

<sup>547</sup> BVerfG, Beschl. vom 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u. a., BVerfGE 133, 377, 418 f.

<sup>548</sup> BVerfG, Beschl. vom 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u. a., BVerfGE 133, 377, 421 f.

<sup>549</sup> So auch Sacksofsky, FR 2010, S. 119, 120.

<sup>550</sup> S. oben, S. 53 f., überlegenswert wäre dann eine Anpassung der Beträge.

<sup>551</sup> BVerfG, Beschl. vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 67.

### 3. Berücksichtigung des pflichtbestimmten Aufwands durch § 2 EStG als einfach-gesetzliche Belastungsentscheidung

Über den existenziellen Lebensbedarf hinausgehende Aufwendungen sind steuerlich zu berücksichtigen, soweit es sich um zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand handelt und nicht lediglich um freie, beliebige Einkommensverwendung. Pflichtbestimmt sind solche Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann, weil sie zwangsläufig erwachsen.<sup>552</sup> Demgegenüber sind gemäß § 12 Nr. 1 EStG Aufwendungen für die private Lebensführung nicht steuerlich abziehbar. Dazwischen muss ein Grat gefunden werden, wann und welche Aufwendungen die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern und welche nicht. Indem § 2 EStG diejenigen Beträge steuerlich freistellt, die der Steuerpflichtige zur Erhaltung und Sicherung seiner Einkommensquelle aufwendet und auch weitere verschiedene die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Abzüge zulässt, könnte die Norm die objektive und subjektive Leistungsfähigkeit der natürlichen Person hinreichend konkretisieren und damit eine einfach-gesetzliche Belastungsentscheidung enthalten.

#### a) § 2 Abs. 2 EStG: Objektive Leistungsfähigkeit

Nach § 2 Abs. 2 EStG sind Einkünfte der Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Diejenigen Beträge, die der Steuerpflichtige zur Erhaltung und Sicherung seiner Einkommensquelle aufwendet<sup>553</sup>, stehen ihm nicht zur Verfügung<sup>554</sup>. Die für die Gewinnermittlung maßgeblichen Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Der Streit um die unterschiedlichen Formulierungen<sup>555</sup> ist mittlerweile durch die Rechtsprechung dahingehend gelöst, dass der Werbungskostenbegriff an den Betriebsausgabenbegriff angepasst wurde. Werbungskosten sind daher alle Aufwendungen, die durch das Erzielen steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind<sup>556</sup>. Für die einfach-gesetzlich maßgebliche Veranlassung ist erforderlich, aber auch ausreichend, dass die Aufwendungen mit einer Erwerbstätigkeit in objektivem Zusammenhang stehen und vom Steuerpflichtigen subjektiv zur Förderung der Tätigkeit getätigt werden<sup>557</sup>.

Während dem verfassungsrechtlichen Kriterium der Zwangsläufigkeit ein objektiv wie subjektiv final-kausales Moment immanent ist<sup>558</sup>, genügt nach dem einfach-gesetzlichen Merkmal der Veranlassung Kausalität. Das einfach-gesetzliche Merkmal der Veranlassung ist also weiter, sodass beruf-

<sup>552</sup> S. zu Vorstehendem oben, S. 48 ff.

<sup>553</sup> Indiziert durch die Worte „Gewinn“ bzw. „Überschuss“.

<sup>554</sup> *Kirchhof*, in *Kirchhof*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 11.

<sup>555</sup> S. nur *Blümich/Thürmer*, § 9 EStG Rn. 114 m.w.N.; *Schmidt/Loschelder*, EStG<sup>32</sup>, § 9 Rn. 7, 20.

<sup>556</sup> BFH, Beschl. vom 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl II 1978, 105; BFH, Urt. vom 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl II 1986, 373 m.w.N.; BFH, Urt. vom 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl II 2010, 198, 200 f.

<sup>557</sup> StRSpr, vgl. nur BFH, Urt. vom 6.11.1992 – VI R 12/90, BStBl II 1993, 108, 108; BFH, Urt. vom 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl II 2003, 407; BFH, Urt. vom 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl II 2010, 198, 200.

<sup>558</sup> S. oben, S. 50.



liche veranlasste Aufwendungen schneller zu bejahen sind als (beruflich) zwangsläufige. Damit geht § 2 EStG grundsätzlich über das verfassungsrechtlich gebotene Mindestmaß hinaus und konkretisiert eine Besteuerung der natürlichen Person nach ihrer Leistungsfähigkeit. Ein fiktives Beispiel zur Veranschaulichung: Wenn beispielsweise der Gesetzgeber einfach-gesetzlich eine Regelung erlasse, wonach Aufwendungen für jede Berufskleidung steuerlich erwerbsbedingter Aufwand ist<sup>559</sup>, wäre die berufliche Veranlassung der Aufwendungen (für Berufskleidung) zu bejahen. Ob eine solche einfach-gesetzliche Regelung auch verfassungsrechtlich geboten ist, erscheint dagegen zweifelhaft: Die (grundrechtlich indisponible) Leistungsfähigkeit wird nur tangiert, sofern nicht zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwand berücksichtigt wird. Im Beispiel verbleibt dem Steuerpflichtigen jedoch ein hohes Maß an Entscheidungsfreiheit, ob und in welchem Maße er Aufwendungen tätigt. Da die Zwangsläufigkeit in Relation zu steigender Entscheidungsfreiheit abnimmt<sup>560</sup>, wird die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen zu verneinen sein<sup>561</sup>. Der Gesetzgeber geht insofern also einfach-gesetzlich über den verfassungsrechtlich zu fordernden Mindeststandard hinaus. Indem § 2 Abs. 2 EStG diejenigen Beträge steuerlich freistellt, die der Steuerpflichtige zur Erhaltung und Sicherung seiner Einkommensquelle aufwendet, verwirklicht § 2 Abs. 2 EStG das objektive Nettoprinzip<sup>562</sup>.

### **b) § 2 Abs. 3 bis Abs. 5 EStG: Subjektive Leistungsfähigkeit**

Der existenzielle Lebensbedarf des Steuerpflichtigen, seiner Kinder und seines Lebenspartners wird hinreichend berücksichtigt<sup>563</sup>. Darüber hinausgehende Aufwendungen sind zu berücksichtigen, soweit es sich um zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand handelt<sup>564</sup>. § 2 Abs. 3 bis 5 EStG lassen verschiedene die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigende Abzüge zu. Insbesondere § 2 Abs. 4 EStG, der Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Kinderfreibeträge ausnimmt, vollziehe insofern den ersten Schritt, um das Nettoprinzip zur Geltung zu bringen und die Einkommensteuer auf die individuelle Leistungsfähigkeit auszurichten<sup>565</sup>. Dies wäre insofern (verfassungsrechtlich) auch geboten, wenn es sich hierbei um pflichtbestimmte Aufwendungen handelt.

<sup>559</sup> Kleidung und Schuhe sind Kosten der Lebensführung nach § 12 EStG, ungeachtet des Umstandes, ob der Steuerpflichtige diese allein bei der Berufsausübung trägt (H 12.1 EStR 2012 mit Verweis auf BFH, Urt. vom 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl II 1991, 751); Dies gilt nicht für typische Berufskleidung (R 3.31 und H 9.12 LStR 2011/2013 mit Hinweisen 2014; s. auch BFH, Urt. vom 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl II 1991, 751, 751).

<sup>560</sup> S. oben, S. 51.

<sup>561</sup> Wenn insofern z. B. Rechtsanwälte Anzüge im Beruf tragen, so hindert sie an der Berufsausübung grundsätzlich nicht das Tragen anderer Kleidung. Andererseits besteht hier auch eine gewisse Berufsetikette.

<sup>562</sup> Tipke, StRO II<sup>2</sup>, S. 763; *Kirchhof*, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn.11; Waldhoff, FR 2007, S. 225, 227; defensiver BFH, Urt. vom 22.8.1012 – I R 9/11, BStBl II 2013, 512, 513 m.w.N.: Es sei „jedenfalls [...] in § 2 Abs. 2 EStG 2002 angelegt“; Zur Verortung des Nettoprinzips in § 4 Abs. 1 und 4 EStG: BVerfG, Beschl. vom 23.1.1990 – 1 BvL 7/87 u. a., BStBl II 1990, 483, 486.

<sup>563</sup> S. oben S. 52 ff.

<sup>564</sup> Nachweis Fn. 475.

<sup>565</sup> *Kirchhof*, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 13.

**aa) Außergewöhnliche Belastungen**

Zwangsläufig sind zunächst außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG. Spezialtatbestände enthalten §§ 33a und 33b EStG. Diese werden gemäß § 2 Abs. 4 EStG steuerlich berücksichtigt, um sicherzustellen, dass die Besteuerung erst jenseits des Existenzminimums einsetzt<sup>566</sup>. Der Steuerpflichtige hat jedoch eine zumutbare Belastung selbst zu tragen (§ 33 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 EStG). Dadurch wird der unterschiedlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen Rechnung getragen. Dem stehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen, soweit dem Steuerpflichtigen ein frei verfügbares Einkommen über dem existenziellen Mindestbedarf verbleibt<sup>567</sup>.

**bb) Sonderausgaben**

Darüber hinaus werden Sonderausgaben gemäß § 2 Abs. 4 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen und mindern dadurch das zu versteuernde Einkommen. Sonderausgaben sind gemäß § 10 Abs. 1 EStG Aufwendungen, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden. Auch wenn nach § 12 Nr. 1 EStG Aufwendungen für die private Lebensführung grundsätzlich nicht steuerlich abziehbar sind, bemisst sich die steuerliche Leistungsfähigkeit im Sinne des subjektiven Nettoprinzips nur nach dem frei verfügbaren Einkommen des Steuerpflichtigen<sup>568</sup>. Daher ist bei Privatausgaben weiter zu differenzieren zwischen solchen, die als schlichte Ausgaben für private Bedürfnisse regelmäßig nicht steuerlich abgesetzt werden können, und solchen, die zum existenziell notwendigen Aufwand im weiteren Sinne gehören und daher mit Rücksicht auf die Erhaltung der eigenen Existenz und des notwendigen Unterhalts der Familie zum Abzug zuzulassen sind. Dazu gehören insbesondere Altersvorsorge- (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sowie zusätzliche Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10a EStG), Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG) als auch Unterhaltsleistungen (§ 10 Abs. 1a EStG). Dadurch wird die subjektive Leistungsfähigkeit der natürlichen Person in der Einkommensteuer hinreichend berücksichtigt, insbesondere auch die sich aus Art. 6 Abs. 1 GG sowie Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG (Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums) ergebenden Gebote.

**4. Zusammenfassung und Bewertung der Einkommensbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person**

Die Einkommensteuer ist an der subjektiven und objektiven Leistungsfähigkeit der natürlichen Person ausgerichtet. Hinreichend berücksichtigt wird der existenzielle Lebensbedarf des Steuerpflichtigen sowie seiner Familie<sup>569</sup>. Über den existenziellen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen sowie seiner Familie hinausgehende Aufwendungen sind steuerlich zu berücksichtigen, sofern sie pflichtbe-

<sup>566</sup> Schmidt/Loschelder, EStG<sup>34</sup>, § 33 Rn. 14.

<sup>567</sup> Dazu BFH, Urt. vom 13.12.2005 – X R 61/01, BStBl II 2008, 16, 22.

<sup>568</sup> S. ausführlich zum Maßstab des pflichtbestimmten Aufwands oben, S. 48 ff.

<sup>569</sup> S. oben, S. 52 ff.



stimmten Aufwand darstellen. Indem § 2 Abs. 2 EStG beruflich/ betrieblich veranlasste Aufwendungen sowie § 2 Abs. 4 EStG den Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Kinderfreibeträgen zulassen, wird über das existenzielle Mindestmaß hinausgehender pflichtbestimmter Aufwand hinreichend berücksichtigt. § 2 EStG konkretisiert das Leistungsfähigkeitsprinzip und enthält das einfach-gesetzliche objektive und subjektive Nettoprinzip. Die Norm enthält eine maßgebende Belastungsentscheidung<sup>570</sup> und ist „die das EStG (sic) dirigierende Norm“<sup>571</sup>. Die Einkommensteuer ist eine an der objektiven sowie subjektiven Leistungsfähigkeit der natürlichen Person ausgerichtete Ertragsteuer.<sup>572</sup>

### III. Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip im EStG

Die Analyse des einfachen Rechts anhand von drei Besteuerungsstufen (sog. Steuersubjektregeln)<sup>573</sup> hat gezeigt, dass die natürliche Person nicht auf allen drei Stufen Zuordnungsobjekt der Einkommensteuer ist. Ein konkret-generelles einkommensteuerliches Einkünfte- bzw. Gewinnermittlungsobjekt auf erster Stufe ließ sich nicht feststellen. Auf der maßgeblichen zweiten Stufe erfolgt die Zuordnung der Einkommensteuer(last) nur zur natürlichen Person. Diese ist damit als Steuerschuldner und –träger das betrachtungsrelevante Einkommensteuersubjekt. Die dritte Stufe enthält eine nachgelagerte verfahrensrechtliche Dimension der zweiten Stufe. Personengesellschaften sind bei gemeinsam erzielten Einkünften zwar Gewinnermittlungsobjekt und haben die Erklärung über die Einkünfte der Beteiligten beim Betriebsfinanzamt abzugeben. Allerdings konstruiert das eigene Vermögen der Personengesellschaften nicht deren Rechtspersönlichkeit entgegen § 1 EStG. Die steuerlich eigene Vermögenssphäre der Personengesellschaft dient lediglich der Gewinnermittlung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG für den einzelnen Mitunternehmer. Es erfolgt eine Besteuerung nur der Mitunternehmer, letztendlich der natürlichen Person.<sup>574</sup>

Über die bloße Zuordnung der der Besteuerung unterliegenden Einkünfte zur natürlichen Person ist für ein Subjektsteuerprinzip eine subjektive Ausrichtungskomponente erforderlich. Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Sinne einer Lastengleichheit, die die wirtschaftlichen Verhältnisse des Einzelnen berücksichtigt, kommt nicht ohne Festlegung eines personalen Bezugsobjektes aus. Die Einkommensteuer ist eine an der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit der natürlichen Person als umfassend grundrechtsberechtigtem Subjekt ausgerichtete Ertragsteuer.<sup>575</sup>

Die Einkommensteuer ist subjektiv. Im Sinne des finanzwissenschaftlichen Subjektsteuerbegriffs ist die Einkommensteuer auf die natürliche Person zugeschnitten, indem sie deren persönlichen Verhältnisse im Sinne einer persönlichen Leistungsfähigkeit, berücksichtigt<sup>576</sup>. Das Subjektsteuerprin-

<sup>570</sup> Blümich/Ratschow, § 2 EStG Rn. 5; Kirchhof, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 4.

<sup>571</sup> Kirchhof, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 1.

<sup>572</sup> S. oben, S. 56 ff.

<sup>573</sup> S. dazu oben, S. 13.

<sup>574</sup> S. dazu oben, S. 37 ff.

<sup>575</sup> S. dazu oben, S. 44 ff.

<sup>576</sup> S. dazu oben, S. 25 f.



zip ist der personale Bezugspunkt einer Einkommensbesteuerung der natürlichen Person nach ihrer objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit.

Für die Argumentation mit dem Subjektsteuerprinzip ist zu unterscheiden zwischen der einfachgesetzlich normierten Zuordnungsregel auf zweiter Besteuerungsstufe (Steuersubjektregel) und dem nicht normierten Subjektsteuerprinzip. Letzteres kann einer gegenläufigen Regel nicht vorgehen. Eine dem Subjektsteuerprinzip gegenläufige Regel kann aber systemwidrig und damit gleichheitsrechtlich relevant sein. Die Steuersubjektregel enthält dagegen eine verbindliche Zuordnungsentcheidung. Ein Regelkonflikt mit einer gegenläufigen Regel kann entweder durch Einfügung einer Ausnahmeklausel oder durch Ungültigerklärung einer der Regeln anhand der Wichtigkeit der Regeln gelöst werden. Die Wichtigkeit der Steuersubjektregel ergibt sich aus dem Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip.<sup>577</sup>

#### **IV. Anwendungsbeispiele für ein Subjektsteuerprinzip**

##### **1. Wirtschaftsguttransfer bei Schwesterpersonengesellschaften**

Den Schwerpunkt der Argumentation mit dem Subjektsteuerprinzip bildet der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften und der einhergehenden Frage der Übertragung von stillen Reserven: Erträge seien von demjenigen Subjekt, das sie erwirtschaftet hat, bzw. stille Reserven von demjenigen, bei welchem sie entstanden sind, zu versteuern. Es sei daher dann durchbrochen, wenn stille Reserven nicht mehr bei demjenigen Steuerpflichtigen versteuert werden, bei dem sie entstanden sind, sodass insbesondere im § 6 Abs. 5 S. 3 EStG eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips gesehen wird.<sup>578</sup> Jeder Wechsel des Besteuerungssubjektes müsse vor dem Hintergrund der Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit zu einer Gewinnrealisierung führen<sup>579</sup>. Entsprechende Ausführungen finden sich zu den Begriffen des Grundsatzes der Individualbesteuerung<sup>580</sup>, des Subjektprinzips<sup>581</sup> und des Individualsteuerprinzips<sup>582</sup>. Mit anderen Worten: Kommt es zu einem Steuersubjektwechsel, sind stille Reserven aufzudecken. Kommt es nicht zu einem Steuersubjektwechsel, sind sie nicht aufzudecken.

Den Transfer von Einzelwirtschaftsgütern regelt § 6 Abs. 5 EStG. Dieser war Gegenstand zahlreicher diametraler Gesetzesänderungen. Bis 1999 gab es keinerlei gesetzliche Regelung, es existierte nur ein sog. Mitunternehmer-Erlass<sup>583</sup>. Dieser enthielt u. a. für die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem anderen Betrieb des Mitunternehmers in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft und umgekehrt gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein Ansatzwahlrecht der Perso-

<sup>577</sup> S. oben, S. 18 ff.

<sup>578</sup> S. zu Vorstehendem S. 2.

<sup>579</sup> Vgl. dazu ergänzend die Ausführungen zum Steuersubjektprinzip, S. 7.

<sup>580</sup> S. oben, S. 5.

<sup>581</sup> S. oben, S. 7.

<sup>582</sup> S. oben, S. 9.

<sup>583</sup> Vgl. BMF, Schreiben vom 20.12.1977, BStBl I 1978, 8.



nengesellschaft<sup>584</sup>, sodass ein entsprechender Transfer weitgehend<sup>585</sup> steuerneutral gestaltet werden konnte. Die steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften war jedenfalls von der Rechtsprechung anerkannt<sup>586</sup>. Dagegen sah § 6 Abs. 5 EStG S. 3 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002<sup>587</sup> zwingend (kein Wahlrecht) einen Teilwertansatz für die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und umgekehrt vor. Indes sahen dessen Sätze 1 und 2 eine Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen/ Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen/ Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen zum Buchwert vor. Diese Regelung galt für den Erwerb von Wirtschaftsgütern, bei denen der Erwerb aufgrund eines nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakt erfolgte<sup>588</sup>. Der dahinter stehende Gedanke war die Realisierung von stillen Reserven bei jedem Rechtsträgerwechsel<sup>589</sup>. Für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000<sup>590</sup> wurde § 6 Abs. 5 S. 3 EStG neu gefasst<sup>591</sup>. Der Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes<sup>592</sup> ist bis heute unverändert. Durch die erweiterte Möglichkeit eines steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers sollten Umstrukturierungen erleichtert werden<sup>593</sup>. Nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG ist steuerneutral möglich die Überführung eines Einzelwirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes desselben Steuerpflichtigen<sup>594</sup>. Das gleiche gilt für die Überführung des Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG)<sup>595</sup>. Darüber hinaus gilt gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 EStG die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut (1.) unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, (2.) unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmer-

<sup>584</sup> BMF, Schreiben vom 20.12.1977, BStBl I 1978, 8, 14 (Tz. 57 ff.), 15 (Tz. 77).

<sup>585</sup> Vgl. für entgeltliche Veräußerungen BMF, Schreiben vom 20.12.1977, BStBl I 1978, 8, 13 f. (Tz. 52 ff.), 15 (Tz. 76).

<sup>586</sup> BFH, Urt. vom 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl II 2001, 229, 231 m.w.N.

<sup>587</sup> Gesetz vom 24.3.1999, BGBl I 1999, S. 402.

<sup>588</sup> § 52 Abs. 16 S. 1 EStG i.d.F. d. StEntlG 1999/2000/2002, BGBl I 1999, S. 402.

<sup>589</sup> BTDrucks 14/6882, S. 32.

<sup>590</sup> S. zur Anwendung § 52 Abs. 16a S. 1 EStG i.d.F. des UntStFG vom 20.12.2001.

<sup>591</sup> Zunächst durch Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl I 2000, S. 1433; da die Regelung aber zu „erheblicher Rechtsunsicherheit und zu Auslegungsschwierigkeiten geführt“ (BTDrucks 14/6882, S. 32) hat, wurde § 6 Abs. 5 S. 3 EStG neu formuliert durch Gesetz vom 20.12.2001, BGBl I 2001, S. 3858, 3859.

<sup>592</sup> Gesetz vom 20.12.2001, BGBl I 2001, S. 3858.

<sup>593</sup> BTDrucks 14/6882, S. 23.

<sup>594</sup> S. dazu Abbildung 2 bei Cropp, Steuer und Studium 2014, S. 326, 326.

<sup>595</sup> Vgl. Abbildungen 3 und 4 bei Cropp, Steuer und Studium 2014, S. 326, 327.



schaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt oder (3.) unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird<sup>596</sup>. Nicht geregelt ist, ob der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften steuerneutral möglich ist oder unter Aufdeckung der stillen Reserven zu erfolgen hat<sup>597</sup>.

### a) Diskussionsstand

Diese Streitfrage wird auch unter dem Schlagwort „Zoff im BFH“<sup>598</sup> diskutiert und es gibt dazu im Ausgangspunkt<sup>599</sup> zwei divergierende Standpunkte des I. Senats<sup>600</sup> und des IV. Senats<sup>601</sup> des BFH.

#### aa) BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08

Nach Ansicht des I. Senats des BFH ist der Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht steuerneutral möglich<sup>602</sup>. § 6 Abs. 5 EStG sei nicht unmittelbar einschlägig, da der Gesetzgeber explizit zwischen dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft unterscheidet und damit letztere als selbständiges Steuersubjekt verstehe<sup>603</sup>. Auch sei die Regelung nicht analog anwendbar, da es an einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes fehle<sup>604</sup>. Vielmehr handele es sich bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Betriebsvermögen zweier Schwesterpersonengesellschaften um eine Entnahme aus dem einen Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG sowie eine darauf folgende Einlage in die andere Gesellschaft, wobei die Entnahme mit dem Teilwert des entnommenen Wirtschaftsguts gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG zu bewerten sei<sup>605</sup>.

#### bb) BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09

Dagegen hegt der IV. Senat an diesem Ergebnis des I. Senats ernstliche Zweifel<sup>606</sup>. Auch wenn § 6 Abs. 5 S. 3 EStG den Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht regelt, „sieht sich der beschließende Senat bei summarischer Prüfung [...] nicht daran gehindert, die zwingende Buchwertverknüpfung auf Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zu erstrecken“<sup>607</sup>. Aus dem Subjektsteuerprinzip folge, dass jeder Gesellschafter den auf ihn entfallenden Anteil der erzielten Einkünfte zu versteuern habe und jedem Gesellschafter auch sein Anteil an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zuzuord-

<sup>596</sup> Vgl. Abbildungen 5, 6 und 7 bei Cropp, Steuer und Studium 2014, S. 326, 327.

<sup>597</sup> S. dazu Abbildung 8 bei Cropp, Steuer und Studium 2014, S. 326, 328.

<sup>598</sup> Begründet von Gosch, DStR 2010, S. 1173, 1173; vgl. zur Streitfrage im Überblick auch das Schaubild in Steuer und Studium Heft 6/2014, S. 319.

<sup>599</sup> Zum Vorlagebeschluss des I. Senats (I R 80/12) an das BVerfG unten, S. 64.

<sup>600</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471.

<sup>601</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971.

<sup>602</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 474 ff.

<sup>603</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 474 f.

<sup>604</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475.

<sup>605</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 474.

<sup>606</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971 LS.

<sup>607</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972.



nen sei<sup>608</sup>. Während § 6 Abs. 5 S. 3 EStG demgemäß systemwidrig sei, als er eine Verschiebung stiller Reserven zwischen den Gesellschaftern zulasse, regele § 6 Abs. 5 S. 1 EStG dagegen systemkonform, dass ein Steuersubjekt die ihm zugeordneten stillen Reserven ungeachtet des Umstandes beibehält, in welchem seiner Betriebsvermögen sich das betreffende Wirtschaftsgut befinde<sup>609</sup>. Die Besteuerung stiller Reserven, wenn diese demselben Steuersubjekt zugeordnet bleiben, führe zu einer im Sinne des Folgerichtigkeitsgebots gleichheitswidrigen Besteuerung<sup>610</sup>. Daher sehe sich der IV. Senat „berechtigt und verpflichtet, § 6 Abs. 5 EStG im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auf Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zu erstrecken. Dies geschieht dadurch, dass auf diesen Vorgang § 6 Abs. 5 S. 1 EStG entsprechend angewendet wird“<sup>611</sup>.

### cc) Literatur und neuere Finanzgerichtsrechtsprechung

Es gibt Befürworter der Ansicht des I. Senats<sup>612</sup> als auch der des IV. Senats<sup>613</sup>, wobei zahlenmäßig die Mehrheit auf Seiten des IV. Senats zu sein scheint. Nach Warte des BMF ist der Wirtschaftsgutstransfer nicht zum Buchwert möglich<sup>614</sup>. Darüber hinaus werden auch weitere Konzepte diskutiert. Aufgrund des Transparenzgedankens wird zum Teil für eine unmittelbare Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften als Überführung zwischen zwei Betriebsvermögen des Gesellschafters plädiert<sup>615</sup>. Darüber hinaus wird die Möglichkeit eines sog. zweistufigen Verfahrens diskutiert. Danach soll gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG das Wirtschaftsgut zunächst aus dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers und sodann aus diesem in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Mitunternehmer beteiligt ist, über-

<sup>608</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972.

<sup>609</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972.

<sup>610</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972 f.

<sup>611</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 973.

<sup>612</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urt. vom 20.3.2012 – 11 K 11149/07, EFG 2012, 1235, 1237; FG Baden-Württemberg, Urt. vom 21.8.2013 – 4 K 1882/08, EFG 2014, 332, 333; Gosch, DStR 2010, S. 1173, 1174 f.; Brandenburg, FR 2010, S. 731, 734 f.; Wißborn, NWB 2010, S. 4275, 4276 f.

<sup>613</sup> FG Niedersachsen, Urt. vom 31.5.2012 – 1 K 271/10, EFG 2012, 2106, 2107; FG Baden-Württemberg, Urt. vom 19.7.2012 – 13 K 1988/09, BB 2013, S. 369; Wacker, NWB 2010, S. 2382, 2388; Leisner-Egensperger, DStZ 2010, S. 900, 903 ff.; Altendorf, GmbH-StB 2010, S. 233, 236; Siegmund/Ungemach, NWB 2010, S. 2206, 2209; *Reiß*, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 15 Rn. 388c.; nicht ausdrücklich: Wendt, FR 2010, S. 381, 387; in diese Richtung: Kanzler, FR 2010, S. 761, 762; Bode, DB 2010, S. 1156, 1157; Bernütz/Loll, DB 2013, S. 665, 667; aus ökonomischer Sicht: Siegel, FR 2011, S. 45, 61; Bareis, FR 2011, S. 153, 163; eine Analogie vorher bereits befürwortend: Hoffmann, GmbHR 2002, S. 125, 131.

<sup>614</sup> BMF, Schreiben vom 8.12.2011, BStBl I 2011, 1279, 1281 f.; OFD Karlsruhe, Schreiben vom 20.6.2006, Gz. S 2241/27 – St 111, BeckVerw 150365 Tz. 4.

<sup>615</sup> So Groh, DB 2002, S. 1904, 1906, 1908; Niehus, FR 2005, S. 278, 278 f.; Altendorf, GmbH-StB 2010, S. 233, 236; Wendt, FR 2010, S. 381, 387.

tragen werden<sup>616</sup>. Eine steuerneutrale Übertragung soll sich schließlich nach § 6b EStG für die dort begünstigten Wirtschaftsgüter ergeben können<sup>617</sup>.

#### dd) BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12

Aufgrund des Umstands, dass der Beschluss des IV. Senats<sup>618</sup> im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes erging, in dem die Rechtsfrage nicht endgültig zu beantworten ist, kam eine Anfrage an den I. Senat nach § 11 Abs. 3 FGO, ob dieser an seiner Rechtsauffassung festhalte, was im Falle einer Bejahung zur Anrufung des Großen Senats des BFH geführt hätte, nicht in Betracht<sup>619</sup>. Daher war allgemeine Erwartung, dass der IV. Senat in einem entsprechenden Fall zu urteilen hätte, damit eine dann mögliche Anfrage an den I. Senat und gegebenenfalls eine darauf folgende Anrufung des Großen Senats Klärung der Frage gebracht hätte, ob der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften steuerneutral nach § 6 Abs. 5 EStG möglich ist<sup>620</sup>. Ein entsprechendes Verfahren war bereits beim IV. Senat (Az. IV R 28/12) anhängig<sup>621</sup>.

Dem vermeintlich Unvermeintlichen kam der I. Senat zuvor, indem er dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorlegte, ob § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht gleichheitswidrig sei, als eine Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht möglich ist<sup>622</sup>. Zwar bleibt der I. Senat bei seinem von der Auffassung des IV. Senats divergierendem Standpunkt, dass § 6 Abs. 5 EStG eine Buchwertübertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften gerade nicht zulasse, jedoch sei es gleichheitswidrig, diesen Fall abweichend von dem „wesentlich gleichen“<sup>623</sup> in § 6 Abs. 5 S. 1 EStG geregelten Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes eines Steuerpflichtigen zu behandeln<sup>624</sup>.

#### ee) Beurteilung

Die Standpunkte des I. und IV. Senats lassen sich auf das Thema abstrahieren, wer das maßgebliche Steuersubjekt ist. Während nach Ansicht des I. Senats die Mitunternehmerschaft selbständiges Steuersubjekt mit einem eigenen von den Betriebsvermögen der Mitunternehmer zu unterscheiden-

<sup>616</sup> Bogenschütz/Hierl, DStR 2003, S. 1097, 1100 f.; Siegmund/Ungemach, NWB 2010, S. 2206, 2209; Ley, DStR 2011, S. 1208, 1209 f.; vgl. dazu auch Abbildung 9 bei Cropp, Steuer und Studium 2014, S. 326, 332; ähnlich bereits als dreistufiges Verfahren: Kemper/Konold, DStR 2000, S. 2119, 2120 f.

<sup>617</sup> OFD Karlsruhe, Schreiben vom 20.6.2006, Gz. S 2241/27 – St 111, BeckVerw 150365 Tz. 4.3; R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 EStR 2012; s. auch: Strahl, FR 2001, 1154, 1158 ff.; Bogenschütz/Hierl, DStR 2003, S. 1097, 1101 f.; Niehus, FR 2005, S. 278, 283 f.; Blümich/Schießl, § 6b EStG Rn. 232; Zusatz der OFD Frankfurt vom 18.10.2012, S 2241 A – 117 – St 213 zu BMF, Schreiben vom 8.12.2011, BStBl I 2011, 1279, BeckVerw 255810 verneint Anwendbarkeit von § 6b EStG.

<sup>618</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971.

<sup>619</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 973; vgl. dazu Gräber/Herbert, FGO<sup>8</sup>, § 11 Rn. 4 ff.

<sup>620</sup> Siegmund/Ungemach, NWB 2010, S. 2206, 2210; Altendorf, GmbH-StB 2010, S. 233, 236; Kanzler, FR 2010, S. 761, 762; Wacker, NWB 2010, S. 2382, 2388; Gosch, DStR 2010, S. 1173, 1176; Leisner-Egensperger, DStZ 2010, S. 900, 903; Bernütz/Loll, DB 2013, S. 665, 665; Schmidt/Kulosa, EStG<sup>33</sup>, § 6 Rn. 702.

<sup>621</sup> Zuvor: FG Niedersachsen, Urt. vom 31.5.2012 – 1 K 271/10, EFG 2012, 2106.

<sup>622</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834 LS. 2.

<sup>623</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1839.

<sup>624</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1839.



den Betriebsvermögen ist<sup>625</sup>, ist nach Ansicht des IV. Senats aus dem Subjektsteuerprinzip zu folgern, dass gemäß einer transparenten Besteuerung der Personengesellschaft nur der einzelne Gesellschafter das betrachtungsrelevante Steuersubjekt sein könne<sup>626</sup>.

Bei genauerer Betrachtung sind die Standpunkte jedoch gar nicht so unterschiedlich<sup>627</sup>, was der Beschluss des I. Senats vom 10.4.2013<sup>628</sup> zeigt: Zwar bleibt der I. Senat bei seinem vom IV. Senat abweichenden positivistischen Ansatz, dass der Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG den Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nicht regelt<sup>629</sup>, hält aber § 6 Abs. 5 S. 3 EStG insoweit für gleichheitswidrig, als er den Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht zum Buchwert zulasse<sup>630</sup>. Dieser Ansatz war auch bereits im Urteil des BFH vom 25.11.2009 angeklungen: Der I. Senat bekannte schon damals, „dass bei einer inhaltlichen und interessenorientierten Betrachtung gute Gründe dafür sprechen, die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften den in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG 1997 n.F. geregelten Vorgängen gleichzustellen“<sup>631</sup>. Darüber hinaus war „nicht unmittelbar einsichtig“<sup>632</sup>, weshalb die in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG geregelten Fälle keine zwangsweise Aufdeckung der stillen Reserven auslösen, anderes aber im Falle beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften gelte<sup>633</sup>. Der I. Senat sieht dagegen weiterhin erstens aufgrund des Wortlauts des § 6 Abs. 5 EStG keine Möglichkeit, diesen auf den Fall des Wirtschaftsguttransfers zwischen Schwesterpersonengesellschaften anzuwenden<sup>634</sup> und zweitens aufgrund der Entstehungsgeschichte auch nicht die Voraussetzung einer planwidrigen Unvollständigkeit der Regelung für eine analoge Anwendung der Norm als gegeben<sup>635</sup>. Da deshalb nach Ansicht des I. Senats auch eine verfassungskonforme Auslegung der Norm scheitert, liege ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss vor<sup>636</sup>.

Der IV. Senat zeigt sich im Rahmen seiner summarischen Prüfung weniger apodiktisch, wenn er – ohne im Einzelnen auf die Voraussetzungen einzugehen – „sich [...] berechtigt und verpflichtet [sieht], § 6 Abs. 5 EStG im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auf die Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften

<sup>625</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 474 f.

<sup>626</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972.

<sup>627</sup> Ähnliche Einschätzung von Oellerich, NWB 2013, S. 3444, 3445.

<sup>628</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834.

<sup>629</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834 LS. 1.

<sup>630</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834 LS. 2, 1838; so auch Oellerich, NWB 2013, S. 3444, 3445: Die Senate seien sich einig, dass eine Buchwertübertragung möglich sein müsse.

<sup>631</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475.

<sup>632</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475.

<sup>633</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475.

<sup>634</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 474 f.; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837.

<sup>635</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837 f.

<sup>636</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1840.

zu erstrecken<sup>637</sup>. Wenn er dieses tut, indem „auf diesen Vorgang § 6 Abs. 5 S. 1 EStG entsprechend angewendet wird“<sup>638</sup>, bewegt sich der IV. Senat nicht mehr im Rahmen der Auslegung der Norm, sondern der Rechtsfortbildung<sup>639</sup>. Es ist aber zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung methodologisch zu unterscheiden<sup>640</sup>. Denn erst wenn sich eine Norm im Rahmen des möglichen Wortsinns nicht mehr auslegen lässt, sind die Voraussetzungen einer entsprechenden Anwendbarkeit dieser auf den gegebenen Sachverhalt zu prüfen<sup>641</sup>. Jedenfalls ist die analoge Anwendung einer Norm in verfassungskonformer Auslegung<sup>642</sup> dogmatisch nebulös<sup>643</sup>. Die Frage der entsprechenden Anwendung einer Norm auf einen Sachverhalt ergibt sich aus dem Gleichheitssatz<sup>644</sup>. Die Formulierung des IV. Senats ist daher leider nicht glücklich<sup>645</sup>. Entweder ist eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG noch möglich oder die Voraussetzungen einer analogen Anwendung der Norm sind zu prüfen.

### (1) Zur verfassungskonformen Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG

Zwar ist nach insbesondere<sup>646</sup> der Ansicht des I. Senats der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nicht vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG erfasst<sup>647</sup>. Soweit es aber den Ansatz gibt, den Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften als Überführung zwischen zwei Betriebsvermögen des Gesellschafters zu behandeln<sup>648</sup>, stellt sich die Frage, ob dieser Fall nicht vom Wortsinn des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG erfasst ist<sup>649</sup> und eine dahingehende verfassungskonforme Auslegung der Norm möglich ist.

Die Einkommensteuer ist eine an der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person ausgerichtete Ertragsteuer<sup>650</sup>. Auch der I. Senat verortet das Problem im Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>651</sup>. Nicht jeder

<sup>637</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 973.

<sup>638</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 973.

<sup>639</sup> So auch die Adaption bei BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837 m.w.N.

<sup>640</sup> Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 322, 366; so auch *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 5 Rn. 74 m.w.N.; a. M. offenbar Schenke, Beihefter DStR 31/2011, S. 54, 56, nach dem die Unterscheidung zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung rein terminologisch sei, sofern die Auslegung gegen den Wortlaut kenntlich gemacht werde; nach *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 344 jedenfalls nicht wesensverschieden.

<sup>641</sup> Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 366 ff.; Bydlinski, Methodenlehre<sup>2</sup>, S. 472 m.w.N.; Schenke, Beihefter DStR 31/2011, S. 54, 54 f.; Geserich, Beihefter DStR 31/2011, S. 59, 60; Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 4 Rn. 95; *Gersch*, in Klein, AO<sup>12</sup>, § 4 Rn. 32; *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 344; Birk, StuW 1990, S. 300, 302.

<sup>642</sup> So das Verständnis bei: Siegmund/Ungemach, NWB 2010, S. 2206, 2209.

<sup>643</sup> So auch *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 344 m.w.N., wonach es die Methodenehrlichkeit gebiete, ergänzende Rechtsfortbildung nicht als Auslegung auszugeben.

<sup>644</sup> BFH, Urt. vom 11.2.2010 – V R 38/08, BStBl II 2010, 873, 874 f. m.w.N.

<sup>645</sup> Oellerich, NWB 2013, S. 3444, 3446: Dogmatisch unklare Begründung.

<sup>646</sup> So zumindest auch für § 6 Abs. 5 S. 3 EStG: BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972.

<sup>647</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 474 f.; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837; BMF, Schreiben vom 8.12.2011, BStBl I 2011, 1279, 1281 f.; OFD Karlsruhe, Schreiben vom 20.6.2006 – S 2241/27 – St 111, BeckVerw 150365, Tz. 4.1; FG Berlin-Brandenburg, Urt. vom 20.3.2012 – 11 K 11149/07, EFG 2012, 1235, 1236 f.; FG Baden-Württemberg, Urt. vom 21.8.2013 – 4 K 1882/08, EFG 2014, 332, 333; Brandenburg, DStZ 2002, S. 551, 555; Wißborn, NWB 2010, S. 4275, 4276; Gosch, DStR 2010, S. 1173, 1174 f.; Bernütz/Loll, DB 2013, S. 665, 665.

<sup>648</sup> Nachweise Fn. 615.

<sup>649</sup> Auch Wacker, NWB 2010, S. 2382, 2388 hält § 6 Abs. 5 EStG für offen.

<sup>650</sup> S. oben, S. 58 ff.



hat die gleiche Summe an Steuern zu zahlen, sondern nur unter Berücksichtigung seiner individuellen Verhältnisse<sup>652</sup>. Die Einkommensteuer knüpft nur an Einkünfte an, die der Steuerpflichtige erzielt<sup>653</sup>. Die Versteuerung stiller Reserven beim Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften wäre insofern leistungsfähigkeitswidrig, wenn diese weiterhin dem- oder denselben Steuerpflichtigen zugeordnet bleiben. Die Ist-Leistungsfähigkeit wird nur gesteigert, wenn eine Vermögensmehrung tatsächlich realisiert wird, dagegen nicht mit der bloßen Wertsteigerung des Vermögens<sup>654</sup>. Ein Wertzuwachs ist nur und erst dann zu versteuern, wenn dem Steuerpflichtigen der Wert in liquiden Mitteln zur Verfügung steht<sup>655</sup>. Eine Liquiditätserhöhung liegt dann nicht vor, wenn ein Wirtschaftsgut bloß von einem Betriebsvermögen in ein anderes desselben Steuerpflichtigen überführt wird<sup>656</sup>. Einer gebotenen, verfassungsrechtlich fundierten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person entspricht nur die Möglichkeit des Wirtschaftsguttransfers zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten<sup>657</sup>. Zumindest im Ergebnis sind sich insofern der I. und IV. Senat einig<sup>658</sup>.

### (a) Voraussetzungen und Grenzen

Die verfassungskonforme Auslegung ist subsidiär gegenüber den anderen Auslegungsmethoden<sup>659</sup>. Lässt eine Norm unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Zweck und Gesetzeszusammenhang mehrere Deutungen zu, von denen nur eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, ist diejenige geboten, die mit dem Grundgesetz in Einklang steht<sup>660</sup>. Dabei ist ein Maximum der gesetzgeberischen Intention zu erhalten<sup>661</sup>. Die verfassungskonforme Auslegung dient

<sup>651</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1838 f.

<sup>652</sup> S. dazu die Nachweise in Fn. 255 sowie Fn. 256.

<sup>653</sup> S. oben, Fn. 256.

<sup>654</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1838 m.w.N.; s. bereits Lang, Bemessungsgrundlage 1981/88, S. 173 f.; Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 327; Jachmann, DStJG (2000), S. 9, 56; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rn. 37; HHR/Musil, § 2 EStG Anm. 12; die Besteuerung nicht realisierter Gewinne greife in die Vermögenssubstanz ein, s. dazu Vogel, StuW 1974, S. 193, 200; Kirchhof, in K/S/M, EStG, § 2 Rn. A 98; auch die bloß gestiegene Beleihungsfähigkeit genügt nicht, s. dazu HHR/Musil, § 2 EStG Anm. 12.

<sup>655</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1838; Vogel, StuW 1974, S. 193, 199; Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 327: Eine bloße Umschichtung des Vermögens habe aus diesem Grunde keine einkommensteuerlichen Folgen.

<sup>656</sup> So auch BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1839; s. bereits Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 327: Die Einkommensteuer belaste das Hinzuverworbene, während eine bloße Umschichtung von Vermögen grundsätzlich keine einkommensteuerrechtlichen Implikationen habe.

<sup>657</sup> S. auch BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1838.

<sup>658</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475; BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 973; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1838.

<sup>659</sup> Neumann, in Beermann/Goschl, § 4 AO Rn. 34 m.w.N.

<sup>660</sup> BVerfG, Beschl. vom 7.5.1953 – 1 BvL 104/52, BVerfGE 2, 266, 282; BVerfG, Beschl. vom 28.4.1965 – 1 BvR 346/61, BVerfGE 19, 1, 5; BVerfG, Beschl. vom 8.3.1972 – 2 BvR 28/71, BVerfGE 32, 373, 383 f.; BVerfG, Urt. vom 24.4.1985 – 2 BvF 2, 3, 4/83 und 2/84, BVerfGE 69, 1, 55; BVerfG, Beschl. vom 15.10.1996 – 1 BvL 44, 48/92, BVerfGE 95, 64, 93; BFH, Beschl. vom 6.11.2002 – XI R 42/01, BStBl II 2003, 257; BVerfG, Urt. vom 19.9.2007 – 2 BvF 3/02, BVerfGE 119, 247, 274; Larenz/Canaris, Methodenlehre<sup>3</sup>, S. 159 f.

<sup>661</sup> BVerfG, Beschl. vom 3.6.1992 – 2 BvR 78/89 u. a., BVerfGE 86, 288, 320; BVerfG, Beschl. vom 26.4.1994 – 1 BvL 6/90 u. a., BVerfGE 90, 263, 275; s. auch Birk, StuW 1990, S. 300, 300.

der Respektierung des gesetzgeberischen Willens<sup>662</sup> und ist „Reparatur des mißglückten (sic) Gesetzes“<sup>663</sup>. Die verfassungskonforme Auslegung hat indes Grenzen<sup>664</sup>. Diese bilden der Wortlaut und der eindeutige gesetzgeberische Wille<sup>665</sup>. Nicht jede Verfassungswidrigkeit lässt sich durch verfassungskonforme Auslegung lösen<sup>666</sup>. Aus Art. 100 Abs. 1 GG folgt, dass durch Auslegung nicht die Verwerfungsprärogative des Bundesverfassungsgerichts für verfassungswidrige Regelungen unterminiert werden darf<sup>667</sup>. Eine solche Auslegung würde dem Zweck des Art. 100 Abs. 1 GG entgegenstehen, der die Autorität des parlamentarischen Gesetzgebers im Verhältnis zur Jurisdiktion wahren soll<sup>668</sup>. Der „Respekt vor der gesetzgebenden Gewalt“<sup>669</sup> fordert ein Auslegungsergebnis, das durch den Wortlaut gedeckt ist und die prinzipiellen legislativen Zielsetzungen wahr<sup>670</sup>. Der normative Gehalt darf nicht neu bestimmt werden<sup>671</sup>. Die Auslegung darf nicht dazu führen, dass das gesetzgeberische Ziel „in einem wesentlichen Punkt verfehlt oder verfälscht“<sup>672</sup> wird. Die verfassungskonforme Auslegung widerspricht dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers, wenn dieser seine Regelung nach der Interpretation inhaltlich nicht wiedererkennt<sup>673</sup>. Denn der nur dem Gesetzgeber obliegenden Entscheidung, ob er eine verfassungswidrige gegen eine verfassungsmäßige Regelung ersetzen will, darf eine verfassungskonforme Auslegung nicht vorgreifen<sup>674</sup>.

<sup>662</sup> BVerfG, Beschl. vom 3.6.1992 – 2 BvR 78/89 u. a., BVerfGE 86, 288, 320; BVerfG, Beschl. vom 26.4.1994 – 1 BvL 6/90 u. a., BVerfGE 90, 263, 275; BVerfG, Beschl. vom 14.6.2007 – 2 BvR 136/05 u. a., BVerfGE 118, 212, 234; BVerfG, Urt. vom 19.9.2007 – 2 BvF 3/02, BVerfGE 119, 247, 274; Lüdemann, JuS 2004, S. 27, 29.

<sup>663</sup> Birk, Stuw 1990, S. 300, 300.

<sup>664</sup> Wann aber genau diese Grenzen der verfassungskonformen Auslegung erreicht sind, gehöre „zu den schwierigsten Fragen“ (Birk, Stuw 1990, S. 300, 303) und es handele „sich keineswegs um akademische Glasperlenspiele bar jeder praktischen Relevanz“ (Lüdemann, JuS 2004, S. 27, 29).

<sup>665</sup> BVerfG, Beschl. vom 30.6.1964 – 1 BvL 25/62 u. a., BVerfGE 18, 97, 111; BVerfG, Beschl. vom 11.6.1980 – 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, 277, 299; BVerfG, Beschl. vom 22.10.1985 – 1 BvL 44/83, BVerfGE 71, 81, 105; BVerfG, Beschl. vom 3.6.1992 – 2 BvR 78/89, BVerfGE 86, 288, 320; BVerfG, Beschl. vom 26.4.1994 – 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, 263, 275; BVerfG, Beschl. vom 15.10.1996 – 1 BvL 48/92 u. a., BVerfGE 95, 64, 93; BVerfG, Beschl. vom 19.1.1999 – 1 BvR 2161/94, BVerfGE 99, 341, 358; BVerfG, Urt. vom 14.12.1999 – 1 BvR 1327/98, BVerfGE 101, 312, 329; BVerfG, Beschl. vom 14.6.2007 – 2 BvR 136/05, BVerfGE 118, 212, 234; BFH, Beschl. vom 15.2.2012 – I B 7/11, BStBl II 2012, 751, 754; Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 4 Rn. 105.

<sup>666</sup> Art. 100 GG wäre sonst redundant, s. auch *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 239b.

<sup>667</sup> BVerfG, Beschl. vom 12.5.1992 – 1 BvL 7/89, BVerfGE 86, 71, 77; BVerfG, Beschl. vom 9.3.2000 – 2 BvL 8/99, NVwZ 2000, 1036, 1037; BFH, Urt. vom 31.8.2010 – VIII R 11/08, BStBl II 2011, 72, 73; Müller-Franken, DStZ 2004, S. 606, 608; Schenke, Beihefter DStR 31/2011, S. 54, 58; Oellerich, NWB 2013, S. 3444, 3447: Verwerfungsmonopol des BVerfG.

<sup>668</sup> BVerfG, Urt. vom 20.3.1952 – 1 BvL 12/51 u. a., BVerfGE 1, 184, 197 f.; BVerfG, Urt. vom 24.2.1953 – 1 BvL 21/51, BVerfGE 2, 124, 129; BVerfG, Beschl. vom 9.11.1955 – 1 BvL 13/52 u. a., BVerfGE 4, 331, 340; BVerfG, Beschl. vom 8.2.1983 – 1 BvL 20/81, BVerfGE 63, 131, 141; BVerfG, Beschl. vom 26.4.1994 – 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, 263, 275.

<sup>669</sup> BVerfG, Beschl. vom 26.4.1994 – 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, 263, 275; BVerfG, Urt. vom 19.9.2007 – 2 BvF 3/02, BVerfGE 119, 247, 274.

<sup>670</sup> BVerfG, Beschl. vom 3.6.1992 – 2 BvR 78/89, BVerfGE 86, 288, 320; BVerfG, Urt. vom 19.9.2007 – 2 BvF 3/02, BVerfGE 119, 247, 274.

<sup>671</sup> BVerfG, Beschl. vom 10.7.1958 – 1 BvF 1/58, BVerfGE 8, 71, 78 f.; BVerfG, Beschl. vom 8.1.1959 – 1 BvR 425/52, BVerfGE 9, 83, 87; BVerfG, Beschl. vom 26.4.1994 – 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, 263, 275; BVerfG, Urt. vom 19.9.2007 – 2 BvF 3/02, BVerfGE 119, 247, 274.

<sup>672</sup> BVerfG, Urt. vom 19.9.2007 – 2 BvF 3/02, BVerfGE 119, 247, 274; s. auch: BVerfG, Beschl. vom 11.6.1958 – 1 BvL 149/52, BVerfGE 8, 28, 34; BVerfG, Urt. vom 6.12.1972 – 1 BvR 95/71, BVerfGE 34, 165, 200; BVerfG, Beschl. vom 11.6.1980 – 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, 277, 299 f. m.w.N.; BVerfG, Beschl. vom 22.10.1985 – 1 BvL 44/83, BVerfGE 71, 81, 105; BVerfG, Beschl. vom 16.8.2001 – 1 BvL 6/01, NVwZ-RR 2002, S. 117, 118.

<sup>673</sup> BVerfG, Urt. vom 19.9.2007 – 2 BvF 3/02, BVerfGE 119, 247, 278 f.

<sup>674</sup> BVerfG, Beschl. vom 10.7.1958 – 1 BvF 1/58, BVerfGE 8, 71, 78 f.



### (b) Wortsinn von § 6 Abs. 5 S. 1 EStG

Eine verfassungskonforme Auslegung käme also nur in Betracht, wenn die Formulierung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG, wonach die Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes desselben Steuerpflichtigen steuerneutral möglich ist, eine dahingehende Lesart zuließe, dass die (anteilige) Beteiligung sowohl an der einen als auch der anderen (beteiligungsidentischen) Personengesellschaft für den Steuerpflichtigen jeweilige Betriebsvermögen sind, sodass der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften als Überführung von einem Betriebsvermögen in ein anderes des- oder derselben Steuerpflichtigen zu behandeln ist<sup>675</sup>.

Die Wortlautauslegung einer Norm endet nicht an einer strikten Textbindung, da das Grundgesetz keinen engen Gesetzespositivismus vorgibt<sup>676</sup>. Die Lückenlosigkeit des positiven Rechts ist ein praktisch unerreichbarer Zustand<sup>677</sup>. Daher markiert die äußerste Grenze zulässiger Interpretation nicht bereits der wortwörtliche Gesetzestext, sondern aufgrund der Gesetzesnormen immanenten Abstraktheit erst der mögliche Wortsinn des Gesetzes<sup>678</sup>. Die Gesetzesinterpretation ergibt sich nur selten mit arithmetischer Gewissheit aus dem Gesetzestext<sup>679</sup>. Erst das sprachlich Mögliche bildet den Bereich und steckt die Grenzen ab, innerhalb derer ein vom Gesetz verwendeter Begriff ausgelegt werden kann<sup>680</sup>. Abzulehnen ist dagegen eine „Auslegung gegen den Wortlaut“<sup>681</sup>. Zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung ist strikt zu trennen<sup>682</sup>. Die Grenze der Auslegung bildet der Wortsinn. Sofern der BFH eine solche Auslegung ausnahmsweise vornimmt, wenn andernfalls die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führe, das vom Gesetzgeber nicht gewollt sein könne, oder dass dies sonst anerkannte Auslegungsmethoden erfordern<sup>683</sup>, ist dies abzulehnen. Allerdings ist bei der Beurteilung dieser Rechtsprechung auch Behutsamkeit geboten. Denn eine Auslegung eines Gesetzes „gegen seinen Wortlaut“<sup>684</sup> wird anders verstanden werden müssen als eine „vom Wortlaut der Rechtsnorm abweichenden (sic) Auslegung“<sup>685</sup>. Letztere kann auch die

<sup>675</sup> Ähnlich Siegel, FR 2011, S. 45, 46: Erfolgsneutrale Umwidmung.

<sup>676</sup> BVerfG, Beschl. vom 14.2.1973 – 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269, 286 unter Verweis auf die allgemeine Meinung; BVerfG, Beschl. vom 30.3.1993 – 1 BvR 1045/89 u. a., BVerfGE 88, 145, 166 f.; Schenke, Beihefter DStR 31/2011, S. 54, 56; Geserich, Beihefter DStR 31/2011, S. 59, 59.

<sup>677</sup> BVerfG, Beschl. vom 14.2.1973 – 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269, 287; Geserich, Beihefter DStR 31/2011, S. 59, 59.

<sup>678</sup> BVerfG, Beschl. vom 10.1.1995 – 1 BvR 718/89 u. a., BVerfGE 92, 1, 12; Birk, StuW 1990, S. 300, 302 f.; Schenke, Beihefter DStR 31/2011, S. 54, 54 f.; Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 4 Rn. 95.

<sup>679</sup> Geserich, Beihefter DStR 31/2011, S. 59, 59; ähnlich Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 4 Rn. 86: Rein positivistische Wortlautinterpretation sei „verfehlt“.

<sup>680</sup> BVerfG, Beschl. vom 10.1.1995 – 1 BvR 723/89 u. a., BVerfGE 92, 1, 12; BVerfG, Urt. vom 20.3.2002 – 2 BvR 794/95, BVerfGE 105, 135, 157; Larenz, Methodenlehre<sup>6</sup>, S. 366 ff.; Bydliniski, Methodenlehre<sup>2</sup>, S. 441; Geserich, Beihefter DStR 31/2011, S. 59, 60 mit Verweis auf die herrschende Meinung; *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 5 Rn. 56 ff.

<sup>681</sup> Schenke, Beihefter DStR 31/2011, S. 54, 54.

<sup>682</sup> S. oben, S. 66.

<sup>683</sup> Z. B. BFH, Urt. vom 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl II 2011, 277, 280.

<sup>684</sup> BFH, Urt. vom 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl II 2011, 277, 280.

<sup>685</sup> BFH, Urt. vom 7.4.1992 – VIII R 79/88, BStBl II 1992, 786, 789.



Ermittlung des Wortsinns meinen, der nicht buchstäblicher Wortlaut sein muss<sup>686</sup>. Insofern ist der Hinweis aufschlussreich, dass es sich bei der Auslegung gegen den Wortlaut eigentlich um Rechtsfortbildung handele, wessen sich der BFH bewusst sei, und daher ein sprachlicher, jedoch kein methodologischer Sonderweg des BFH vorliege<sup>687</sup>.

Der Begriff des Betriebsvermögens wird im Einkommensteuergesetz nicht definiert, sondern nur an verschiedenen Stellen verwendet (so z. B. in § 4 Abs. 1 S. 1 und § 5 Abs. 1 S. 1 EStG), wobei sich jedoch im Ausgangspunkt die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen grundsätzlich nach Handelsrecht richtet (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Bei Personengesellschaften umfasst das Betriebsvermögen das Gesamthandsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen. Sofern ein Wirtschaftsgut Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters ist, wird es ihm ohnehin zugerechnet. Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften werden Wirtschaftsgüter über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den Beteiligten anteilig zugerechnet (Bruchteilsbetrachtung). Bei gewerblichen Mitunternehmenschaften wird § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO indes durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verdrängt. Der Gesellschafter partizipiert steuerlich an Vermögensveränderungen gemäß seiner vermögensmäßigen Beteiligung.<sup>688</sup> Der ‚Anteil‘ des Gesellschafters am Wirtschaftsgut wird demnach durch seine Beteiligung an der Personengesellschaft verkörpert<sup>689</sup>. Der mögliche Wortsinn von § 6 Abs. 5 S. 1 EStG lässt also durchaus eine Lesart zu, wonach das Gesamthandsvermögen als (anteiliges) Betriebsvermögen des Gesellschafters zu verstehen ist. Die Anknüpfung des I. Senats an den wortwörtlichen Gesetzestext ist zu streng positivistisch. Allerdings wird hier eine bloße Begriffskontroverse sicherlich kein Ergebnis liefern<sup>690</sup>.

### (c) Sinn und Zweck

Telos des § 6 Abs. 5 EStG ist, dass es der sofortigen Besteuerung nicht bedarf, wenn das übertragene Wirtschaftsgut weiter zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte genutzt wird und die mit ihm verbundenen stillen Reserven nicht vollständig auf Dritte verschoben werden<sup>691</sup>. Der Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften wäre also nicht besteuierungswürdig, wenn es infolge Personenidentität zu keinem Überspringen der stillen Reserven kommt.

Der I. Senat begreift die Personengesellschaft selbst als Steuersubjekt, was aus der in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG getroffenen Unterscheidung zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem (Sonder-)

<sup>686</sup> Anders Schenke, Beihefter DStR 31/2011, S. 54, 54 dort Fn. 5, der vorgenannte BFH-Urteile sowie weitere als Auslegung gegen den Wortlaut begreift.

<sup>687</sup> Geserich, Beihefter DStR 31/2011, S. 59, 61 m.w.N. aus der Rspr des BFH.

<sup>688</sup> Zu Vorstehendem s. oben unter ‚Einordnung der Personengesellschaft‘, S. 39 ff.

<sup>689</sup> So auch Niehus, FR 2005, S. 278, 278: Gesellschaftsvermögen ideell als anteiliges Betriebsvermögen der Mitunternehmer.

<sup>690</sup> So auch Bareis, FR 2011, S. 153, 153; *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 5 Rn. 48: Rechtsbegriffe seien kein Selbstzweck; *Driien*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 223 m.w.N.: Univok seien allein Zahlbegriffe.

<sup>691</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475; BFH, Beschl. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972; BTDrucks 14/6882, S. 33.



Betriebsvermögen des Mitunternehmers folgen soll<sup>692</sup>. Dieses Verständnis konvergiert zwar mit dem zivilrechtlichen, dieses ist für die steuerrechtliche Beurteilung jedoch nicht bindend<sup>693</sup>. Bei der Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen des Wirtschaftsguttransfers zwischen Schwesterpersonengesellschaft ist die sachnächste einfach-gesetzliche Systematik die des Einkommensteuergesetzes<sup>694</sup>. Die Einkommensteuer ist eine an der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person ausgerichtete Ertragsteuer<sup>695</sup>. Sofern von der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft gesprochen wird<sup>696</sup>, darf dieser Begriff die leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung nur der natürlichen Person nicht persiflieren<sup>697</sup>. Die Frage des Umfangs der Zuweisung von Teilrechtsfähigkeit ergibt sich nur durch Auslegung der jeweiligen Rechtsnorm, da die Zuweisung von Teilrechtsfähigkeit zumeist nicht explizit erfolgt<sup>698</sup>. Zwar wird die Personengesellschaft zivilrechtlich als ein vom Gesellschafter verschiedenes Rechtssubjekt verstanden<sup>699</sup> und sie kann auf erster Stufe einkommensteuerliches Gewinnermittlungssubjekt sein<sup>700</sup>, jedoch unterliegen der Besteuerung nur die Gewinnanteile der einzelnen Mitunternehmer, nicht der zusammen erwirtschaftete Gewinn (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Betrachtungsrelevantes Einkommensteuersubjekt ist allein der Mitunternehmer<sup>701</sup>, also die natürliche Person, sog. Transparenzprinzip. Der vermeintliche Antagonismus zwischen einer transparenten Einkommensbesteuerung und einer partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft verpufft daher, wenn man die Systematik der Einkommensteuer ernst nimmt: Das eigene Vermögen der Personengesellschaft konstituiert keine (steuerliche) eigene Rechtspersönlichkeit<sup>702</sup>. Eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung kann nur durch eine gesellschafterbezogene Betrachtung erreicht werden<sup>703</sup>. Bei einer gesellschafterbezogenen Betrachtung liegt aber bei beteiligungsidentischen Personengesellschaften Personenidentität vor. Bei Personenidentität kommt es nicht zu einem Überspringen stiller Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen<sup>704</sup>, da das Wirtschaftsgut nicht das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen verlässt als er anteilig an der Schwesterpersonengesellschaft beteiligt ist. Es findet kein Rechtsträgerwechsel statt. Damit ist der Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaft teleologisch nicht besteuernswürdig nach § 6 Abs. 5 EStG. Beim Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonen-

<sup>692</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 474 f.; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837.

<sup>693</sup> S. zum Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht m.w.N. oben, S. 40 f.

<sup>694</sup> Leisner-Egensperger, DStZ 2010, S. 900, 905; ebenso Wacker, DStR 2005, S. 2014, 2014 f.

<sup>695</sup> Dazu S. 44 ff.

<sup>696</sup> So etwa Jachmann, DStJG (2000), S. 9, 26.

<sup>697</sup> Mokant auch Reiß, StuW 2000, S. 399, 405: Mit der partiellen Steuerrechtsfähigkeit verhalte es sich wie mit der partiellen Schwangerschaft.

<sup>698</sup> *Rüsken*, in Klein, AO<sup>12</sup>, § 33 Rn. 3; *Koenig/Koenig*, AO<sup>3</sup>, § 33 Rn. 14; *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 33 AO Rn. 32.

<sup>699</sup> S. oben, S. 39.

<sup>700</sup> S. oben, S. 37 ff.

<sup>701</sup> Dazu S. 43 f.; *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 33 AO Rn. 68; Reiß, Stbg 1999, S. 356, 364.

<sup>702</sup> S. oben, S. 41.

<sup>703</sup> Ebenso: Reiß, StuW 2000, S. 399, 405: Keine Abschirmwirkung der Personengesellschaft.

<sup>704</sup> So aber das Verständnis von BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837, der diesen Fall daher in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG verortet.

gesellschaften sind die in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven gesellschaftlicherbezogen beizubehalten und nicht gesellschaftsbezogen aufzudecken<sup>705</sup>. Dieses Ergebnis kann auch nicht „durch eine steuerrechtsübergreifende Vereinheitlichung“<sup>706</sup> unterminiert werden<sup>707</sup>.

Dieses Verständnis liegt dem Beschluss des IV. Senats zugrunde<sup>708</sup>.

#### **(d) Regelungszusammenhang mit § 6 Abs. 5 S. 2 und S. 3 EStG**

##### **(aa) Relativierung des Wortsinns**

Der Wortsinn des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG relativiert sich indes in Zusammenschau mit den Sätzen 2 und 3. Satz 2 differenziert sublim zwischen eigenem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen und dessen Sonderbetriebsvermögen bei der Mitunternehmerschaft. Satz 3 unterscheidet u. a. zwischen Betriebsvermögen des Mitunternehmers und Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft als auch Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen. Die Enumeration dürfte kein Selbstzweck sein, sondern die abschließende Aufzählung möglicher Fälle eines steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers bedeuten<sup>709</sup>. Dies auch deshalb, weil die Konjugation ‚soweit‘ in § 6 Abs. 5 EStG indiziert, dass der Gesetzgeber die Buchwertübertragung über die geregelten Fällen hinaus nicht zulassen wollte<sup>710</sup>.

##### **(bb) Überspringen stiller Reserven bei Rechtsträgerwechsel**

Demgegenüber spricht für die Möglichkeit eines steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen von (beteiligungsidentischen) Schwesterpersonengesellschaften, dass nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG auch ein rechtsträgerwechselnder Wirtschaftsguttransfer zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer steuerneutral möglich ist<sup>711</sup>. Wenn aber ein rechtsträgerwechselnder Wirtschaftsguttransfer zu Buchwerten erfolgen kann, so darf eigentlich nichts anderes gelten, soweit das Wirtschaftsgut demselben Steuerpflichtigen zugeordnet bleibt.

##### **(a) Subjektsteuerprinzip**

Ausgangspunkt der begrifflichen Bestandsaufnahme war, dass das Subjektsteuerprinzip fordert, dass Erträge von demjenigen Subjekt, das sie erwirtschaftet hat, bzw. stille Reserven von demjenigen, bei welchem sie entstanden sind, zu versteuern sind<sup>712</sup>. Dieses Ergebnis lässt sich wie folgt

<sup>705</sup> So auch: Niehus, FR 2005, S. 278, 279.

<sup>706</sup> Leisner-Egensperger, DStZ 2010, S. 900, 905.

<sup>707</sup> Leisner-Egensperger, DStZ 2010, S. 900, 905.

<sup>708</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972; ebenso: Reiß, StuW 2000, S. 399, 405.

<sup>709</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837 f.; Gosch, DStR 2010, S. 1173, 1175: Wenn der Gesetzgeber eine so filigrane Regelung fasse, sei „es nicht Sache der Rechtsprechung, sich freihändig darüber hinwegzusetzen“.

<sup>710</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1838.

<sup>711</sup> So auch BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475; BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1839.

<sup>712</sup> S. oben, S. 2.



begründen: Auf zweiter Besteuerungstufe (Steuerschuldnerschaft i.e.S.) werden die der Besteuerung unterliegenden Einkünfte der natürlichen Person zugeordnet. Sie ist das im Ergebnis die Steuerlast tragende Steuersubjekt. Für ein prinzipiales Subjektsteuerprinzip im Einkommensteuerrecht kommt eine subjektive Ausrichtungskomponente nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person hinzu.<sup>713</sup> Insofern ist die Einkommensteuer eine nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person ausgerichtete Ertragsteuer<sup>714</sup>. Sie knüpft nur an Einkünfte an, die der Steuerpflichtige tatsächlich erzielt (realisierte Vermögensmehrung im Sinne einer Liquiditätserhöhung). Eine solche Liquiditätserhöhung liegt dann nicht vor, wenn ein Wirtschaftsgut bloß von einem Betriebsvermögen in ein anderes desselben Steuerpflichtigen überführt wird.<sup>715</sup> Eine solche Überführung ist daher nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG steuersystematisch richtigerweise zum Buchwert möglich.

Zu fordern ist eine gesellschaftsbezogener Betrachtung. Bei einer solchen liegt bei beteiligungsideologischen Personengesellschaften Personenidentität vor. Dann aber kommt es beim Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht zu einem Überspringen stiller Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen, sondern diese bleiben denselben Personen zugeordnet.<sup>716</sup> Der Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften müsste steuerneutral möglich sein und wäre über § 6 Abs. 5 S. 1 EStG zu lösen<sup>717</sup>, soweit man ihn als vom Wortsinn des § 6 Abs. 5 EStG erfasst sähe<sup>718</sup>.

Nicht gefolgt werden kann dem Standpunkt des I. Senats des BFH, wonach die in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG erfolgende begriffliche Differenzierung zeige, dass der Gesetzgeber die Mitunternehmerschaft als selbständiges Steuersubjekt mit eigenem Vermögen verstehe<sup>719</sup>, da nicht unterstellt werden kann, dass der Gesetzgeber abweichend von § 1 EStG die Personengesellschaft als ein vom Gesellschafter abstrahiertes eigenständiges Einkommensteuerpflichtsubjekt erachtet<sup>720</sup>.

### **(β) Gerechtfertigte Abweichung**

Da sich § 6 Abs. 5 S. 3 EStG insoweit über die gebotene Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des personalen Bezugssubjektes natürliche Person hinwegsetzt und einen rechtsträgerwechselnden steuerneutralen Wirtschaftsguttransfer ermöglicht, liegt eine Abweichung vom Subjektsteuerprinzip vor<sup>721</sup>. Das Subjektsteuerprinzip kann indes einer gegenläufigen Regel nicht vorgehen, sondern al-

<sup>713</sup> S. oben unter „Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip im EStG“, S. 59 ff.

<sup>714</sup> S. oben, S. 58 ff.

<sup>715</sup> S. oben, S. 66 f. m.w.N.

<sup>716</sup> S. oben, S. 70 ff.; Becker, *StuW* I 1932, Z. 481, 490: Was bei der Realisierung von stillen Reserven als Gewinn versteuert werde, sei „oft ein Scheingewinn“.

<sup>717</sup> So auch BFH, *Beschl.* vom 15.4.2010 – IV B 105/09, *BStBl* II 2010, 971, 973; a. M.: BFH, *Urt.* vom 25.11.2009 – I R 72/08, *BStBl* II 2010, 471, 474 f.; BFH, *Beschl.* vom 10.4.2013 – I R 80/12, *BFH/NV* 2013, S. 1834, 1838 f.

<sup>718</sup> Dazu oben, S. 69 ff.

<sup>719</sup> BFH, *Urt.* vom 25.11.2009 – I R 72/08, *BStBl* II 2010, 471, 474 f.; BFH, *Beschl.* vom 10.4.2013 – I R 80/12, *BFH/NV* 2013, S. 1834, 1837.

<sup>720</sup> S. auch oben, S. 70 ff.

<sup>721</sup> S. dazu bereits im Ausgangspunkt oben m.w.N., S. 60.

lenfalls deren Systemwidrigkeit indizieren<sup>722</sup>. Die Regelung ist unsystematisch bzw. nicht folgerichtig<sup>723</sup> und daher rechtfertigungsbedürftig.

Der Gesetzgeber hat § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zu „Erleichterungen für Umstrukturierungen von Unternehmen bei der Ertragsbesteuerung“<sup>724</sup> vorgesehen und den Verzicht auf Gewinnrealisierung trotz interpersoneller Verschiebung stiller Reserven zugelassen<sup>725</sup>. Der rechtsträgerwechselnde Wirtschaftsguttransfer soll nur möglich sein, wenn die Übertragung zum Zwecke der Umstrukturierung erfolgt<sup>726</sup>, da nur die fortgesetzte unternehmerische Tätigkeit in anderer Form begünstigt werden sollte<sup>727</sup>. In diesen Fällen ist die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG zu beachten, soweit die stillen Reserven nicht dem übertragenden Gesellschafter durch eine Ergänzungsbilanz zugeordnet bleiben. Dies stellt einen hinreichenden Rechtfertigungsgrund für die nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG mögliche interpersonelle Verschiebung stiller Reserven dar<sup>728</sup>. Dagegen rechtfertigt dies nicht die Aufdeckung stiller Reserven beim Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen zwischen Schwesterpersonengesellschaften<sup>729</sup>.

#### (e) Objektivierter Wille des Gesetzgebers

Der I. Senat des BFH argumentiert weiter, dass sich der abschließende Charakter der Enumeration des § 6 Abs. 5 EStG auch aus der Entstehungsgeschichte der Norm ergebe<sup>730</sup>. Die Möglichkeit der Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen den Gesamthandsvermögen unterschiedlicher (beteiligungsidentischer) Mitunternehmerschaften wurde durch einen Antrag des Landes Baden Württemberg<sup>731</sup> in das Gesetzgebungsverfahren zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes eingebracht. Da die Übertragung auch über den Umweg des Sonderbetriebsvermögens<sup>732</sup> zum Buchwert erfolgen könne, sei es naheliegend, auch die Direktübertragung steuerneutral zuzulassen<sup>733</sup>. Der Umstand, dass dieser Antrag im Finanzausschuss keine Mehrheit fand<sup>734</sup> und von einer entsprechenden Änderung abgesehen wurde, zeige nach Ansicht des I. Senats eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, an die der Rechtsanwender gebunden sei<sup>735</sup>. Dies leugnet auch der IV. Senat nicht, ohne sich damit auseinanderzusetzen<sup>736</sup>.

<sup>722</sup> S. oben, S. 59 ff.

<sup>723</sup> So auch BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972; Siegel, FR 2011, S. 45, 60: „eklatante Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips“; so auch Bareis, FR 2011, S. 153, 161 f.; Bode, DB 2010, S. 1156, 1156.

<sup>724</sup> BTDrucks 14/6882, S. 23.

<sup>725</sup> BTDrucks 14/6882, S. 23.

<sup>726</sup> BTDrucks 14/6882, S. 32.

<sup>727</sup> BTDrucks 14/6882, S. 33.

<sup>728</sup> So auch BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972; a. M.: Siegel, FR 2011, S. 45, 60.

<sup>729</sup> S. BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1839 f.

<sup>730</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837 f.

<sup>731</sup> Antrag vom 25.9.2001, BRDrucks 638/3/01.

<sup>732</sup> Sog. zweistufiges Verfahren, s. oben, S. 79.

<sup>733</sup> BRDrucks 638/3/01, S. 2.

<sup>734</sup> BTDrucks 14/7343, S. 3.

<sup>735</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837 f.; so auch Niehus, FR 2005, S. 278, 278; Gosch, DStR 2010, S. 1173, 1175; Wißborn, NWB



Allerdings sind Reichweite und das maßgebliche Moment der historischen Interpretation umstritten. Die subjektive Theorie versucht, den Sinn der Norm so zu erschließen, wie ihn sich der Gesetzgeber vorgestellt hat oder vorgestellt haben würde<sup>737</sup>. Die objektive Theorie fragt dagegen nach dem Sinn des Ausdrucks, wie er zur Zeit der Rechtsanwendung zu verstehen ist<sup>738</sup>. Während eine rein subjektive Interpretation u. a. aufgrund ihrer zu statischen Methode als überholt gilt<sup>739</sup>, stellt die Rechtsprechung vornehmlich auf den objektivierten Willen des Gesetzgebers ab<sup>740</sup>. Dies pointiert das Bundesverfassungsgericht im 11. Band unter Zitierung von Gustav Radbruch: „Der Staat spricht nicht in den persönlichen Äußerungen der an der Entstehung des Gesetzes Beteiligten, sondern nur im Gesetz selbst. Der Wille des Gesetzgebers fällt zusammen mit dem Willen des Gesetzes“<sup>741</sup>. Zu ermitteln ist damit der objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist<sup>742</sup>. Soweit sich im Diktum des Bundesverfassungsgerichts die Formulierung vom objektiven Willen des Gesetzgebers findet, besteht kein Unterschied zum objektivierten Willen<sup>743</sup>. Der Ermittlung dieses objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die traditionellen Auslegungsmethoden<sup>744</sup>. Dementsprechend ist allgemeine Ansicht, dass die Gesetzesmaterialien nicht von ausschlaggebender Bedeutung, sondern allenfalls ergänzend zu berücksichtigen sind<sup>745</sup>. Ihnen kommt, um es mit dem Bundesverfassungsgericht auszudrücken, für die Auslegung nur insofern Bedeutung zu, „als sie die

---

2010, S. 4275, 4276; Brandenburg, FR 2010, S. 731, 734; abwägend: Kanzler, FR 2010, S. 761, 762; a. M.: Bareis, FR 2011, S. 153, 164.

<sup>736</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972.

<sup>737</sup> *Gersch*, in Klein, AO<sup>12</sup>, § 4 Rn. 30; zu fragen sei nach dem „Willen der historischen Gesetzesverfasser“, s. BVerfG, Beschl. vom 17.5.1960 – 2 BvL 11/60, BVerfGE 11, 126, 129 f.; *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 231.

<sup>738</sup> Gefragt werde nach dem vom Willen des Gesetzgebers „abstrahierten ‚Willen des Gesetzes‘“, dazu m.w.N.: *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 231.

<sup>739</sup> BVerfG, Urt. vom 21.5.1952 – 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, 312; BVerfG, Beschl. vom 15.12.1959 – 1 BvL 10/55, BVerfGE 10, 234, 244 sowie BFH, Urt. vom 30.7.1997 – I R 90/96, BStBl II 1997, 730: Es komme nicht auf die subjektive Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe oder einzelnen Mitglieder an; *Gersch*, in Klein, AO<sup>12</sup>, § 4 Rn. 30 m.w.N.

<sup>740</sup> *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 5 Rn. 52: Dadurch werde das Spannungsverhältnis zwischen subjektiver und objektiver Theorie zutreffend gelöst.

<sup>741</sup> BVerfG, Beschl. vom 17.5.1960 – 2 BvL 11/60, BVerfGE 11, 126, 130.

<sup>742</sup> BVerfG, Urt. vom 21.5.1952 – 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, 312; BVerfG, Beschl. vom 12.11.1958 – 2 BvL 7/57 u. a., BVerfGE 8, 274, 307; BVerfG, Beschl. vom 15.12.1959 – 1 BvL 10/55, BVerfGE 10, 234, 244; BVerfG, Beschl. vom 17.5.1960 – 2 BvL 11/60, 11, 126, 130 f.; BVerfG, Beschl. vom 5.11.1974 – 2 BvL 6/71, BVerfGE 38, 154, 163; diese Sichtweise sei auch im BFH „methodischer Konsens“, so Geserich, Beihefter DStR 31/2011, S. 59, 60 mit Verweis auf BFH, Urt. vom 9.5.1996 – III R 119/93, BFH/NV 1997, 63; BFH, Urt. vom 3.6.1997 – IX R 24/96, BFH/NV 1998, 155; BFH, Urt. vom 30.7.1997 – I R 90/96, BStBl II 1997, 730; BFH, Urt. vom 1.12.1998 – VII R 21/97, BFHE 187, 177; BFH, Urt. vom 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl II 2011, 277; s. auch BFH, Urt. vom 18.5.1982 – VII R 98/80, BStBl II 1982, 576; BFH, Urt. vom 9.6.1993 – I R 81/92, BStBl II 1993, 790, 792 m.w.N.; BFH, Beschl. vom 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl II 2000, 131 (objektiver Norminhalt).

<sup>743</sup> So *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 233; BVerfG, Beschl. vom 17.5.1960 – 2 BvL 11/60, BVerfGE 11, 126, 129 f. setzt beide Begriffe gleich.

<sup>744</sup> S. nur BVerfG, Beschl. vom 17.5.1960 – 2 BvL 11/60, BVerfGE 11, 126, 130; BFH, Urt. vom 1.12.1998 – VII R 21/97, BFHE 187, 177.

<sup>745</sup> BVerfG, Beschl. vom 12.11.1958 – 2 BvL 7/57 u. a., BVerfGE 8, 274, 307; BVerfG, Beschl. vom 17.5.1960 – 2 BvL 11/60, BVerfGE 11, 126, 130; Larenz/Canaris, Methodenlehre<sup>3</sup>, S. 165; Bydlinski, Methodenlehre<sup>2</sup>, 562 f.; *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 5 Rn. 52; *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 293; s. auch Birk, StuW 1990, S. 300, 303: „Kompromiß (sic) zwischen Sinnerschließung des Normtextes und Sinngebung aus übergeordneten Maßstäben“; so auch speziell zu § 6 Abs. 5 EStG: Leisner-Egensperger DStZ 2010, S. 900, 904.



Richtigkeit einer nach den angegebenen Grundsätzen ermittelten Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die auf dem angegebenen Weg allein nicht ausgeräumt werden können<sup>746</sup>. Jedenfalls muss die legislative Intention hinreichend klar im Gesetz Niederschlag gefunden haben<sup>747</sup>. Allenfalls dann vermag die historische Interpretation eine Sperrwirkung zu entfalten<sup>748</sup>.

Der Gesetzgeber des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes strebte mit § 6 Abs. 5 EStG die „Weiterentwicklung der Regelungen zur Wiedereinführung des früheren Mitunternehmererlasses“<sup>749</sup> an. Ausdrücklich sollten die Regelungen bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften zugunsten der mittelständischen Wirtschaft weiterentwickelt und Erleichterungen erreicht werden<sup>750</sup>. Es sind keine Gründe angeführt worden, weshalb der Finanzausschuss dennoch die Kodifizierung des Wirtschaftsguttransfers zwischen Schwesterpersonengesellschaften ablehnte<sup>751</sup>. Es wird vermutet, es handelte sich bloß um parteipolitisches Gezänk<sup>752</sup>. Ferner wird zu Recht<sup>753</sup> darauf hingewiesen, dass die Argumentation mit der Entstehungsgeschichte wenig schlagkräftig ist, als das Gesetzgebungsverfahren zum Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes unter Zeitdruck zustande gekommen ist, sodass auszuschließen ist, dass die Mitglieder des Finanzausschusses die gesamte Systematik der Gewinnermittlung bedacht haben können<sup>754</sup>. Schließlich soll es zu weit gehen, den Finanzausschuss als den Willen des Gesetzgebers zu begreifen, da Legislativorgane allein der Bundestag und der Bundesrat sind<sup>755</sup>.

Dem ist beizupflichten. Der Finanzausschuss gehört zu den ständigen Ausschüssen i.S.d. § 54 der Geschäftsordnung des Bundestags<sup>756</sup>. Solche werden „zur Vorbereitung der Verhandlungen“ (§ 54 Abs. 1 S. 1 der Geschäftsordnung des Bundestags) eingesetzt. Ausschüsse sind gemäß § 62 Abs. 1 S. 2 der Geschäftsordnung des Bundestags lediglich vorbereitende Beschlussorgane des Bundestages. Der Finanzausschuss berät über die ihm vom Plenum des Deutschen Bundestags überwiesenen Vorlagen<sup>757</sup>. Sofern also der Finanzausschuss in diesem Sinne bloß vorbereitend ohne Begründung ablehnte<sup>758</sup>, den Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen zu positiveren, kann daraus keine bewusste Entscheidung des Legislativorgans geschlossen werden. Dies gilt umso mehr, als keine weitere Begründung bzw. Auseinandersetzung mit dem Thema im weiteren Gesetz-

<sup>746</sup> BVerfG, Urt. vom 21.5.1952 – 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, 312.

<sup>747</sup> BVerfG, Beschl. vom 17.5.1960 – 2 BvL 11/60, BVerfGE 11, 126, 130; BVerfG, Urt. vom 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 268; *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 5 Rn. 52.

<sup>748</sup> *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 5 Rn. 62 m.w.N.

<sup>749</sup> BTDrucks 14/7343, S. 1.

<sup>750</sup> Dazu BTDrucks 14/6882, S. 1 und S. 23.

<sup>751</sup> Nachweis Fn. 734.

<sup>752</sup> Kanzler, FR 2010, S. 761, 762.

<sup>753</sup> Als besonders eilbedürftig deklariert der Entwurf der Bundesregierung zum Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes vom 17.8.2001 (BRDrucks 638/01), Anrufung des Vermittlungsausschusses am 6.12.2001 (BTDrucks 14/7742), Verkündung am 24.12.2001, BGBl I 2001, S. 3858.

<sup>754</sup> Bareis, FR 2011, S. 153, 164.

<sup>755</sup> Bernütz/Loll, DB 2013, S. 665, 667.

<sup>756</sup> URL: <http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse18/index.html> (Stand: 2.12.2015).

<sup>757</sup> URL: <http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse18/a07/index.jsp> (Stand: 2.12.2015).

<sup>758</sup> Vgl. die Beschlussempfehlung vom 7.11.2001, BTDrucks 14/7343, S. 3.



gebungsverfahren erfolgte. Da aber die Umstrukturierung von Personenunternehmen erleichtert werden sollte<sup>759</sup>, wird die legislative Intention nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt<sup>760</sup>, wenn der Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten möglich ist. Als unwesentlich einzustufende parteipolitische Motive reichen nicht aus. Jedenfalls wären solche nicht als klar erkennbarer Wille des Gesetzgebers deutlich geworden.

Der objektivierte Wille des Gesetzgebers spricht damit nicht gegen die Möglichkeit eines Wirtschaftsguttransfers zu Buchwerten zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften.

#### **(f) Ergebnis zur verfassungskonformen Auslegung**

Es wird überwiegend vertreten, dass der Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG nicht den Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften umfasse<sup>761</sup>. Soweit auch die Ansicht vertreten wird, dieser Fall stelle die Überführung von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen i.S.d. § 6 Abs. 5 S. 1 EStG dar<sup>762</sup>, kann dies grundsätzlich als vom Wortsinn umfasst angesehen werden<sup>763</sup>. Dies ist indes nicht gesichert<sup>764</sup>.

Aufgrund einer gebotenen gesellschaftsbezogener Betrachtung spricht auch der Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 EStG nicht gegen einen steuerneutralen Wirtschaftsguttransfer, da insoweit bei beteiligungsidentischen Personengesellschaften Personenidentität vorliegt.<sup>765</sup>

Zwar relativiert sich der mögliche Wortsinn des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG in Zusammenschau mit § 6 Abs. 5 S. 2 und S. 3 EStG, da diese ausgeklügelt u. a. zwischen dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, dessen Sonderbetriebsvermögen als auch dem Gesamthandsvermögen unterscheiden. Allerdings stellt § 6 Abs. 5 S. 3 EStG auch eine (gerechtfertigte) Ausnahme vom Subjektsteuerprinzip dar. Zu fordern ist eine gesellschaftsbezogene Betrachtung, sodass es beim Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht zu einem Überspringen stiller Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen kommt, und dieser demnach steuerneutral möglich sein müsste.<sup>766</sup>

Der abschließende Charakter des § 6 Abs. 5 EStG ergibt sich entgegen der Ansicht des I. Senats nicht aus der Entstehungsgeschichte der Norm. Der gesetzgeberische Wille wird nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt, wenn der Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten möglich ist.<sup>767</sup>

---

<sup>759</sup> Nachweise Fn. 750.

<sup>760</sup> S. oben, S. 68.

<sup>761</sup> Nachweise Fn. 647; ebenso der IV. Senat, S. 62; a. M.: s. Nachweise Fn. 615.

<sup>762</sup> Nachweise Fn. 615.

<sup>763</sup> S. dazu S. 69.

<sup>764</sup> Auch Lüdemann, JuS 2004, S. 27, 30 mahnt zu einer besonnenen Skepsis gegenüber der Grenze der Auslegung.

<sup>765</sup> S. oben, S. 70 f.

<sup>766</sup> S. oben, S. 72 ff.

<sup>767</sup> S. oben, S. 74 ff.



Nur der steuerneutrale Transfer von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften entspricht dem Subjektsteuerprinzip als personalem Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person. Da die Grundrechtsberechtigung und die anwendbaren Grundrechte der natürlichen Person maßgeblich sind<sup>768</sup>, sollte eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG dahingehend möglich sein.

## (2) Zur analogen Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG

Geht man dagegen davon aus, dass der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nicht von § 6 Abs. 5 EStG erfasst ist, da dieser abschließend<sup>769</sup> die steuerneutralen Transfertatbestände enumeriere<sup>770</sup>, verlässt man die Sphäre der Auslegung<sup>771</sup>. Ein steuerneutraler Wirtschaftsguttransfer wäre dann nur in analoger Anwendung der Norm möglich<sup>772</sup>.

Eine analoge Anwendung kommt in Betracht, wenn eine Norm eine planwidrige Unvollständigkeit aufweist<sup>773</sup>. Dies ist dann der Fall, wenn das Gesetz, gemessen an seiner Teleologie, ergänzungsbedürftig ist und diese Ergänzung nicht einer dem Gesetz gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht<sup>774</sup>. Ein bloß rechtspolitischer Fehler, der vorliegt, wenn eine Norm rechtspolitisch zwar verbesserungswürdig ist, sie sich gemessen an ihrem Zweck jedoch nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist, genügt dagegen nicht<sup>775</sup>. Die Abgrenzung des rechtspolitischen Fehlers von der Regelungslücke erfolgt anhand des Gleichheitssatzes unter Berücksichtigung der Wertungen und der Entstehungsgeschichte<sup>776</sup>.

Sofern man nicht bereits annimmt, dass der Fall vom Wortsinn des § 6 Abs. 5 EStG erfasst ist<sup>777</sup>, ist er jedenfalls wesentlich gleich mit dem in der Norm geregelten Sachverhalt<sup>778</sup>. Die Norm ist – ge-

<sup>768</sup> S. dazu „Ergebnisse Kapitel 2“, S. 35 ff.

<sup>769</sup> A. M.: Bernütz/Loll, DB 2013, S. 665, 667: Es könne nicht mit Sicherheit gesagt werden, dass § 6 Abs. 5 EStG abschließend sei.

<sup>770</sup> Nachweise Fn. 647; dagegen Geserich, Beihefter DStR 31/2011, S. 59, 62 mit Verweis auf BFH, Urt. vom 2.7.1997 – I R 32/95, BStBl II 1998, 176, 179 m.w.N.; BFH, Urt. vom 21.10.1997 – IX R 29/95, BStBl II 1998, 142, 143; BFH, Urt. vom 11.2.2010 – V R 38/08, BStBl II 2010, 873, 874 f.: Trotz eindeutigen Gesetzeswortlauts könne auch eine Gesetzeslücke vorliegen.

<sup>771</sup> Auslegung ist nur im Rahmen des möglichen Wortsinns möglich; zum methodologischen Unterschied von Auslegung und Rechtsfortbildung, s. oben, S. 69 f.

<sup>772</sup> So BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475.

<sup>773</sup> BFH, Urt. vom 24.1.1974 – IV R 76/70, BStBl II 1974, 295; BFH, Urt. vom 16.3.1994 – I R 146/93, BStBl II 1994, 941; BFH, Urt. vom 21.10.1997 – IX R 29/95, BStBl II 1998, 142, 143; BFH, Urt. vom 19.12.2007 – I R 52/07, BStBl II 2008, 431, 433; Larenz/Canaris, Methodenlehre<sup>3</sup>, S. 194; Canaris, Gesetzeslücken<sup>2</sup>, S. 16, 23; Neumann, in Beermann/Gosch, § 4 AO Rn. 37 f.

<sup>774</sup> BFH, Urt. vom 24.1.1974 – IV R 76/70, BStBl II 1974, 295; BFH, Urt. vom 16.3.1994 – I R 146/93, BStBl II 1994, 941; BFH, Urt. vom 21.10.1997 – IX R 29/95, BStBl II 1998, 142, 143; BFH, Urt. vom 21.10.1999 – I R 66/98, BStBl II 2000, 288; BFH, Urt. vom 19.12.2007 – I R 52/07, BStBl II 2008, 431, 433; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837; *Drißen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 345; Koenig/Koenig, AO<sup>3</sup>, § 4 Rn. 113; *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 5 Rn. 75.

<sup>775</sup> BFH, Urt. vom 16.3.1994 – I R 146/93, BStBl II 1994, 941; Geserich, Beihefter DStR 31/2011, S. 59, 61 mit zahlreichen weiteren Nachweisen aus der Rspr des BFH; *Drißen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 345.

<sup>776</sup> BFH, Urt. vom 12.10.1999 – VIII R 21/97, BStBl II 2000, 220; BFH, Urt. vom 11.2.2010 – V R 38/08, BStBl II 2010, 873, 874 f. m.w.N.; Canaris, Gesetzeslücken<sup>2</sup>, S. 71 f.

<sup>777</sup> Dazu oben, S. 69 ff.



messen an der Regelungsabsicht<sup>779</sup> – ergänzungsbedürftig. Eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG müsste dennoch ausscheiden, wenn das Einkommensteuergesetz nicht planwidrig unvollständig wäre, weil sich der Wirtschaftsguttransfer auch anders lösen ließe.

### (a) Zweistufiges Verfahren und das Verdikt des Gesamtplans

Sofern die Möglichkeit der Lösung des Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten in einem zweistufigen Verfahren diskutiert wird<sup>780</sup>, steht dieses unter dem Verdikt des Gesamtplans<sup>781</sup>. Andere dagegen bezweifeln, dass der Weg über § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zur Erreichung eines steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers missbräuchlich sein kann, weil die Norm die Einzelschritte explizit zulasse<sup>782</sup>.

Grundsätzlich steht es dem Steuerpflichtigen frei, Sachverhaltsgestaltungen zu wählen, die zu einer möglichst geringen Steuerbelastung führen<sup>783</sup>. Diese Gestaltungsfreiheit endet allerdings dort, wo die kraft Gesetzes bestehende Steuerpflicht umgangen werden soll<sup>784</sup>. Die Rechtsfigur des Gesamtplans findet sich vor allem<sup>785</sup> in der Rechtsprechung des BFH<sup>786</sup> und wird erst neuerdings<sup>787</sup> zunehmend auch durch die Literatur adaptiert<sup>788</sup>. Ein missbräuchlicher Gesamtplan liegt nach Ansicht des BFH vor, wenn ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans künstlich zerlegt wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustands fördern<sup>789</sup>. Der Steuerpflichtige muss zunächst ein Gesamtziel verfolgen, dessen Zielerreichung er nicht in einem, sondern allein aus steuerlichen Gründen in mehreren Teilschritten zu erreichen versucht<sup>790</sup>. Die Teilschritte müssen für den Steuerpflichtigen beherrschbar sein<sup>791</sup>. Die Konstruktion wirkt „zumeist `künstlich`, maliziös, abwegig oder gar lächerlich“<sup>792</sup>. Da es sich bei dem Gesamtplan um ein subjektives Merkmal des Steuer-

<sup>778</sup> So BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1839 bei der Prüfung eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses.

<sup>779</sup> Erleichterungen bei Umstrukturierungen von Personenunternehmen, s. S. 76.

<sup>780</sup> Nachweise Fn. 616.

<sup>781</sup> BMF, Schreiben vom 8.12.2001, BStBl I 2011, 1279, 1282; Wißborn, NWB 2010, S. 4275, 4277; OFD Karlsruhe, Schreiben vom 20.6.2006, Gz. S 2241/27 – St 111, BeckVerw 150365 Tz. 4.2; dazu auch Wendt, FR 2010, S. 381, 386; dagegen problematisiert BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1835 f. dies nicht.

<sup>782</sup> Crezelius, FR 2003, S. 537, 541; Siegmund/Ungemach, NWB 2010, S. 2206, 2209.

<sup>783</sup> Söffing, BB 2004, S. 2777, 2777; *Driien*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rn. 3.

<sup>784</sup> Söffing, BB 2004, S. 2777, 2777.

<sup>785</sup> So auch Spindler, DStR 2005, S. 1, 5: „maßgebende Bedeutung“; Söffing, BB 2004, S. 2777, 2779 ff.

<sup>786</sup> S. nur aus der neueren Rspr: BFH, Beschl. vom 19.1.2011 – X B 43/10, BFH/NV 2011, S. 636, 636 f.; BFH, Urt. vom 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl II 2012, 638, 643; BFH, Urt. vom 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl II 2014, 158.

<sup>787</sup> Crezelius, FR 2003, S. 537, 537: „überraschenderweise wenig erörtert“; Spindler, DStR 2005, S. 1, 1: „wird in der Literatur bislang noch recht stiefmütterlich behandelt“.

<sup>788</sup> Wohl seit Fischer, DB 1996, S. 644, 651 f.; s. dazu auch die Analyse bei Förster/Schmidtman, StuW 2003, S. 114, 115 ff.

<sup>789</sup> Vgl. nur BFH, Urt. vom 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl II 2012, 638, 643 m.w.N.; BFH, Urt. vom 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl II 2014, 158, 161 f.

<sup>790</sup> Förster/Schmidtman, StuW 2003, S. 114, 120 f.; Strahl, FR 2004, S. 929, 934; Söffing, BB 2004, S. 2777, 2777; Spindler, DStR 2005, S. 1, 3 spricht von sachlichem Zusammenhang; Schön, Beihefter DStR 39/2007, S. 20, 21; Offerhaus, FR 2011, S. 878, 878 f.; Fischer, in HHSp, AO/FGO, § 42 AO Rn. 360.

<sup>791</sup> Förster/Schmidtman, StuW 2003, S. 114, 122; Strahl, FR 2004, S. 929, 934; Söffing, BB 2004, S. 2777, 2777; Spindler, DStR 2005, S. 1, 4; Offerhaus, FR 2011, S. 878, 879.

<sup>792</sup> Fischer, DB 1996, S. 644, 651.

pflichtigen handelt, muss dieser anhand objektiver Kriterien erkennbar sein<sup>793</sup>. Das Vorliegen eines Gesamtplans kann ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den miteinander verknüpften Teilschritten indizieren<sup>794</sup>, der nicht pauschal, sondern immer fallbezogen aus dem Telos der steuerlichen Regelung zu ermitteln ist<sup>795</sup>. Es erfolgt gewissermaßen eine „Verklammerung sämtlicher Teilschritte eines Gesamtplans zu einem wirtschaftlichen Vorgang“<sup>796</sup>. Ein Gesamtplan liegt nicht vor, wenn wirtschaftliche Gründe für die Einzelschritte ersichtlich sind und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen der Teilschritte ankommt<sup>797</sup>. Der Gesamtplan ist daher strikt vom Plan in Einzelakten zu unterscheiden, selbst wenn diese auf einem vorab erstellten Konzept beruhen<sup>798</sup>. Sofern den Einzelschritten keine eigene wirtschaftliche Bedeutung zukommt, wird nicht bloß ein fingierter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde gelegt<sup>799</sup>.

Soweit bei der Wahl des Wegs über § 6 Abs. 5 S. 3 EStG den Teilschritten – außer der Steuervermeidung – regelmäßig keine eigenständige Bedeutung zukommt<sup>800</sup>, ist dieser Gestaltung die Gefahr immanent, dass die Rechtsprechung einen schädlichen Gesamtplan annehmen könnte<sup>801</sup>. Allerdings lässt § 6 Abs. 5 S. 3 EStG die Einzelschritte explizit zu. Auch wird die legislative Intention nicht wesentlich verfehlt, wenn im Ergebnis der Transfer von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften zu Buchwerten möglich ist<sup>802</sup>. Wenn daher wirtschaftliche Gründe für die Einzelschritte ersichtlich sind und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser ankommt, liegt nach der Rechtsprechung bereits kein Gesamtplan vor<sup>803</sup>. Für alle anderen Fälle gilt, dass der zweistufige Weg über § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht per se ‚künstlich‘, maliziös, abwegig oder gar lächerlich<sup>804</sup> ist, sondern nur, wenn sich anhand objektiver Kriterien ein Gesamtplan feststellen lässt. Wenn also subjektiv tatsächlich einziges Motiv die Steuervermeidung ist, ist dies unschädlich, soweit objektive Kriterien dagegen sprechen. Das maßgebende objektive Kriterium ist der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den verknüpften Teilschritten. Da der Zeitkomponente in den Fällen, in denen nicht bereits ein wirtschaftliches Interesse für die Einzelschritte anzunehmen ist, indizielle Funktion zukommt, dürfte dann, wenn beide Teilakte in einem Wirtschaftsjahr vorgenommen werden, ein schädlicher Gesamtplan anzunehmen sein.

<sup>793</sup> Förster/Schmidtman, *StuW* 2003, S. 114, 121; Söffing, *BB* 2004, S. 2777, 2778; Offerhaus, *FR* 2011, S. 878, 879; *Fischer*, in *HHSp*, AO/FGO, § 42 AO Rn. 370.

<sup>794</sup> Söffing, *BB* 2004, S. 2777, 2787; Offerhaus, *FR* 2011, S. 878, 879; *Fischer*, in *HHSp*, AO/FGO, § 42 AO Rn. 370.

<sup>795</sup> Dazu Strahl, *FR* 2004, S. 929, 935; Spindler, *DStR* 2005, S. 1, 3 f.

<sup>796</sup> Spindler, *DStR* 2005, S. 1, 1; Förster/Schmidtman, *StuW* 2003, S. 114, 123 f.

<sup>797</sup> BFH, *Urt.* vom 9.11.2011 – X R 60/09, *BStBl* II 2012, 638, 643; BFH, *Urt.* vom 22.10.2013 – X R 14/11, *BStBl* II 2014, 158, 161 f.; so auch BFH, *Urt.* vom 9.11.2000 – IV R 60/99, *BStBl* II 2001, 101, 102; Förster/Schmidtman, *StuW* 2003, S. 114, 120; Strahl, *FR* 2004, S. 929, 934.

<sup>798</sup> BFH, *Urt.* vom 22.10.2013 – X R 14/11, *BStBl* II 2014, 158, 161 f.

<sup>799</sup> So auch Offerhaus, *FR* 2011, S. 878, 878; *Fischer*, in *HHSp*, AO/FGO, § 42 AO Rn. 360; a. M.: Söffing *BB* 2004, S. 2777, 2777; Spindler, *DStR* 2005, S. 1, 3.

<sup>800</sup> So auch Strahl, *KÖSDI* 2003, 13918, 13927.

<sup>801</sup> So auch Strahl, *FR* 2004, S. 929, 932; Cropp, *NWB* 2014, S. 1656, 1660.

<sup>802</sup> S. oben, S. 74 ff.

<sup>803</sup> S. Nachweise Fn. 797.

<sup>804</sup> S. oben, S. 79.



Andererseits folgt daraus auch, dass, je größer der Zeitabstand zwischen den Teilschritten ist, desto geringer die Gefahr sein dürfte, dass die Rechtsprechung einen Gesamtplan annimmt, weil die eigenständige Bedeutung der Teilschritte wächst. Insoweit wird ein Zeitraum von zwei Jahren vorgeschlagen<sup>805</sup>. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Die Zeitkomponente ist nicht konstitutives Merkmal eines Gesamtplans, sondern bloß objektives Indiz für das Vorliegen eines solchen, der nur ein subjektives Merkmal des Steuerpflichtigen ist in Fällen, in denen keine wirtschaftlichen Gründe für die Einzelakte sprechen. Dabei darf nicht übergangen werden, dass der Weg vom Gesamthandsvermögen der einen Mitunternehmerschaft über das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der anderen Mitunternehmerschaft auch ein wirtschaftliches Haftungsrisiko birgt. Nach § 736 ZPO ist zur Zwangsvollstreckung in das Gesellschaftsvermögen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein gegen alle Gesellschafter ergangenes Urteil erforderlich<sup>806</sup>. Ein gegen einzelne Gesellschafter gerichteter Titel erlaubt dagegen nicht die Zwangsvollstreckung in das Gesellschaftsvermögen. Denn Zweck der Norm ist die Verhinderung der Vollstreckung von Privatgläubigern einzelner Gesellschafter in das Gesellschaftsvermögen<sup>807</sup>. Ein Gläubiger kann nicht nur mit einem Titel gegen die Gesellschaft als Partei in das Gesellschaftsvermögen vollstrecken, sondern auch mit einem Titel gegen alle einzelnen Gesellschafter<sup>808</sup>. Bei der offenen Handelsgesellschaft ist zur Zwangsvollstreckung in das Gesellschaftsvermögen ein gegen die Gesellschaft gerichteter vollstreckbarer Schuldtitel erforderlich, sodass aus einem gegen die Gesellschaft gerichteten vollstreckbaren Schuldtitel die Zwangsvollstreckung gegen die Gesellschafter nicht stattfindet (§§ 124 Abs. 2, 129 Abs. 4 HGB). Die Überführung eines Wirtschaftsguts in ein anderes Vermögen kann also den Vollstreckungszugriff anderer Gläubiger ermöglichen und birgt ein wirtschaftliches Risiko. Denn das Gesamthandsvermögen ist vom Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters zu unterscheiden<sup>809</sup>. Ferner ist wirtschaftliches Handeln grundsätzlich langfristig angelegt und endet nicht mit einem Veranlagungszeitraum<sup>810</sup> und insofern mögen interessengelenkte Gesichtspunkte für eine veranlagungszeitraumübergreifende Berücksichtigung sprechen, jedoch hat sich der Gesetzgeber für eine Periodisierung der Einkommensteuer entschieden. Sie ist eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 EStG). Eine über das Wirtschaftsjahr hinausgehende Betrachtung widerspräche dieser einfach-gesetzlichen Entscheidung. Daher sollte ein zweistufiges Verfahren möglich sein, wenn zwischen den Teilakten mindestens 13 Monate liegen und sie so grundsätzlich<sup>811</sup> in zwei

<sup>805</sup> Strahl, KÖSDI 2003, 13918, 13923.

<sup>806</sup> Sofern nicht aus einem gegen die Gesellschaft gerichteten Titel vollstreckt wird, vgl. dazu BGH, Beschl. vom 16.7.2004 – IXa ZB 288/03, NJW 2004, S. 3632, 3634.

<sup>807</sup> BGH, Urt. vom 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341, 353.

<sup>808</sup> BGH, Urt. vom 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341, 356.

<sup>809</sup> S. oben, S. 40.

<sup>810</sup> HHR/Hallerbach, § 10d EStG Anm. 10.

<sup>811</sup> Ausnahme: Sog. Rumpfwirtschaftsjahr, vgl. § 8b S. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000.

Wirtschaftsjahren liegen<sup>812</sup>. Ein zweistufiges Verfahren ist nicht per se missbräuchlich, sondern eine grundsätzliche Gestaltungsmöglichkeit.

### **(b) § 6b EStG als Behelfslösung**

Die zunächst auch von der Finanzverwaltung eröffnete Möglichkeit der Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Nutzung des § 6b EStG<sup>813</sup>, wird nun von der Finanzverwaltung offenbar abgelehnt<sup>814</sup>. Die ohnehin nur als Hilfskonstruktion diskutierte Möglichkeit<sup>815</sup>, dürfte sich damit als Gestaltungsalternative erübrigt haben und eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG daher nicht sperren.

### **(c) Ergebnis zur analogen Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG**

Eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG kommt nicht in Betracht, wenn das Einkommensteuergesetz nicht planwidrig unvollständig ist. Sofern man nicht bereits annimmt, dass der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften vom Wortsinn des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG erfasst ist und somit eine verfassungskonforme Auslegung der Norm bejaht<sup>816</sup>, sollte aber ein Buchwerttransfer auch über ein zweistufiges Verfahren möglich sein. Dies gilt jedenfalls dann, wenn wirtschaftliche Gründe für die Einzelschritte ersichtlich sind, sollte aber auch für alle anderen Fälle dann gelten, wenn zwischen den Einzelschritten ein Zeitraum von mindestens 13 Monaten liegt<sup>817</sup>. Da insofern der steuerneutrale Wirtschaftsguttransfer auch auf anderem Wege möglich ist, kommt eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG nicht in Betracht.

### **b) Lösungsvorschlag: Zoff im BFH kein Fall von § 6 Abs. 5 EStG**

Es stellt sich allerdings die Frage, ob § 6 Abs. 5 EStG den richtigen Rahmen für die Frage nach der Möglichkeit eines steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften bietet.

#### **aa) Anwendungsbereich bloßer Bewertungsnorm nicht eröffnet**

Dies wäre zu verneinen, wenn § 6 Abs. 5 EStG keine Steuerpflicht für den Fall des Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften begründet.

---

<sup>812</sup> Auch bei Rumpfwirtschaftsjahren darf aus Gleichbehandlungsgründen der Zeitraum nicht weniger als 13 Monate betragen.

<sup>813</sup> OFD Karlsruhe, Schreiben vom 20.6.2006, Gz. S 2241/27 – St 111, BeckVerw 150365 Tz. 4.3; s. auch: Strahl, KÖSDI 2003, 13918, 13927; ders., FR 2005, S. 797, 797 ff.; zwischen § 6 Abs. 5 S. 3 und § 6b EStG abwägend: Strahl, FR 2001, S. 1154, 1158 ff.; Hoffmann, GmbHR 2002, S. 125, 133; Bogenschütz/Hierl, DStR 2003, S. 1097, 1101 f.; Niehus, FR 2005, S. 278, 283 f.

<sup>814</sup> Zusatz der OFD Frankfurt vom 18.10.2012, S 2241 A – 117 – St 213 zu BMF, Schreiben vom 8.12.2011, BStBl I 2011, 1279, vgl. BeckVerw 255810.

<sup>815</sup> Leisner-Egensperger, DStZ 2010, S. 900, 906, dagegen Vergleich zwischen § 6 Abs. 5 EStG und 6b EStG bei: Strahl, FR 2001, S. 1154, 1158 ff.; Hoffmann, GmbHR 2002, S. 125, 133.

<sup>816</sup> S. oben, S. 66 ff.

<sup>817</sup> S. oben, S. 79 ff.



### **(1) § 6 Abs. 5 EStG ist bloße Bewertungsvorschrift**

§ 6 EStG begründet keine Steuerpflicht, sondern ist Bewertungsvorschrift<sup>818</sup>. So rekuriert § 6 Abs. 1 EStG für die Bewertung explizit auf §§ 4 und 5 EStG. § 6 Abs. 5 EStG wurde erst durch das Steuerentlastungsgesetz in das Einkommensteuergesetz eingefügt<sup>819</sup>. Da sein Inhalt in § 6 EStG, und nicht etwa in § 4 EStG, der u. a. regelt, wann (also dem Grunde nach) eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 bis S. 7 EStG) und wann eine Einlage (§ 4 Abs. 1 S. 8 EStG) vorliegt, implementiert wurde, ist er Bewertungs- und nicht Ansatzvorschrift. § 6 Abs. 5 EStG knüpft für die Bewertung (Steuerpflicht der Höhe nach) dementsprechend zwingend an § 4 EStG (Steuerpflicht dem Grunde nach) an.

### **(2) Keine Entnahme des Wirtschaftsguts**

Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG wäre also nicht eröffnet, wenn bereits keine Steuerpflicht begründende Norm einschlägig wäre.

Nach Ansicht insbesondere des I. Senats geht der Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine Schwesterpersonengesellschaft eine Entnahme bei der übertragenden Gesellschaft voraus<sup>820</sup>. Nach § 4 Abs. 1 S. 2 EStG sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke entnimmt. Durch Übertragung wird nach Ansicht des I. Senats der bisherige Konnex des Wirtschaftsguts zum einen Betrieb gelöst und damit betriebsfremden Zwecken zugeführt<sup>821</sup>.

Allerdings ging die frühere Rechtsprechung des BFH einheitlich davon aus, dass eine Entnahme nur dann vorliegt, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen übergeht, dagegen aber nicht, wenn ein Wirtschaftsgut innerhalb des betrieblichen Bereichs eines Steuerpflichtigen von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen überführt wird und die Steuerverstrickung der im Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven gewährleistet ist<sup>822</sup>, sog. Theorie der finalen Entnahme<sup>823</sup>. Den finalen Entnahmebegriff hat der I. Senat zwar nun explizit, aber auch nur für die Übertragung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte, aufgegeben<sup>824</sup>. Eine Anrufung des Großen Senats kam nicht in Betracht<sup>825</sup>. Mittlerweile<sup>826</sup> ist dieser Fall in § 4 Abs. 1

<sup>818</sup> So explizit die Überschrift des § 6 EStG; so auch Reiß, *StuW* 2000, S. 399, 403; BFH, *Urt.* vom 19.9.2012 – IV R 11/12, *BFH/NV* 2012, S. 1880, 1881.

<sup>819</sup> S. oben, S. 61.

<sup>820</sup> BFH, *Urt.* vom 25.11.2009 – I R 72/08, *BStBl II* 2010, 471, 474; BFH, *Beschl.* vom 10.4.2013 – I R 80/12, *BFH/NV* 2013, S. 1834, 1836 m.w.N.; so auch BMF, *Schreiben* vom 8.12.2011, *BStBl I* 2011, 1279, 1279.

<sup>821</sup> BFH, *Beschl.* vom 10.4.2013 – I R 80/12, *BFH/NV* 2013, S. 1834, 1836; a. M.: Reiß, *StuW* 2000, S. 399, 406: Betriebsfremd seien Zwecke erst dann, wenn sie nicht mehr der Einkünfteerzielung desselben Steuersubjektes dienen.

<sup>822</sup> BFH, *Beschl.* vom 7.10.1974 – GrS 1/73, *BStBl II* 1975, 168, 170 m.w.N.; s. für den I. Senat: *Urt.* vom 28.4.1971 – I R 55/66, *BStBl II* 1971, 630; für den IV. Senat: *Urt.* vom 19.2.1998 – IV R 38/97, *BStBl II* 1998, 509, 511; *Urt.* vom 22.9.2011 – IV R 33/08, *BStBl II* 2012, 10, 11; für den VI. Senat: *Urt.* vom 30.9.1960 – VI 137/59 U, *BStBl III* 1960, 489 LS. 1; für den VIII. Senat: BFH, *Urt.* vom 14.6.1988 – VIII R 387/83, *BStBl II* 1989, 187.

<sup>823</sup> S. nur BFH, *Urt.* vom 17.7.2008 – I R 77/06, *BStBl II* 2009, 464, 469 m.w.N.

<sup>824</sup> BFH, *Urt.* vom 17.7.2008 – I R 77/06, *BStBl II* 2009, 464, 469 f.

<sup>825</sup> Ausführlich: BFH, *Urt.* vom 17.7.2008 – I R 77/06, *BStBl II* 2009, 464, 471.

<sup>826</sup> Durch Gesetz vom 7.12.2006, *BGBI I* 2006, S. 2782.

S. 3 EStG normiert. Soweit also nur der I. Senat den finalen Entnahmebegriff nur für einen Spezialbereich aufgegeben hat, ist dieser sonst allgemein weiter anwendbar<sup>827</sup>.

Daher ist zu fragen, ob der Transfer eines Wirtschaftsguts zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften als betriebsfremder Zweck eine Entnahme darstellt. Dies ist zu verneinen. Der gebotenen Einkommensbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person entspricht nur eine gesellschafterbezogene Betrachtung. Bei einer solchen liegt aber bei beteiligungsidentischen Personengesellschaften Personenidentität vor, sodass es beim Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nicht zu einem Rechtsträgerwechsel kommt<sup>828</sup>. Das Wirtschaftsgut wird lediglich innerhalb des (anteiligen) Betriebsvermögens des oder der Beteiligten überführt. Die Theorie der finalen Entnahme deckt sich mit diesem Gebot. Wenn aber kein Rechtsträgerwechsel stattfindet, sondern lediglich das Wirtschaftsgut von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt wird, verlässt es nicht den betrieblichen Bereich und bleibt steuerverstrickt<sup>829</sup>. Vermögensbewegungen zwischen zwei Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen sind also ungeachtet der Frage, ob dieser nach § 6 Abs. 5 EStG steuerneutral erfolgen kann, weder als Entnahme noch als Einlage zu erfassen<sup>830</sup>.

### **(3) § 6 Abs. 5 EStG hat überwiegend deklaratorischen Charakter**

Dieses Verständnis zeigt ein Weiteres: § 6 Abs. 5 EStG hat nur teils konstitutive Wirkung, größtenteils jedoch bloß deklaratorische Wirkung<sup>831</sup>. Letzteres gilt für Fälle, in denen die Norm einen steuerneutralen Buchwerttransfer enthält, obwohl bereits nach der finalen Entnahmetheorie keine Entnahme vorliegt<sup>832</sup>. Konstitutiv ist § 6 Abs. 5 EStG für Fälle, in denen eine Entnahme vorliegt, die Norm aber einen steuerneutralen Buchwerttransfer zulässt. Dies gilt insbesondere für § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG (Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer).

### **(4) Beurteilung**

Wenn entsprechend dem weiter anzuwendenden finalen Entnahmebegriff beim Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften bereits eine Entnahme zu verneinen ist, ist der Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 EStG als bloßer Bewertungsvorschrift nicht eröffnet. Da die stillen Reserven in einem anderen Betriebsvermögen steuerverhaftet

<sup>827</sup> S. auch FG München, Urt. vom 26.9.2013 – 5 K 2563/11, EFG 2014, 423, 425 f.

<sup>828</sup> Zu Vorstehendem s. oben, S. 71.

<sup>829</sup> So wohl auch Reiß, StuW 2000, S. 399, 406.

<sup>830</sup> Reiß, StuW 2000, S. 399, 406; *ders.*, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 15 Rn. 293; zu § 4 Abs. 4a EStG: BFH, Urt. vom 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl II 2012, 10, 11 f.; FG München 26.9.2013 – 5 K 2563/11, EFG 2014, 423, 426; ähnlich Siegel, FR 2011, S. 45, 48; Scharfenberg, DB 2012, S. 193, 193: Keine Entnahme bei Überführung; a. M.: BFH, Urt. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 474; BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1836 m.w.N.

<sup>831</sup> So auch Reiß, StbJB 2001/2002, S. 281, 305.

<sup>832</sup> Reiß, StbJB 2001/2002, S. 281, 305.



bleiben, sind sie nicht aufzudecken. Der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften ist steuerneutral möglich, ohne dass es auf die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG<sup>833</sup> und den damit einhergehenden ‚Zoff im BFH‘<sup>834</sup> überhaupt ankommt<sup>835</sup>.

Diese Sichtweise reaktiviert auch nicht die Bilanzbündeltheorie<sup>836</sup>, denn die zivilrechtliche Existenz der Personengesellschaft wird nicht geleugnet. Gleichwohl kann die steuerliche Beurteilung auch eine von der zivilrechtlichen divergierende sein<sup>837</sup>. Sie erkennt die Mitunternehmerschaft als Gewinnermittlungssubjekt an, pointiert jedoch zugleich, dass die Personengesellschaft einkommensteuerlich auch nicht mehr als dieses ist. Soweit sich die Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft befinden, kommt es hinsichtlich der sachlich zutreffenden Besteuerung der natürlichen Person jedoch auf diese, und nicht auf die Personengesellschaft an<sup>838</sup>.

### **bb) Kongruenz mit Steuersubjektregel und Subjektsteuerprinzip**

Diese Lösung kongruiert mit der einfach-gesetzlichen Steuersubjektregel auf zweiter Stufe sowie dem einkommensteuerlichen Subjektsteuerprinzip<sup>839</sup>. Im Gegensatz dazu verstößt die Verortung des Problems in § 6 Abs. 5 EStG mit der Verneinung eines steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften gegen das Subjektsteuerprinzip<sup>840</sup>.

### **cc) Exkurs: Konzept der Individualbilanz**

Zum steuerneutralen Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen kommt auch das Konzept der Individualbilanz<sup>841</sup>. Danach sind alle steuerrelevanten erwerbswirtschaftlichen Aktivitäten eines Unternehmers zusammenzufassen und ein steuerlicher Erfolg nur zu erfassen, wenn sich das Eigenkapital in dieser Individualbilanz verändert<sup>842</sup>. Die bloße Umwidmung<sup>843</sup> von Wirtschaftsgütern sei ein erfolgsneutraler Aktivtausch in der Individualbilanz<sup>844</sup>. Dementsprechend führe die Übertragung innerhalb von Gesamthandsvermögen bei Schwesterpersonengesellschaften zu

<sup>833</sup> So auch Reiß, StuW 2000, S. 399, 406.

<sup>834</sup> Nachweis Fn. 598.

<sup>835</sup> Ausführlich S. 82 ff.; s. dazu auch Cropp, Steuer und Studium 2014, S. 326, 328 f.; Cropp, NWB 2014, S. 1656, 1661 ff.; Cropp, DStR 2014, S. 1855, 1858.

<sup>836</sup> In diese Richtung der Vorwurf von Brandenburg, NWB 2010, S. 2699, 2708.

<sup>837</sup> Zum Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht s. oben, S. 40.

<sup>838</sup> S. dazu auch S. 70 ff.

<sup>839</sup> Zur 2. Besteuerungsstufe S. 38 ff.; zum Subjektsteuerprinzip S. 18 ff., S. 59 ff.

<sup>840</sup> S. oben, S. 72 ff.

<sup>841</sup> Dazu Siegel, FR 2011, S. 45, 47 ff.

<sup>842</sup> Siegel, FR 2011, S. 45, 47.

<sup>843</sup> Verstanden als erfolgsneutrale Neuordnung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Betriebsvermögens desselben Unternehmers, s. Siegel, FR 2011, S. 45, 46.

<sup>844</sup> Siegel, FR 2011, S. 45, 47.



keinem realisierten Gewinn, der Anteil an den stillen Reserven bleibe erhalten<sup>845</sup>. Dies gelte auch bei nicht beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften<sup>846</sup>.

### c) Unzulässiger Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH

Trotz denkbarer Lösungsansätze<sup>847</sup> eines steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers ist nicht abschließend geklärt, auf welchem Wege dieses übereinstimmend gewollte Ergebnis<sup>848</sup> erreicht werden kann.

Der Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH an das Bundesverfassungsgericht<sup>849</sup> könnte Klärung der Frage bringen, ob ein steuerneutraler Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften möglich ist<sup>850</sup>. Es stellt sich jedoch die Frage der Zulässigkeit des Vorlagebeschlusses<sup>851</sup>. Bei einer Normenkontrolle muss das vorliegende Gericht von der Verfassungswidrigkeit der Norm überzeugt sein<sup>852</sup>. Die Verfassungsmäßigkeit muss sorgfältig geprüft und die maßgeblichen Erwägungen müssen umfassend dargelegt werden<sup>853</sup>. Das setzt eine eingehende Auseinandersetzung mit den in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Lösungsmöglichkeiten voraus<sup>854</sup>. Es genügt nicht, wenn das vorliegende Gericht sich über Standpunkte hinwegsetzt, weil es diese für unzutreffend hält<sup>855</sup>. Die Vorlage ist unzulässig, wenn die Norm verfassungskonform ausgelegt werden kann<sup>856</sup>. Daher muss das vorliegende Gericht darlegen, weshalb eine verfassungskonforme Auslegung nicht möglich ist. Andernfalls ist die Vorlage unzulässig<sup>857</sup>.

Danach dürfte der Beschluss<sup>858</sup> unzulässig sein<sup>859</sup>. Zwar werden die Gründe, weshalb der Senat die Norm für verfassungswidrig hält, dargetan<sup>860</sup>. Stellenweise setzt sich der BFH nicht im erforderlichen Sinn eingehend mit möglichen Lösungen des steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers ausei-

<sup>845</sup> Siegel, FR 2011, S. 45, 54 f.; ähnlich Bareis, FR 2011, S. 153, 165.

<sup>846</sup> Siegel, FR 2011, S. 45, 56 ff.

<sup>847</sup> Zur Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG S. 66 ff.; zum zweistufigen Verfahren S. 79 ff.; zur Lösung außerhalb von § 6 Abs. 5 EStG S. 82 ff.

<sup>848</sup> Dazu S. 67; so auch Oellerich, NWB 2013, S. 3444, 3446.

<sup>849</sup> Dazu S. 64 f.

<sup>850</sup> So Oellerich, NWB 2013, S. 3444, 3448.

<sup>851</sup> So auch Oellerich, NWB 2013, S. 3444, 3447; zur Frage der Zulässigkeit: Cropp, Steuer und Studium 2014, S. 326, 333; Cropp, NWB 2014, S. 1656, 1657 ff.; Cropp, DStR 2014, S. 1855, 1856.

<sup>852</sup> BVerfG, Beschl. vom 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, 262; BFH, Urt. vom 31.8.2010 – VIII R 11/08, BStBl II 2011, 72, 73 m.w.N.

<sup>853</sup> BVerfG, Beschl. vom 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335, 355 f.

<sup>854</sup> BVerfG, Beschl. vom 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, 262; BVerfG, Beschl. vom 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335, 355 f.

<sup>855</sup> BVerfG, Beschl. vom 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, 263.

<sup>856</sup> BVerfG, Beschl. v. 1.3.1978 – 1 BvL 20/77, BVerfGE 48, 40, 45 f.; BVerfG, Beschl. v. 18.12.1984 – 2 BvL 22/82, BVerfGE 68, 337, 344; BVerfG, Beschl. v. 23.6.1987 – 2 BvL 5/83, BVerfGE 76, 100, 105; BVerfG, Beschl. vom 9.2.1988 – 1 BvL 23/86, BVerfGE 78, 20, 24; BVerfG, Beschl. v. 12.5.1992 – 1 BvL 7/89, BVerfGE 86, 71, 77; BVerfG, Beschl. vom 16.8.2001 – 1 BvL 6/01, NVwZ-RR 2002, 117, 118; BFH, Urt. vom 14.12.2006 – III R 27/03, BStBl II 2007, 332, 337; Lüdemann, JuS 2004, S. 27, 30; *Drißen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 239b.

<sup>857</sup> BVerfG, Beschl. v. 12.2.1992 – 1 BvL 21/88, BVerfGE 85, 329, 333; BVerfG, Beschl. vom 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, 262; BVerfG, Beschl. vom 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335, 355 f.

<sup>858</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834.

<sup>859</sup> Dazu ausführlich Cropp, NWB 2014, S. 1656, 1658 ff.

<sup>860</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1838 f.



ander. Es geht für die Zulässigkeit der Vorlage nicht darum, dass der I. Senat eine der Lösungsmöglichkeiten bejaht, sondern allein um deren sorgfältige und umfassende Prüfung<sup>861</sup>.

Zunächst geht der I. Senat des BFH von einer Entnahme aus und belässt es bei der bloßen Vermutung, der Gesetzgeber habe mit § 6 Abs. 5 EStG nicht zur finalen Entnahmetheorie zurückkehren wollen<sup>862</sup>. Die bloße Vermutung ist keine im erforderlichen Sinne eingehende Auseinandersetzung mit einer einfach-gesetzlichen Lösungsmöglichkeit. Er setzt sich nicht damit auseinander, dass der so bezeichnete finale Entnahmebegriff nur vom I. Senat für einen Spezialbereich aufgegeben wurde<sup>863</sup>. Insofern hätte analysiert werden müssen, ob der Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften überhaupt ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 EStG ist<sup>864</sup>. Des Weiteren endet die Auslegung des I. Senats am Wortlaut<sup>865</sup>. Er fragt nicht nach dem Wortsinn der Norm<sup>866</sup>. Auch die historische Auslegung endet bei der Feststellung, dass der Gesetzgeber des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes die Regelung des Wirtschaftsguttransfers abgelehnt hat<sup>867</sup>. Während der I. Senat in seinem Urteil vom 25.11.2009 noch die Möglichkeit einer Auslegung der Norm dahingehend ablehnt<sup>868</sup>, überspringt er im Vorlagebeschluss die Diskussion der Möglichkeit einer (verfassungskonformen) Auslegung<sup>869</sup>. Schließlich erörtert er nicht die Möglichkeit der Lösung über das zweistufige Verfahren<sup>870</sup>. Er nennt zwar diese „Ausweichgestaltung“<sup>871</sup>, setzt sich jedoch nicht mit dieser eingehend auseinander.

Damit besteht zumindest die realistische Möglichkeit, dass das Bundesverfassungsgericht die Vorlage für unzulässig hält, weil der I. Senat eine Auseinandersetzung mit den Möglichkeiten eines steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers missen lässt<sup>872</sup>. Es geht nicht darum, ob eine Lösungsmöglichkeit Anwendung findet, sondern um die fehlende eingehende Erörterung dieser. Das Bundesverfassungsgericht ist keine Superrevisionsinstanz bei der Beurteilung des einfachen Rechts<sup>873</sup>.

<sup>861</sup> Cropp, Steuer und Studium 2014, S. 326, 333; Cropp, NWB 2014, S. 1656, 1658; Cropp, DStR 2014, S. 1855, 1856.

<sup>862</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1836 f.

<sup>863</sup> Dazu oben, S. 83.

<sup>864</sup> Dazu S. 82 ff.

<sup>865</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837.

<sup>866</sup> Dazu S. 69 ff.

<sup>867</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837 f.

<sup>868</sup> BFH, Urte. vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 475.

<sup>869</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1837 f.

<sup>870</sup> Dazu S. 79 ff.

<sup>871</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834, 1835 f.

<sup>872</sup> Dazu auch Cropp, Steuer und Studium 2014, S. 326, 333; Cropp, NWB 2014, S. 1656, 1663; Cropp, DStR 2014, S. 1855, 1856.

<sup>873</sup> BVerfG, Beschl. vom 10.6.1964 – 1 BvR 37/63, BVerfGE 18, 85, 92: „würde es [...] der besonderen Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts nicht gerecht werden, wollte dieses ähnlich wie eine Revisionsinstanz die unbeschränkte rechtliche Nachprüfung von gerichtlichen Entscheidungen um deswillen in Anspruch nehmen, weil eine unrichtige Entscheidung möglicherweise Grundrechte des unterlegenen Teils berührt“; BVerfG, Beschl. vom 20.12.1979 – 1 BvR 385/77, BVerfGE 53, 30, 53; vgl. bereits für die Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde: BVerfG, Beschl. vom 27.9.1951 – 1 BvR 61/51, BVerfGE 1, 4, 5: „Die Verfassungsbeschwerde ist kein zusätzlicher Rechtsbehelf für das Verfahren vor den ordentlichen Gerichten oder Verwaltungsgerichten. Sie ist [...] besonderes Rechtsschutzmittel zur prozessualen Durchsetzung der Grundrechte oder der diesen gleichgestellten Rechte“; Bethge, NJW 1973, S. 2100, 2101; *Morgenthaler*, in BeckOK GG, Art. 93 Rn. 8.

**d) Ausblick: Nicht beteiligungsidentische Personengesellschaften**

So gut wie keine Beachtung hat im bisherigen Diskurs um den Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften die Frage gefunden, was im Falle nicht beteiligungsidentischer Personengesellschaften gelten soll. In Konsequenz<sup>874</sup> einer gesellschaftsbezogener Betrachtung<sup>875</sup> sind stille Reserven bei nicht beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften in der Höhe nicht aufzudecken als der Gesellschafter an beiden Gesellschaften beteiligt ist<sup>876</sup>. Denn in dieser Höhe bleibt das Wirtschaftsgut demselben Steuerpflichtigen zugeordnet. Das gilt auch dann, wenn an der erwerbenden Gesellschaft eine Obergesellschaft beteiligt ist, an deren Vermögen dieselben Gesellschafter in gleicher Beteiligungshöhe wie die abgebende Gesellschaft beteiligt sind<sup>877</sup>. Denn nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG steht der mittelbar beteiligte dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich. Die Obergesellschaft entfaltet keine Abschirmwirkung<sup>878</sup>. Damit erfolgt auch bei Zwischenschaltung einer weiteren Personengesellschaft eine gesellschaftsbezogene Betrachtung<sup>879</sup>. Aufzudecken sind die stillen Reserven dagegen, wenn und soweit an der erwerbenden Gesellschaft andere Gesellschafter beteiligt sind<sup>880</sup>. In dieser Höhe wird das Wirtschaftsgut personell neu zugeordnet<sup>881</sup>. Eine Entnahme liegt in Höhe der Beteiligung neuer bzw. Mehrbeteiligung eines an beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschafters an der erwerbenden Gesellschaft vor<sup>882</sup>. Damit lassen sich aufgrund einer gesellschaftsbezogenen Betrachtung auch bei nicht beteiligungsidentischen Personengesellschaften sachgerechte Ergebnisse erzielen.

**e) Zusammenfassung und Ergebnis**

Der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften muss im Ergebnis steuerneutral möglich sein. Soweit man die Formulierung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG dahingehend versteht, dass die (anteilige) Beteiligung sowohl an der einen als auch der anderen (beteiligungsidentischen) Personengesellschaft für den Steuerpflichtigen jeweilige Betriebsvermögen sind, sodass der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften als Überführung von einem Betriebsvermögen in ein anderes des- oder derselben Steuerpflichtigen zu behandeln ist, könnte dieses Ergebnis durch eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG erreicht werden<sup>883</sup>. Geht man dagegen davon aus, dass der Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von

<sup>874</sup> Bernütz/Loll, DB 2013, S. 665, 668: Der Fall sei „im Grunde [...] vergleichbar“.

<sup>875</sup> S. dazu S. 71 ff.

<sup>876</sup> Cropp, NWB 2014, S. 1656, 1663; ders., DStR 2014, S. 1855, 1858 ff. mit Beispielen und m.w.N.; s. auch mit dem Konzept einer Individualbilanz Siegel, FR 2011, S. 45, 56 ff.; a. M.: Bernütz/Loll, DB 2013, S. 665, 668 (Beteiligungsquote offenbar unmaßgeblich).

<sup>877</sup> Cropp, DStR 2014, S. 1855, 1860.

<sup>878</sup> So noch BFH, Beschl. vom 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl II 1991, 691, 700.

<sup>879</sup> Cropp, DStR 2014, S. 1855, 1860.

<sup>880</sup> Cropp, NWB 2014, S. 1656, 1663; s. auch ders., DStR 2014, S. 1855, 1859 ff. mit Beispielen.

<sup>881</sup> Cropp, DStR 2014, S. 1855, 1859; a. M. Bernütz/Loll, DB 2013, S. 665, 668, nach denen es auf eine Beteiligungsquote nicht ankommen soll.

<sup>882</sup> Reiß, StbJB 2001/2002, S. 281, 307, 311; Cropp, DStR 2014, S. 1855, 1859 ff.

<sup>883</sup> S. dazu oben, S. 66 ff.



Schwesterpersonengesellschaften nicht von § 6 Abs. 5 EStG erfasst ist, scheidet allerdings eine analoge Anwendung der Norm deshalb aus, weil das Einkommensteuergesetz nicht planwidrig unvollständig ist, als eine Lösung über ein sog. zweistufiges Verfahren in Betracht kommt<sup>884</sup>.

Nach hier vertretenem Ansatz kommt es jedoch nicht auf den „Zoff im BFH“<sup>885</sup> an: § 6 Abs. 5 EStG ist als bloße Bewertungsvorschrift nicht anwendbar, weil bereits keine Entnahme vorliegt, da der Transfer eines Wirtschaftsguts zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften keinen betriebsfremden Zweck darstellt. Der gebotenen Einkommensbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person entspricht nur eine gesellschaftsbezogener Betrachtung.<sup>886</sup>

Aufgrund dieser gebotenen gesellschaftsbezogenen Betrachtung sind auch bei nicht beteiligungsentischen Schwesterpersonengesellschaften stille Reserven in der Höhe nicht aufzudecken als der Gesellschafter an beiden Gesellschaften beteiligt ist<sup>887</sup>.

Dieses Ergebnis (steuerneutraler Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften) harmoniert auch mit dem Subjektsteuerprinzip, wonach es für die Einkommensbesteuerung auf die individuelle Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person als Subjekt der Einkommensteuer ankommt, sodass nicht die Mitunternehmerschaft, sondern nur der einzelne Mitunternehmer betrachtungsrelevantes Subjekt ist<sup>888</sup>.

Der Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH<sup>889</sup> dürfte nach alledem unzulässig sein, weil sich der BFH nicht im erforderlichen Sinn eingehend mit möglichen Lösungen des steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers auseinandergesetzt hat<sup>890</sup>.

## 2. Die Vererblichkeit von Verlusten

Weiter wird das Subjektsteuerprinzip bei der Vererblichkeit des Verlustabzugs diskutiert. Danach verstößt die Übertragung des Verlustabzugs vom Erblasser auf den Erben gegen dieses, weil Besteuerungsgrundlagen verschiedener Steuersubjekte nicht vermengt werden dürfen<sup>891</sup>. Richtungsweisend war insofern der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007: Da die Einkommensteuer vom Grundsatz der Individualbesteuerung und dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht wird, ist die einzelne natürliche Person das Zurech-

---

<sup>884</sup> S. dazu oben, S. 78 ff.

<sup>885</sup> S. Nachweis Fn. 598.

<sup>886</sup> S. ausführlich oben, S. 82 ff.

<sup>887</sup> S. oben, S. 88 f.

<sup>888</sup> S. dazu oben, S. 59 ff.; vgl. dazu auch S. 72 f.

<sup>889</sup> BFH, Beschl. vom 10.4.2013 – I R 80/12, BFH/NV 2013, S. 1834.

<sup>890</sup> S. dazu oben, S. 86 ff.

<sup>891</sup> S. dazu insbesondere die Ausführungen zum Subjektsteuerprinzip S. 2 f. und zum Grundsatz der Individualbesteuerung S. 5 f.

nungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte. Damit sind Erblasser und Erbe verschiedene Rechtssubjekte, die einzeln zur Einkommensteuer heranzuziehen sind.<sup>892</sup>

### **a) Kongruenz mit Steuersubjektregel und Subjektsteuerprinzip**

Dieses Ergebnis entspricht der einfach-gesetzlichen Steuersubjektregel auf zweiter Stufe und dem einkommensteuerlichen Subjektsteuerprinzip: Da Steuern Eingriffsrecht sind und Grundrechte dem staatlichen Zugriff Schranken setzen<sup>893</sup>, kommt es bei der Frage, an wessen Leistungsfähigkeit die Ertragsteuer ausgerichtet sein muss, allein auf den tatsächlich Belasteten an. Einkommensteuerpflichtig und damit betrachtungsrelevantes Steuersubjekt ist die einzelne natürliche Person (§ 1 EStG)<sup>894</sup>. Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kommt nicht ohne Festlegung eines personalen Bezugssubjektes aus. Das Subjektsteuerprinzip enthält über die Zuordnung der der Besteuerung unterliegenden Einkünfte zu einem Steuersubjekt hinaus das Gebot, dass die Ertragsteuer an der individuellen Leistungsfähigkeit des von ihr taxierten Subjektes ausgerichtet sein muss<sup>895</sup>. Da dieses die einzelne natürliche Person ist, ist eine Vererblichkeit von in der Person des Erblassers, einem anderen Steuersubjekt, entstandenen Verlusten nicht geboten.

### **b) Eigentliches Problem liegt bei der Regelung des § 10d EStG**

Das eigentliche Problem, soweit man ein solches mit dem Ergebnis der Nichtvererblichkeit/ des Untergangs von Verlusten hat, liegt tatsächlich bereits auf einer Ebene davor begründet: Nach § 10d Abs. 2 EStG können nämlich nicht ausgeglichene negative Einkünfte, sofern sie nicht nach § 10d Abs. 1 EStG ausgeglichen oder zurückgetragen werden können, nur beschränkt in die nachfolgenden Veranlagungszeiträume vorgetragen werden. Eine Nichtnutzbarkeit des Verlustvortrags ist also in § 10d Abs. 2 EStG bereits potentiell angelegt<sup>896</sup>.

### **aa) Definitivbesteuerung stellt nicht gerechtfertigte Abweichung von der Belastungsentscheidung dar**

Die Nichtnutzbarkeit von Verlusten, sog. Definitiveffekt<sup>897</sup>, könnte eine Abweichung von der einfach-gesetzlichen Belastungsentscheidung bedeuten. Die Einkommensbesteuerung erfolgt nach § 2 Abs. 7 EStG periodisiert. Die Besteuerungsgrundlagen werden jeweils für ein Kalenderjahr ermittelt. Ein solches Jahresprinzip enthielt bereits § 10 des Einkommensteuergesetzes vom 10.8.1925<sup>898</sup>.

<sup>892</sup> BFH, Beschl. vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, 612; diesem zustimmend: Röder, ZEV 2008, S. 205, 205 f.

<sup>893</sup> S. oben, S. 28.

<sup>894</sup> Zur zweiten Besteuerungsstufe S. 38 ff.

<sup>895</sup> Zum Subjektsteuerprinzip S. 18 ff. und S. 59 ff.

<sup>896</sup> So auch HHR/Hallerbach, § 10d EStG Anm. 13, wonach der Verlust „in einer nicht unerheblichen Zahl der Fälle [...] notwendig untergeht“; vgl. zu Fallkonstellationen einer Definitivbesteuerung: Fischer, FR 2007, S. 281, 283 f.; a. M. offenbar BFH, Urt. vom 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl II 2013, 512, 516, wonach sich Definitivsituationen nicht zuverlässig prognostizieren lassen.

<sup>897</sup> Dazu Fischer, FR 2007, S. 281, 283 ff.; Desens, FR 2011, S. 745, 749; Kube, DStR 2011, S. 1781, 1789; HHR/Hallerbach, § 10d EStG Anm. 13 m.w.N.

<sup>898</sup> RGBI I 1925, 189, 190 f.



Dagegen wurde erst mit Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002<sup>899</sup> in § 10d EStG eine zeitliche (auf den dem Verlustentstehungsjahr vorangegangenen Veranlagungszeitraum) und betragsmäßige (2 Mio. DM) Verlustabzugsbeschränkung eingeführt. Diese Beschränkungen sind trotz weiterer Änderungen<sup>900</sup> die hier maßgeblichen. Die Verlustbeschränkung wurde also nachträglich in das Einkommensteuerregime eingefügt. Hat der Gesetzgeber aber Regelungen zur Gewinn-/ Überschussermittlung getroffen (§§ 2 und 4 ff. EStG), muss in folgerichtiger Ausgestaltung der Belastungsentscheidung das gleiche Regelungsregime für Verluste wie für Gewinne gelten<sup>901</sup>. § 10d EStG spricht selbst von negativen Einkünften. Der Regelungsbereich betrifft somit spiegelbildlich Einkünfte unter null, während § 2 EStG solche über Null erfasst. Diese periodensynchrone Erfassung von Einnahmen<sup>902</sup>, aber Versagung der zeitnahen Verrechnung der aus den die Einnahmen übersteigenden Aufwendungen resultierenden Verluste, ist nicht folgerichtig<sup>903</sup>. Hier wird gewissermaßen mit zweierlei Maß für positive und negative Einkünfte gemessen. Das Risiko für eine mögliche periodenübergreifende Nutzung trägt damit der Steuerpflichtige. Der Gesetzgeber muss jedoch gemäß des Gebots gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen<sup>904</sup>. Abweichungen bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes<sup>905</sup>, ansonsten liegt eine Ungleichbehandlung vor<sup>906</sup>.

Explizit gesetzgeberisches Ziel der Mindestbesteuerung war eine Vereinfachung sowie Verstetigung des Steueraufkommens<sup>907</sup>. Weiter wird die Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen genannt<sup>908</sup>. Eine Vereinfachung hat der Gesetzgeber durch die Regelung zur Mindestbesteuerung indes gerade nicht erreicht<sup>909</sup>.

Der weitere angeführte Zweck einer Verstetigung des Steueraufkommens ist grundsätzlich fiskalisch. Reine Fiskalzwecke können eine Abweichung jedoch nicht rechtfertigen<sup>910</sup>. Im Zusammen-

<sup>899</sup> Gesetz vom 24.3.1999, BGBl I 1999, S. 402.

<sup>900</sup> Zur Rechtsentwicklung Blümich/Schlenker, § 10d EStG Rn. 11 ff.

<sup>901</sup> So auch Röder, StuW 2012, S. 18, 24; ähnlich Fischer, FR 2007, S. 281, 285.

<sup>902</sup> So auch Röder, StuW 2012, S. 18, 22; Ausnahme: § 11 Abs. 1 S. 2 EStG für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen.

<sup>903</sup> So auch Hey, StuW 2011, S. 131, 140.

<sup>904</sup> BVerfG, Urt. vom 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271; BVerfG, Beschl. vom 22.7.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 136; BVerfG, Beschl. vom 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95; BVerfG, Beschl. vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290; BVerfG, Beschl. vom 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, 138; BVerfG, Beschl. vom 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126; so auch bereits Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 321: Eine sach- und systemgerecht konzipierte Besteuerungsentscheidung müsse bei der Ausgestaltung des Einzelsteuergesetzes den Belastungsgrundgedanken konsequent weiterführen; Birk, FS Schaumburg 2009, S. 3, 11: „Um nicht ganz ins Unverbindliche abzugleiten“.

<sup>905</sup> BVerfG, Beschl. vom 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95; BVerfG, Beschl. vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290; BVerfG, Beschl. vom 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126; BVerfG, Beschl. vom 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 48; BVerfG, Beschl. vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 31; Drüen, StuW 2008, S. 3, 9: „Sekundäre Verfassungsdirektive“.

<sup>906</sup> Gersch, in Klein, AO<sup>12</sup>, § 3 Rn. 17.

<sup>907</sup> Dazu BTDrucks 15/1518, S. 10.

<sup>908</sup> BTDrucks 17/4653, S. 2.

<sup>909</sup> Dazu ausführlich Lang/Englisch, StuW 2005, S. 3, 10.

<sup>910</sup> BVerfG, Beschl. vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 80; BVerfG, Beschl. vom 29.5.1990 – 1 BvL 4/86 u. a., BVerfGE 82, 60, 89; BVerfG, Beschl. vom 5.2.2002 – 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17, 45; BVerfG, Be-

hang mit der Mindestbesteuerung ist dagegen der Rechtfertigungsgrund des sog. qualifiziert fiskalischen Zwecks aufgekomen<sup>911</sup>. Abgesehen davon, dass dieser Zweck bisher nur aufgeworfen wurde, sich aber noch nicht zu einem Dogma entwickelt hat<sup>912</sup>, stellen Verlustvorträge ein bloß theoretisches Haushaltsrisiko dar, wodurch aber keine nennenswerte Volatilität des Steueraufkommens aufgrund von Verlustvorträgen droht<sup>913</sup>. Daher ist bereits eine mögliche Qualifiziertheit eines Fiskalzwecks in Frage gestellt. Der rein haushaltspolitische (Fiskal-) Zweck ist dagegen nicht geeignet, die Verlustverrechnung einzuschränken<sup>914</sup>.

Schließlich soll die Missbrauchsbekämpfung ein grundsätzlich geeigneter Rechtfertigungsgrund sein<sup>915</sup>. Eine Missbrauchsregelung darf aber nicht weiter gehen als unbedingt nötig<sup>916</sup>. Der Verlust als solcher ist jedoch nicht bereits missbräuchlich, sondern erst dann, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlich nicht belastet ist<sup>917</sup>. § 10d EStG entbehrt insofern jedweder missbrauchsbekämpfender Zielsetzung<sup>918</sup>.

Die in § 10d EStG angelegte Definitivbesteuerung von Verlusten stellt einen nicht gerechtfertigten Folgerichtigkeitsverstoß gegen die einfach-gesetzliche Belastungsentscheidung dar. Geboten ist, positive wie negative Einkünfte gleichermaßen periodensynchron zu erfassen.

### **bb) Zeitliche Streckung des Verlustabzugs grundsätzlich zulässig**

Jedoch wollte der Gesetzgeber Verlustvorträge nicht endgültig untergehen lassen, sondern nur zeitlich strecken<sup>919</sup>. Insofern fragt sich, ob und inwieweit eine solche zeitliche Streckung verfassungsrechtlich zulässig ist. Da die Einkommensbesteuerung nur an einen tatsächlich vorhandenen Liquiditätsüberschuss anknüpfen darf<sup>920</sup>, ist die Festlegung des betrachtungsrelevanten Zeitraums maßgeblich. Für die verfassungsrechtliche Beurteilung ist nicht das einfach-gesetzliche Jahresprinzip des § 2 Abs. 7 EStG maßgeblich (Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG). Da der Mensch für die Dauer seines

---

schl. vom 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 182; BVerfG, Urt. vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u. a., DStR 2008, S. 2460, 2462; bereits Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip 1983, S. 189 m.w.N.: Der steuerliche Geldentzug sei immer geeignet und erforderlich, den staatlichen Finanzbedarf zu decken; Hey, StbJb 2007/2008, S. 19, 39; dies., FR 2008, S. 1033, 1036 *dies.*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 130; Tipke, BB 2007, S. 1525, 1528; Waldhoff, FR 2007, S. 225, 227; Müller-Franken, DStZ 2007, S. 59, 65 mit dem Hinweis, dass sich finanzpolitische Erwägungen immer vortragen ließen, sodass einem Rechtfertigungserfordernis keinerlei begrenzende Kraft zukäme; Lehner, DStR 2009, S. 185, 191; Kischel, in BeckOK GG, Art. 3 Rn. 148.3; Wernsmann, in HHSp, AO/FGO, § 4 AO Rn. 447.

<sup>911</sup> Dazu Desens, FR 2011, S. 745, 749; Kube, DStR 2011, S. 1781, 1789; beide zitierend: BFH, Urt. vom 22.8.2012 – I R 9/11 Rn. 23, BStBl II 2013, 512.

<sup>912</sup> Aus der Erwähnung bei Desens, FR 2011, S. 745, 749 hat sich eine Verweiskette aufgebaut, die auf eine Begründung verzichtet (s. BFH, Urt. vom 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl II 2013, 512, 515). Der Begriff des qualifiziert fiskalischen Zwecks bleibt vage, es soll aber um ein über die bloße Einnahmeerzielung gehendes besonderes öffentliches (finanzielles) Interesse an der Besteuerung gehen.

<sup>913</sup> Röder, StuW 2012, S. 18, 25; ähnlich Hey, StuW 2011, S. 131, 141.

<sup>914</sup> Hey, StuW 2011, S. 131, 140; s. auch Nachweise in Fn. 910.

<sup>915</sup> FG Münster, Beschl. vom 29.4.2013 – 9 V 2400/12 K, EFG 2013, 1147, 1148; Schenke, in K/S/M, EStG, § 4h Rn. A 173 m.w.N.

<sup>916</sup> Thiel, FR 2007, S. 729, 730.

<sup>917</sup> Hey, StuW 2011, S. 131, 140.

<sup>918</sup> Röder, StuW 2012, S. 18, 25; ähnlich Lang/Englisch, StuW 2005, S. 3, 10.

<sup>919</sup> BTDrucks 15/1518, S. 13.

<sup>920</sup> S. oben, S. 50 f.



Lebens Grundrechtsträger ist<sup>921</sup>, stellt sich für ihn als Einkommensteuersubjekt insoweit die Frage, ob Bezugspunkt das Lebens- oder das Periodeneinkommen ist<sup>922</sup>. Zum Teil wird vertreten, die Leistungsfähigkeit sei in einer bestimmten Periode zu erfassen<sup>923</sup>. Es wird angeführt, dass eine Besteuerung am Lebensende zu ungewiss sei, da Einkommen oder Vermögen zu diesem Zeitpunkt nicht mehr vorhanden zu sein brauchen<sup>924</sup>. Die Gegenwartsbesteuerung hingegen berücksichtige das Einkommen des Steuerpflichtigen und seinen Beitrag zum aktuellen finanziellen Bedarf des Staats gleichermaßen und sei ausgerichtet an der Gegenwart<sup>925</sup>. Überwiegend<sup>926</sup> wird dagegen vertreten, das Leistungsfähigkeitsprinzip sei am Lebenszeiteinkommen zu messen<sup>927</sup>.

Letzterem ist zuzustimmen. Dafür spricht bereits, dass die Bezugsgröße der Besteuerung, das Einkommen, keiner Beschränkung auf bestimmte Veranlagungsperioden unterliegt<sup>928</sup>. Das zeigt sich insbesondere bei forschenden oder innovativen Unternehmen<sup>929</sup>, die zumeist erst, wenn überhaupt, auf lange Sicht Erträge erzielen. Eine bloß innerperiodische Betrachtung kann weiter keine faire und sozial gerechte Besteuerung gewährleisten<sup>930</sup>, da wirtschaftliches Handeln grundsätzlich langfristig angelegt ist und nicht mit einem Veranlagungszeitraum endet<sup>931</sup>. Eine Betrachtung der Leistungsfähigkeit nur am Kalenderjahr ist „lebensfremd“<sup>932</sup>. Eine Periodisierung hat lediglich technischen Charakter<sup>933</sup>. Einzugesehen ist gleichwohl, dass eine völlige Gleichbelastung verschiedener Steuerpflichtiger in der Totalperiode „kaum erreichbar“<sup>934</sup> ist. Eine starre Alternativitätsentscheidung zwischen beiden Ansätze (Lebens- bzw. Periodeneinkommen) ist kaum möglich<sup>935</sup>. Insofern sind beide Ansätze möglichst optimal im Sinne einer praktischen Konkordanz zu verwirklichen<sup>936</sup>. Während eine Besteuerung des Periodeneinkommens eine praktische und möglichst synchrone Erfassung der aktuellen Leistungsfähigkeit – zumindest in technischer Sicht<sup>937</sup> (Veranlagung) – gewährleistet, so sollte darüber hinaus eine gleichmäßige Belastung in der Totalperiode „zumindest

<sup>921</sup> Kube, DStR 2011, S. 1781, 1784.

<sup>922</sup> Dazu Desens, FR 2011, S. 745, 746 ff.

<sup>923</sup> Kirchhof, StW 1985, S. 319, 322; *ders.*, in K/S/M, EStG, § 2 Rn. A 136; *ders.*, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 18 ff.; *ders.*, BStGB, Leitgedanken der Steuerreform Rn. 45; Elicker, StW 2000, S. 3, 16; Kube, DStR 2011, S. 1781, 1784 f.

<sup>924</sup> Kirchhof, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 18.

<sup>925</sup> Kirchhof, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 18 und 20.

<sup>926</sup> So auch Lang/Englisch, StW 2005, S. 3, 6 f. m.w.N.

<sup>927</sup> Ausführlich Tipke, StRO II<sup>2</sup>, S. 754 ff.; Lang, DStJG (2001), S. 49, 65 unter Verweis auf die herrschende Steuerlehre und m.w.N.; Lang/Englisch, StW 2005, S. 3, 6 f., dort v. a. in Fn. 37 m.w.N.; Petersen, StW 2006, S. 266, 270 ff.; Röder, StW 2012, S. 18, 21 f.; Zum Streitstand auch HHR/Hallerbach, § 10d EStG Anm. 10 m.w.N.

<sup>928</sup> Röder, StW 2012, S. 18, 21.

<sup>929</sup> Röder, StW 2012, S. 18, 28; Hey, StW 2012, S. 131, 141.

<sup>930</sup> S. dazu am Beispiel eines Vergleichs von Arbeits- und Kapitaleinkommen: Petersen, StW 2006, S. 266, 271.

<sup>931</sup> HHR/Hallerbach, § 10d EStG Anm. 10.

<sup>932</sup> Petersen, StW 2006, S. 266, 272.

<sup>933</sup> Tipke, StRO II<sup>2</sup>, S. 756.

<sup>934</sup> Röder, StW 2012, S. 18, 21 m.w.N.

<sup>935</sup> Ebenso Desens, FR 2011, S. 745, 747.

<sup>936</sup> Desens, FR 2011, S. 745, 747; ähnlich auch Röder, StW 2012, S. 18, 27: Dieser Konflikt sei „so schonend wie möglich“ aufzulösen; HHR/Hallerbach, § 10d EStG Anm. 10: „gleichrangige Wesensmerkmale der Ertragsbesteuerung“.

<sup>937</sup> Kirchhof, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 20.





angestrebt werden<sup>938</sup>. Da die natürliche Person ihr Leben lang Grundrechtsträger ist<sup>939</sup>, und nicht periodenweise, besteht ein grundsätzlich abschnittsübergreifender Grundrechtsschutz<sup>940</sup>. Selbst, wenn man verträte, dass Grundrechte einen zeitlichen Referenzrahmen haben<sup>941</sup>, folgt daraus für das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zwingend eine jahresabschnittsweise Betrachtung<sup>942</sup>. Eine Berücksichtigung des Lebenszeiteinkommens griffe jedoch zu weit<sup>943</sup>, da die Einkommensbemessung in Zeiteinheiten die Einkommensbesteuerung erst durchführbar macht<sup>944</sup>. Der die Leistungsfähigkeit indizierende Liquiditätsüberschuss<sup>945</sup> muss daher zwar nicht statisch pro rata temporis festgestellt werden. Der bloß abschnittsweise Steuerzugriff ist indes nicht an den wirtschaftlichen Aktivitäten des Steuerpflichtigen orientiert. Mangels einer innerperiodischen Negativsteuer<sup>946</sup> ist zumindest eine interperiodische Leistungsfähigkeitsminderung im Wege einer zeitnahen interperiodischen unbeschränkten Verlustverrechnung vorzunehmen<sup>947</sup>. Eine interperiodische Betrachtung ist nicht als Periodenend-, sondern als Zeitrumbetrachtung zu verstehen. Eine Beschränkung des Verlustabzugs ist damit möglich, solange sich die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeitsminderung nur zeitlich verschiebt. Die Frage, ob eine zeitliche Beschränkung des Vortrags zulässig wäre<sup>948</sup>, ist nach Vorstehendem zu verneinen. Durch eine Befristung können Definitiveffekte eintreten. Dies umso mehr, weil es in der Hand des Gesetzgebers liegt, entsprechende Modalitäten zu formulieren. Gerade weil sich Deutschland als Innovationsstandort versteht<sup>949</sup>, würden durch eine zeitliche Beschränkung Unternehmungen risikoreicher, aber innovativer Betriebe gehemmt. Dies wäre auch politisch das falsche Signal.

### 3. Die Besteuerung von Ehegatten

Ein schließlich auch im Zusammenhang mit dem Subjektsteuerprinzip<sup>950</sup>, jedoch vornehmlich eher mit den Begriffen Grundsatz der Individualbesteuerung<sup>951</sup> und Individualprinzip<sup>952</sup>, diskutiertes Thema ist das der Besteuerung von Ehegatten. Der Ansicht, dass Ehegatten nach dem Subjektsteu-

<sup>938</sup> Röder, StuW 2012, S. 18, 21.

<sup>939</sup> S. Nachweis Fn. 921.

<sup>940</sup> So auch BFH, Urt. vom 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl II 2013, 512, 514.

<sup>941</sup> Dazu Kube, DStR 2011, S. 1781, 1784.

<sup>942</sup> So auch Kube, DStR 2011, S. 1781, 1784 f.; *Kirchhof*, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 20: Die Zeiteinheit eines Jahres sei eher technisch; beide Autoren plädieren aber grundsätzlich ansonsten für eine Abschnittsbesteuerung, s. oben, Fn. 923.

<sup>943</sup> Dies räumen selbst Vertreter einer Lebenszeitbesteuerung ein, vgl. Petersen, StuW 2006, S. 266, 272.

<sup>944</sup> *Kirchhof*, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 2 Rn. 18; HHR/*Hallerbach*, § 10d EStG Anm. 10: Eine Totaleinkommensbesteuerung sei „praktisch nicht durchführbar“.

<sup>945</sup> S. oben, S. 50 f.

<sup>946</sup> Röder, StuW 2012, S. 18, 23: Eine solche wäre auch nicht geboten.

<sup>947</sup> Lang/Englisch, StuW 2005, S. 3, 8; Hey, BB 2007, S. 1303, 1305; Röder, StuW 2012, S. 18, 23; dagegen ablehnend: Kube, DStR 2011, S. 1781, 1788.

<sup>948</sup> Bejahend Kube, DStR 2011, S. 1781, 1786 f. (fünf bis sieben Jahre); ablehnend Lang/Englisch, StuW 2005, S. 3, 7, 10; Hey, StuW 2011, S. 131, 141; Röder, StuW 2012, S. 18, 23 m.w.N., 26 ff.; Ernst & Young, DB 2012, S. 1704, 1708.

<sup>949</sup> S. dazu z. B. die Positionierung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung auf dessen Homepage unter URL: <http://www.bmbf.de/de/6443.php> (Stand: 2.12.2015).

<sup>950</sup> S. oben, S. 3.

<sup>951</sup> Hier liegt der Schwerpunkt, s. oben, S. 4.

<sup>952</sup> S. oben, S. 8.



erprinzip einzeln zu besteuern seien, was dem individualistischen Konzept des Einkommensteuerrechts entspreche<sup>953</sup>, kann nicht gefolgt werden. Betrachtungsrelevantes Besteuerungssubjekt auf zweiter Stufe ist die einzelne natürliche Person<sup>954</sup>. Bei der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG werden die Einkünfte lediglich zusammengerechnet, nicht jedoch einheitlich ermittelt<sup>955</sup>, sodass ebenso wie bei der Einzelveranlagung die Einkünfte für jeden Ehegatten gesondert zu ermitteln sind<sup>956</sup>. An der Zuordnung auf zweiter Stufe ändert die Ehegattenbesteuerung daher nichts, sondern ordnet allein die Art und Weise der Veranlagung an<sup>957</sup>. Die Veranlagung betrifft jedoch eine andere Besteuerungsstufe<sup>958</sup>.

Nach dem Subjektsteuerprinzip als personalem Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist eine Einkommensbesteuerung der natürlichen Person nach ihrer subjektiven und objektiven Leistungsfähigkeit geboten<sup>959</sup>. Das geltende Einkommensteuerrecht berücksichtigt durch das durch die Zusammenveranlagung resultierende Ehegattensplitting im Grunde die Leistungsfähigkeitsminderung durch die Mitversorgung des Lebenspartners des Steuerpflichtigen<sup>960</sup>. Auf dritter Besteuerungsstufe kann daher die Wahlmöglichkeit nach § 26 Abs. 1 EStG zwischen der Einzelveranlagung (§ 26a EStG) und der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) zumindest als ein sachgerechter Kompromiss zwischen dem Schutz der ehelichen Privatsphäre und der gebotenen Individualbesteuerung gesehen werden<sup>961</sup>, wohlgermerkt ohne die Zuordnung auf zweiter Stufe zu tangieren. Daher ist der überwiegenden Ansicht, dass das Ehegattensplitting nicht den Individualbesteuerungsgrundsatz durchbricht<sup>962</sup>, zuzustimmen. Die gebotene Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit betrifft auf horizontaler Ebene die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage, die Tarifffrage ist eine davon zu unterscheidende<sup>963</sup>. Daher schließt eine Individualbesteuerung eine gemeinsame Veranlagung zumindest technisch nicht aus<sup>964</sup>.

<sup>953</sup> Liebl, DStZ 2011, S. 129, 132 f.

<sup>954</sup> S. oben, S. 38 ff.

<sup>955</sup> R 26b Abs. 1 S. 1 EStR 2012.

<sup>956</sup> BFH, Urt. vom 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl II 1988, 827, 827 f.; H 26b EStR 2012.

<sup>957</sup> Blümich/*Ettlich*, § 26b EStG Rn. 1.

<sup>958</sup> S. oben, S. 43 f.

<sup>959</sup> S. oben, S. 44 ff.

<sup>960</sup> Ungeachtet der Frage, ob das Splitting noch zeitgemäß ist, vgl. oben S. 53 ff.

<sup>961</sup> BFH, Urt. vom 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl II 2004, 980, 983; FG Baden-Württemberg, Urt. vom 6.5.2010 – 3 K 839/09, EFG 2010, 1381, 1381.

<sup>962</sup> S. Nachweise Fn. 42.

<sup>963</sup> S. oben, S. 43 f.

<sup>964</sup> Franz, StuW 1988, S. 17, 22.





## Kapitel 4 – Körperschaftsteuer

Zu den Ertragsteuern gehört auch die Körperschaftsteuer<sup>965</sup>. Das ertragsteuerliche Subjektsteuerprinzip ist nach hier vertretener These personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuersubjektes, da es bei der Frage, ob Gleiches gleich besteuert wird, maßgeblich auf die Grundrechtsberechtigung und die anwendbaren Grundrechte ankommt<sup>966</sup>. Subjektsteuern sind solche, die auf die Person zugeschnitten sind und die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners berücksichtigen<sup>967</sup>. Über die einfach-gesetzliche Zuordnung der der Besteuerung unterliegenden Einkünfte zu einem Steuersubjekt auf zweiter Besteuerungsstufe hinaus muss die jeweilige Ertragsteuer an der individuellen Leistungsfähigkeit des von ihr auf zweiter Besteuerungsstufe (Schauspieler) taxierten Subjektes ausgerichtet sein<sup>968</sup>. Insoweit ist zu untersuchen, welchem Subjekt die der Besteuerung unterliegenden Einkünfte zugeordnet werden und ob eine Besteuerung nach dessen Leistungsfähigkeit erfolgt bzw. was die maßgebliche Leistungsfähigkeit im Körperschaftsteuerrecht ist.

### I. Körperschaftsteuer als Ertragsteuer der Körperschaften

Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem „zu versteuernden Einkommen“ (§ 7 Abs. 1 KStG). Zunächst ist das maßgebliche Besteuerungssubjekt anhand der drei einfach-gesetzlichen Besteuerungsstufen zu ermitteln<sup>969</sup>. Auf erster Stufe ist das Einkünfteermittlungssubjekt zu eruieren. „Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes“ (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG). Für Gewerbetreibende, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen, ergibt sich die Gewinnermittlung aus § 5 Abs. 1 S. 1 EStG. Für Kapitalgesellschaften ergeben sich Buchführungspflichten in der Regel aus § 140 AO i.V.m. §§ 238, 5 f. HGB. Darüber hinaus statuiert § 141 AO eine Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger. Für die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG genannten Körperschaften<sup>970</sup> sind alle Einkünfte gewerbliche (§ 8 Abs. 2 KStG) und damit ist Ermittlungssubjekt der den Gewinn Ermittelnde (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG). Der ermittelte Gewinn wird dem Steuersubjekt i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG zugeordnet<sup>971</sup>. Dieses hat den Gewinn zu versteuern<sup>972</sup>. Dies ergibt sich aus § 1 Abs. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 KStG. Es ist das beschwerte Subjekt<sup>973</sup>, an dessen Leistungsfähigkeit die Körperschaftsteuer ausgerichtet sein muss, da es die Steuer wirtschaftlich

<sup>965</sup> S. oben, S. 24.

<sup>966</sup> S. oben, S. 12 ff.

<sup>967</sup> Nach dem sog. finanzwissenschaftlichen Verständnis, s. oben, S. 25.

<sup>968</sup> S. oben, S. 19 ff.

<sup>969</sup> Zu den Besteuerungsstufen oben, S. 13.

<sup>970</sup> Auch die in § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG genannten juristischen Personen sind buchführungspflichtig, s. *Roser*, in *Gosch*, KStG<sup>3</sup>, § 8 Rn. 65.

<sup>971</sup> So auch *Jachmann*, DStJG (2000), S. 9, 17.

<sup>972</sup> *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, Vor § 1 KStG Rn. 1: Insofern entspreche die Körperschaftsteuer der Einkommensteuer; *Birk*, *StuW* 2000, S. 328, 333.

<sup>973</sup> *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, Vor § 1 KStG Rn. 3: Systematisch sei die Körperschaftsteuer insofern eine Personensteuer wie die Einkommensteuer.

trägt. Im Gegensatz zur Einkommensteuer enthält die Körperschaftsteuer keine Veranlagungsvorschriften. § 23 Abs. 1 KStG statuiert nur, dass der Steuersatz 15 Prozent des zu versteuernden Einkommens beträgt. Auf dritter Stufe ist Veranlagungssubjekt die körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft. Betrachtungsrelevantes Steuersubjekt sind also die in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften. Die Körperschaftsteuer ist die Ertragsteuer der Körperschaften<sup>974</sup>.

## II. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der Körperschaften

In § 1 Abs. 1 KStG sind verschiedene Subjekte genannt. Grundsätzlich sind alle gleichermaßen grundrechtsberechtigt und entsprechende Grundrechte anwendbar<sup>975</sup>. Hinsichtlich der Frage, inwiefern ein Subjektsteuerprinzip auch<sup>976</sup> im Körperschaftsteuerrecht anzunehmen ist, ist maßgeblich, inwieweit auf die in § 1 Abs. 1 KStG genannten Subjekte Grundrechte „ihrem Wesen nach [...] anwendbar sind“ (Art. 19 Abs. 3 GG). Vorzugswürdigerweise ist von einer eigenen Grundrechtsberechtigung der Körperschaften auszugehen, insbesondere deshalb, weil das Bundesverfassungsgericht das Erfordernis eines personalen Substrats vorwiegend nur zur Ablehnung der Grundrechtsfähigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bemüht und zum Teil beide Maßstäbe gleichermaßen benutzt. Übereinstimmend sind auf juristische Personen anwendbar die Grundrechte aus Art. 3 Abs. 1 GG, Art. 12 Abs. 1 GG, Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 2 Abs. 1 GG, nicht jedoch die Art. 1 Abs. 1 GG sowie Art. 6 GG.<sup>977</sup>

Aus der Anwendbarkeit verschiedener Grundrechte auf natürliche Personen und Körperschaften folgt durch den personalen Bezug des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die verschiedenen Steuersubjekte ein unterschiedlicher verfassungsrechtlicher verbürgter Mindestschutz vor Steuern als Eingriffsrecht. Bei der Festlegung, was konkret Leistungsfähigkeit des entsprechenden Subjektes ist, kann dieser Umstand nicht unberücksichtigt bleiben. Insofern ergibt sich jedenfalls für steuerliche Zwecke ein Unterschied zwischen natürlichen Personen und Körperschaften. Die Körperschaften haben eine von den dahinter stehenden Personen zu unterscheidende Leistungsfähigkeit. Da nur die wirtschaftlichen Grundrechte anwendbar sind, haben Körperschaften im Gegensatz zu natürlichen Personen lediglich eine eigene objektive Leistungsfähigkeit.<sup>978</sup> Mit anderen Worten: In der Körperschaftsteuer gibt es kein subjektives<sup>979</sup>, wohl aber ein objektives Nettoprinzip<sup>980</sup>.

<sup>974</sup> *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, Vor § 1 KStG Rn. 1.

<sup>975</sup> S. im Einzelnen oben, S. 29 ff.; für die in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG genannten Körperschaften bestimmt § 3 Abs. 1 KStG unter welchen Voraussetzungen diese körperschaftsteuerpflichtig sind; für die in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG genannten Körperschaften enthält § 4 KStG eine Sonderbestimmung.

<sup>976</sup> Zum einkommensteuerlichen Subjektsteuerprinzip s. oben, S. 59 ff.

<sup>977</sup> Zu Vorstehendem s. oben, S. 32 ff.

<sup>978</sup> Zu Vorstehendem s. oben, S. 33 ff.

<sup>979</sup> So auch Hey, Beihefter DStR 34/2009, S. 109, 110; *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, Vor § 1 KStG Rn. 3, 5; Crezelius, DStJG (1999), S. 73, 108; Jachmann, DStJG (2000), S. 9, 17.

<sup>980</sup> BVerfG, Beschl. vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, 248; BFH, Urt. vom 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl II 2013, 512, 513; FG Hamburg, Urt. vom 29.2.2012 – 1 K 48/12, EFG 2012, 933, 933; Crezelius, DStJG (1999), S. 73, 108; Jachmann, DStJG (2000), S. 9, 17; Lang, DStJG (2001), S. 49, 59 f.; Hennrichs, StuW 2002, S. 201, 205; Lang/Englisch, StuW 2005, S. 3, 6 m.w.N.; Hey, Beihefter DStR 34/2009, S. 109, 110; Heger, Beihefter DStR 34/2009, S. 117, 118; Desens, FR 2011, S. 745, 746; Röder, StuW 2012, S. 18, 19; *Frotscher*, in *Frot-*



Da Körperschaften also eine von den dahinter stehenden Personen zu unterscheidende eigene objektive, nicht aber subjektive Leistungsfähigkeit haben, ist der Maßstab im Körperschaftsteuerrecht ein anderer – nämlich ein abgeschwächter – im Vergleich zum Einkommensteuerrecht<sup>981</sup>. Aus der Anknüpfung des Körperschaftsteuerrechts an die Einkommensteuer (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG) wird gefolgert, dass das objektive Nettoprinzip auch im Körperschaftsteuerrecht gilt<sup>982</sup>. Damit sind auch im Körperschaftsteuerrecht betrieblich veranlasste Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen<sup>983</sup>.

Die (subjektiven) Grundrechte sind auf Körperschaften nicht anwendbar, sodass sich z. B. nicht das Gebot der Berücksichtigung des existenziellen Bedarfs<sup>984</sup> für Körperschaften ergibt. Körperschaften haben daher keine private Sphäre<sup>985</sup>. Dass Körperschaften keine private Sphäre haben, ist insofern nicht bloß eine einfach-gesetzliche Entscheidung, sondern ergibt sich aus der Nichtanwendbarkeit bestimmter Grundrechte wie Art. 1 GG und Art. 6 GG. Jedoch spielt auch bei Körperschaften zumindest die Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten Aufwendungen und bloßer Einkommensverwendung eine Rolle. Daher gilt auch für betriebliche Aufwendungen, dass diese jedenfalls abziehbar sein müssen, wenn sie zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand darstellen<sup>986</sup>.

### III. Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip im KStG

Steuersubjekt, an dessen Leistungsfähigkeit die Körperschaftsteuer ausgerichtet ist, ist die einzelne Körperschaft<sup>987</sup>. Nach dem Subjektsteuerprinzip als personalem Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kommt es auf die Grundrechtsberechtigung des Steuersubjektes an<sup>988</sup>. Körperschaften sind Schutzadressat der Grundrechte, soweit diese auf sie anwendbar sind (Art. 19 Abs. 3 GG). Mit der Nichtanwendbarkeit von einzelnen Grundrechten (Art. 6 Abs. 1 GG sowie Art. 1 Abs. 1 GG) korrespondiert eine Absenkung des Maßstabes, was das verfassungsrechtlich zu fordernde Mindestmaß einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung ist. Diese abnehmende Intensität im Vergleich zur Einkommensteuer bedeutet auch für ein Subjektsteuerprinzip eine abgeschwächte Intensität<sup>989</sup>. Dieses gebietet im Körperschaftsteuerrecht lediglich eine an der objektiven Leistungsfähigkeit der (einzelnen) Körperschaft ausgerichtete Ertragsbesteuerung. Der Umstand,

---

scher/Maas, Vor § 1 KStG Rn. 3; HHR/*Desens*, Einf. KStG Anm. 51; Kube, DSStR 2011, S. 1781, 1788: „Für Körperschaftsteuerpflichtige gilt [...] nichts prinzipiell anderes als für Einkommensteuerpflichtige“.

<sup>981</sup> S. auch *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, Vor § 1 KStG Rn. 3: Dies habe „Auswirkungen auf die Anwendung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“.

<sup>982</sup> BVerfG, Beschl. vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, 248; BFH, Urt. vom 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl II 2013, 512, 513; Hey, Beihefter DSStR 34/2009, S. 109, 110; verhaltener dagegen: Heger, Beihefter DSStR 34/2009, S. 117, 118: Dies folge „auch aus § 8 Abs. 1 KStG [...]“.

<sup>983</sup> S. oben, S. 56.

<sup>984</sup> Dieses Gebot ergibt sich nur für natürliche Personen, s. oben, S. 47.

<sup>985</sup> Es gilt insofern nicht das subjektive Nettoprinzip, s. oben, S. 98; BFH, Urt. vom 8.7.1998 – I R 123/97, BFH/NV 1999, 269, 270; BFH, Beschl. vom 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl II 2002, 490, 491; BFH, Urt. vom 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl II 2007, 961, 964; a. M. hingegen z. B. noch BFH, Urt. vom 2.11.1965 – I 221/62, BStBl III 1966, 255; Analyse der älteren Rechtsprechung bei Weber-Grellet, DSStR 1994, S. 12, 12 ff.; s. ferner ders., DSStR 1994, S. 12, 15 ff.; *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 8 KStG Rn. 26 ff.

<sup>986</sup> Zum Maßstab des pflichtbestimmten Aufwands s. oben, S. 48 ff.

<sup>987</sup> S. oben, S. 97 ff.

<sup>988</sup> S. allgemein oben, S. 19 ff.

<sup>989</sup> Zum Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip S. 19 ff.



dass Körperschaften keine private Sphäre haben, resultiert aus den anwendbaren Grundrechten. Nicht geboten ist insofern z. B. die Freistellung eines existenziellen Mindestbedarfs der Körperschaften, sondern allein die Freistellung der die wirtschaftlichen Grundrechte betreffenden betrieblichen Aufwendungen.

### **IV. Anwendungsbeispiel: Organschaft**

Ein mit dem Subjektsteuerprinzip diskutiertes Thema ist das der Organschaft. Wegen der steuerlichen Eigenständigkeit von Körperschaften<sup>990</sup> durchbreche, zumindest aber modifiziere die Ergebniszurechnung der Organgesellschaft zum Organträger dieses Prinzip<sup>991</sup>.

#### **1. § 14 KStG ist spezialgesetzliche Einkommenszurechnungsnorm**

Körperschaftsteuerpflichtig sind die in § 1 Abs. 1 KStG genannten Subjekte, an deren Leistungsfähigkeit die Körperschaftsteuer ausgerichtet ist<sup>992</sup>. Dagegen rechnet § 14 Abs. 1 S. 1 KStG das Einkommen einer Organgesellschaft dem Träger des Unternehmens (Organträger) zu, wenn sich die Organgesellschaft durch Gewinnabführungsvertrag verpflichtet, ihren ganzen Gewinn abzuführen und die in § 14 KStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Organgesellschaft kann nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien sein. Organgesellschaft kann auch eine „andere als die in § 14 Absatz 1 Satz 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft [...]“ (§ 17 Abs. 1 S. 1 KStG) sein. Gemeint waren vor allem Gesellschaften mit beschränkter Haftung<sup>993</sup>, dies gilt aber ebenso für alle anderen Kapitalgesellschaften<sup>994</sup>, so dass sich eine Kongruenz zu § 1 KStG ergibt<sup>995</sup>. Nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG können Organträger natürliche Personen und nicht von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, aber auch Personengesellschaften sein. Damit wird das nach körperschaftsteuerlichen Normen ermittelte Einkommen auch nicht körperschaftsteuerpflichtigen Subjekten zugerechnet.

#### **2. Bedeutung für das Subjektsteuerprinzip**

Diese in § 14 KStG normierte Zurechnung von nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelten Einkommen auch zu nicht körperschaftsteuerpflichtigen Subjekten könnte gegen das Subjektsteuerprinzip verstoßen, weil dieses als personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des taxierten Subjektes<sup>996</sup> eine Körperschaftbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit der in § 1 Abs. 1 KStG genannten Subjekte gebietet. Dazu zählen nur die in § 1 KStG aufgezählten

---

<sup>990</sup> S. dazu auch oben, S. 33 f.

<sup>991</sup> S. dazu S. 3; vgl. die entsprechenden Ausführungen zum Prinzip der Individualbesteuerung S. 6, zum Steuersubjektprinzip S. 6 und zum Subjektprinzip S. 8.

<sup>992</sup> S. dazu S. 97 f. sowie S. 98 ff.

<sup>993</sup> Vgl. R 66 Abs. 1 S. 1 KStR 2004.

<sup>994</sup> So auch *Neumann*, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 17 Rn. 1.

<sup>995</sup> Einschränkung dagegen Blümich/*Danelsing*, § 14 KStG Rn. 47.

<sup>996</sup> S. oben, S. 19 ff.



Subjekte<sup>997</sup> mit einer eigenen objektiven Leistungsfähigkeit<sup>998</sup>, während dagegen natürliche Personen eine davon zu unterscheidende objektive und subjektive Leistungsfähigkeit haben<sup>999</sup>.

#### **a) Besteuerungsregimes für die Organträger ändern sich nicht**

Allerdings wird hier von diesem Gebot hinsichtlich der Besteuerung des Organträgers nicht abgewichen: Sofern der Organträger ein nicht von der Körperschaftsteuerpflicht befreites Subjekt ist, erfolgt die Besteuerung des nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelten Einkommens bei einem (anderen) Körperschaftsteuersubjekt. Das Besteuerungsregime bleibt das gleiche. Oder mit anderen Worten: Zwar erhöht sich das Einkommen, dieses ist jedoch nach der maßgeblichen objektiven Leistungsfähigkeit von Körperschaften ermittelt. Ist Organträger dagegen eine natürliche Person, wird das Organeinkommen dem Besteuerungsregime des Einkommensteuergesetzes unterworfen. Das Organeinkommen gehört bei der natürlichen Person zu solchem aus Gewerbebetrieb<sup>1000</sup>. In beiden Fällen tangiert die Zurechnung des Einkommens weder die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des körperschaft- noch des einkommensteuerpflichtigen Organträgers, weil das zugerechnete Einkommen dem für den Organträger maßgeblichen Besteuerungsregime unterworfen wird.

#### **b) Organschaft tangiert bloß objektive Steuerpflicht**

Außerdem rechnen die Vorschriften über die Organschaft das von der Organgesellschaft ermittelte Einkommen einem anderen Subjekt nur zu, die Organgesellschaft bleibt selbst Gewinnermittlungssubjekt<sup>1001</sup>. In ihrer Person wird das Einkommen nach der für Körperschaften maßgeblichen objektiven Leistungsfähigkeit ermittelt<sup>1002</sup>. Aus der Systematik ergibt sich, dass §§ 14 ff. KStG zu den das Einkommen betreffenden Vorschriften gehören und allein die objektive Steuerpflicht betreffen<sup>1003</sup>. Die Zurechnung des Einkommens zum Organträger erfolgt auch nur, wenn die strengen Voraussetzungen einer Organschaft nach §§ 14 ff. KStG erfüllt sind<sup>1004</sup>. An der subjektiven Steuerpflicht der Organgesellschaft ändert dies jedoch nichts.

---

<sup>997</sup> S. oben, S. 97 f.

<sup>998</sup> S. oben, S. 33 f.

<sup>999</sup> S. dazu oben, S. 44 ff.

<sup>1000</sup> § 14 Abs. 1 S. 1 KStG: “[...] ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen [...]“ i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

<sup>1001</sup> Zu den Besteuerungsstufen s. oben, S. 13.

<sup>1002</sup> Zum Maßstab im Körperschaftsteuerrecht s. oben, S. 98 ff.

<sup>1003</sup> So auch Blümich/*Danelsing*, § 14 KStG Rn. 41 i.V.m. Rn. 58.

<sup>1004</sup> Insbesondere die Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag, vgl. dazu nur Blümich/*Danelsing*, § 14 KStG Rn. 93 ff.







## Kapitel 5 – Gewerbesteuer

### I. Gewerbesteuer als Ertragsteuer des „Unternehmers“

Die Gewerbesteuer differenziert zwischen Steuergegenstand (§ 2 GewStG), -schuldner (§ 5 GewStG) und -grundlage (§ 6 GewStG).

#### 1. Gewerbebetrieb als Steuergegenstand

Steuergegenstand ist der inländische Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG). Dies ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG) und als ein solches gelten in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit, (§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG) sowie des Weiteren auch die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nicht-rechtsfähigen Vereine (§ 2 Abs. 3 GewStG).

#### 2. Gewerbeertrag als Besteuerungsgrundlage

Die Gewerbesteuer knüpfte einst an mehrere Besteuerungsgrundlagen an, um Insuffizienzen einzelner Besteuerungsgrundlagen zu umgehen<sup>1005</sup>. Angeknüpft wurde, um die objektivierte Ertragskraft des Gewerbebetriebs zu erfassen<sup>1006</sup>, an den Gewerbeertrag, das Gewerbekapital und die Lohnsumme, wobei die Gewichtung der genannten Reihenfolge entsprach<sup>1007</sup>. Nachdem zunächst die Anknüpfung an die Lohnsumme entfallen war<sup>1008</sup> und sodann auch an das Gewerbekapital<sup>1009</sup>, ist nunmehr alleinige Besteuerungsgrundlage der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Dieser ist gemäß § 7 S. 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommen- sowie Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG aufgezählten Beträge. Die Gewerbesteuer hat sich somit gleichermaßen wie die Einkommen- und die Körperschaftsteuer zu einer Ertragsteuer entwickelt<sup>1010</sup>. Aufgrund dieser Entwicklung änderte der Gesetzgeber den Begriff der Realsteuern in Art. 106 Abs. 6 GG, um die Zuordnung auch der Gewerbeertragsteuer zugunsten der Gemeinden sicherzustellen<sup>1011</sup>.

#### 3. Unternehmer als Steuerschuldner

Die Zuordnung der der Besteuerung unterliegenden Einkünfte zum Steuersubjekt erfolgt anhand von drei Besteuerungsstufen, wobei es auf dasjenige Steuersubjekt ankommt, das als Steuerschuldner auf zweiter Stufe mit der Steuer beschwert ist<sup>1012</sup>. Steuerschuldner ist im Gewerbesteuerrecht

<sup>1005</sup> S. dazu die Begründung zum GewStG vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 694.

<sup>1006</sup> Begründung zum Gewerbesteuergesetz vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 695; BRDrucks 220/07, S. 131; vgl. dazu auch Montag, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 12 Rn. 1; Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, 2. Kap. Rn. 327.

<sup>1007</sup> S. dazu die Begründung zum GewStG vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 694.

<sup>1008</sup> Gesetz vom 30.11.1978, BGBI I 1978, S. 1849; BTDrucks 8/2118, S. 64 f.

<sup>1009</sup> Gesetz vom 29.10.1997, BGBI I 1997, S. 2590; BTDrucks 13/8348, S. 1, S. 11.

<sup>1010</sup> S. auch BVerfG, Urt. vom 13.7.1965 – 1 BvR 771/59 u. a., BVerfGE 19, 101, 112; Gosch, DStZ 1998, S. 327, 328; Jachmann, BB 2000, S. 1432, 1433; Hey, Beihefter DStR 34/2009, S. 109, 114 f.; Montag, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 12 Rn. 1; Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, 2. Kap. Rn. 323 und 327.

<sup>1011</sup> S. dazu BTDrucks 13/8488, S. 6.

<sup>1012</sup> S. dazu allgemein S. 13; für das EStG auch S. 38 ff. und für das KStG S. 97 ff.

der Unternehmer (§ 5 Abs. 1 S. 1 GewStG)<sup>1013</sup>. Dieser ist damit also relevantes gewerbesteuerliches Betrachtungsobjekt<sup>1014</sup>.

## II. Besteuerung nach der objektivierten Ertragskraft

Das Subjektsteuerprinzip wird hier mit dem finanzwissenschaftlichen Begriff der Subjektsteuern als personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstanden<sup>1015</sup>. Ursprünglich konzipiert war die Gewerbesteuer als Objektsteuer<sup>1016</sup>. Im Gegensatz zur Einkommensteuer als Personensteuer<sup>1017</sup> war sie eine Sachsteuer, losgelöst von der Person des Unternehmers<sup>1018</sup>. Die Gewerbesteuer hat seitdem einen historisch konzeptionellen Wandel durchgemacht<sup>1019</sup>, sodass die Frage zu stellen ist, ob sich daraus Rückschlüsse für ein mögliches Subjektsteuerprinzip in der Gewerbesteuer ziehen lassen.

### 1. Maßstab

Damit stellt sich die Frage, ob der maßgebliche Maßstab der der Leistungsfähigkeit des gewerbesteuerlichen Unternehmers ist und wenn dieses zu bejahen wäre, ob dieser hinreichend berücksichtigt wird.

#### a) Forderung nach einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Die Gewerbesteuer wird vornehmlich mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt<sup>1020</sup>. Gesetzgeberische Intention war, „der Gemeinde einen Ausgleich für die Lasten zu bieten, die ihr der Betrieb der Industrie, des Handels und des Handwerks verursachen [...]“<sup>1021</sup>. Allerdings bezog sich diese Rechtfertigung ursprünglich auf die Erhebung der Gewerbesteuer nach der Lohnsumme<sup>1022</sup>. Da diese nicht mehr gewerbesteuerliche Besteuerungsgrundlage ist<sup>1023</sup>, ist eine Rechtfertigung durch das Äquivalenzprinzip äußerst angreifbar<sup>1024</sup>. Wegen der Entwicklung zu einer neben die Einkommen-

<sup>1013</sup> So auch Blümich/*Gosch*, § 5 GewStG Rn. 17.

<sup>1014</sup> So auch Blümich/*Gosch*, § 5 GewStG Rn. 18 m.w.N.

<sup>1015</sup> Zur These S. 12 ff.; zum Subjektsteuerbegriff S. 25.

<sup>1016</sup> S. Begründung zum Gewerbesteuergesetz vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 693; die Begriffe Objekt- und Realsteuern sind gleichbedeutend, dazu Hey, Beihefter DStR 34/2009, 109, dort Fn. 71 m.w.N.

<sup>1017</sup> S. RFH vom 1.12.1937 – VI 688/37, RStBl. 1938, S. 356, 356 f.; RFH vom 10.1.1940 – VI 704/39, RStBl. 1940, S. 134, 134: Es bestehe zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer trotz enger Anlehnung der Gewerbesteuer an die Einkommensteuer ein grundsätzlicher Unterschied.

<sup>1018</sup> RFH vom 1.12.1937 – VI 688/37, RStBl. 1938, S. 356, 356 f.: „Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer auf die Person des Einkommensteuerpflichtigen nach Maßgabe seiner verschiedenen Beziehungen zu einkommen- und gewinnbringenden Wirtschaftsvorgängen [...]. Die Gewerbesteuer dagegen ist eine Sachsteuer auf den Betrieb als solchen, losgelöst von der Person des Unternehmers, bemessen nach dem Ertrag des Betriebs als eines einheitlichen lebenden Wirtschaftsorganismus, ohne Rücksicht auf die Verhältnisse des Betriebs zu den hinter ihm stehenden Einzelpersonen“; nahezu wortgleich RFH vom 10.1.1940 – VI 704/39, RStBl. 1940, S. 134, 134; adaptiert auch von BVerfG, Urt. vom 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, S. 331, 345.

<sup>1019</sup> S. oben, S. 103 f.

<sup>1020</sup> Begründung zum GewStG vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 696; rezipiert von BVerfG, Urt. vom 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 348; s. auch BVerfG, Urt. vom 13.7.1965 – 1 BvR 771/59 u. a., BVerfGE 19, 101, 112.

<sup>1021</sup> Begründung zum GewStG vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 696.

<sup>1022</sup> Begründung zum GewStG vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 696.

<sup>1023</sup> Nachweis Fn. 1008.

<sup>1024</sup> Zur Kritik Blümich/*Drüen*, § 1 GewStG Rn. 14 f.; *Montag*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 12 Rn. 1; Tipke, StRO II<sup>2</sup>, S. 1146 ff.; *Gosch*, DStZ 1998, S. 327, 328.



und Körperschaftsteuer tretenden (Sonder-) Ertragsteuer<sup>1025</sup> wird gefordert, auch im Gewerbesteuerrecht das Leistungsfähigkeitsprinzip fruchtbar zu machen<sup>1026</sup>.

### b) Gewerbesteuer ist nicht subjektiv

Allerdings bedingt das Subjektsteuerprinzip als personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit für die Festlegung eines Besteuerungsmaßstabes die Grundrechtsberechtigung des Steuerschuldners<sup>1027</sup>. Subjektsteuern sind solche, die die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners berücksichtigen<sup>1028</sup>. Das Unternehmen ist jedoch nicht grundrechtsberechtigt, sondern nur der Unternehmensträger<sup>1029</sup>. Insofern ist für die Festlegung eines Besteuerungsmaßstabes dieser zu eruieren. Als Unternehmer gilt gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 i.V.m. S. 2 GewStG derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Es kommt darauf an, wem das Ergebnis des Gewerbebetriebs zuzurechnen ist<sup>1030</sup>. Als Gewerbebetrieb gelten zunächst die Tätigkeiten von Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit, der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nichtrechtsfähigen Vereine (§ 2 Abs. 2 und Abs. 3 GewStG). Körperschaften sind aufgrund eigener Rechtspersönlichkeit selbst Unternehmer<sup>1031</sup>. Fernerhin ist ein Gewerbebetrieb auch ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG). Daher decke sich der gewerbesteuerliche Unternehmerbegriff mit dem Mitunternehmerbegriff<sup>1032</sup>. Unternehmer i.S.d. § 5 Abs. 1 S. 1 GewStG wäre somit im Falle einer Personengesellschaft der einzelne Mitunternehmer. Allerdings trifft § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG eine speziellere Regelung für die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft. Danach ist die Personengesellschaft selbst Steuerschuldnerin, wenn ihre Tätigkeit ein Gewerbebetrieb ist<sup>1033</sup>. Aufgrund dieser Verselbständigung wird auch von der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft gesprochen<sup>1034</sup>. Ist die Personengesellschaft dagegen selbst Mitunternehmerin einer weiteren Personengesellschaft, ist sie Unternehmerin<sup>1035</sup>. Grund für die abweichenden Bestimmungen des § 5 Abs. 1 S. 1 und S. 3 GewStG ist die Intention des Gesetzgebers, die

<sup>1025</sup> Dazu oben, S. 103.

<sup>1026</sup> Lang, *StuW* 1990, S. 107, 123 f.; Gosch, *DStZ* 1998, S. 327, 329; Jachmann, *BB* 2000, S. 1432, 1433; Lang/Englisch, *StuW* 2005, S. 3, 14; Kube, *DStR* 2011, S. 1781, 1789; *Montag*, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*<sup>22</sup>, § 12 Rn. 1; Tipke, *StRO* II<sup>2</sup>, S. 1146 ff.; das Bundesverfassungsgericht scheint die objektivierte Ertragskraft als gewerbesteuerliches Pendant zur Leistungsfähigkeit zu verstehen, vgl. BVerfG, *Beschl.* vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, *BVerfGE* 120, 1, 44 f.

<sup>1027</sup> Dazu oben, S. 19 ff.

<sup>1028</sup> S. oben, S. 25.

<sup>1029</sup> S. oben, S. 33.

<sup>1030</sup> Blümich/*Gosch*, § 5 GewStG Rn. 21.

<sup>1031</sup> Blümich/*Gosch*, § 5 GewStG Rn. 58.

<sup>1032</sup> Allgemeine Meinung, vgl. nur BFH, *Beschl.* vom 3.5.1993 – GrS 3/92, *BStBl* II 1993, 616, 621 sowie m.w.N.: Blümich/*Gosch*, § 5 GewStG Rn. 22; *Selder*, in Glanegger/Güroff, *GewStG*<sup>8</sup>, § 5 Rn. 2; Kronawitter, *GewStG*, S. 149 f.

<sup>1033</sup> Abweichend hiervon sind nach § 5 Abs. 1 S. 4 GewStG Gesamtschuldner die Mitglieder einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung.

<sup>1034</sup> S. nur Blümich/*Gosch*, § 5 GewStG Rn. 39 m.w.N.

<sup>1035</sup> Blümich/*Gosch*, § 5 GewStG Rn. 39; *Selder*, in Glanegger/Güroff, *GewStG*<sup>8</sup>, § 5 Rn. 5.



Vollstreckung zu vereinfachen<sup>1036</sup>. Neben der Möglichkeit der direkten Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen soll eine mögliche Beanspruchung der Gesellschafter als Haftungsschuldner nicht ausgeschlossen sein<sup>1037</sup>. Schließlich kann der Einzelunternehmer gewerblicher Unternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sein<sup>1038</sup>.

Es lässt sich damit kein der Einkommen- und Körperschaftsteuer gleichermaßen konkret-eindeutiger Gewerbesteuerschuldner eruieren, an dessen Leistungsfähigkeit die Gewerbesteuer ausgerichtet sein müsste. Gewerbesteuerschuldner können sowohl Körperschaften und Personengesellschaften als auch natürliche Personen sein. Alle sind zwar grundrechtsberechtigt, allerdings in unterschiedlichem Umfang<sup>1039</sup>. Damit aber lässt sich kein entsprechend (subjektiver) allgemeiner Besteuerungsmaßstab wie in der Einkommen- und Körperschaftsteuer formulieren, der über die bloße Steuerschuldnerschaft des Unternehmers hinausginge. Besteuert wird rechtsformübergreifend der objektivierte Gewerbeertrag. Die Belastungsentscheidung, in der Gewerbesteuer die objektivierte Ertragskraft des Unternehmens zu besteuern unabhängig von der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners, hat der Gesetzgeber aber folgerichtig umzusetzen<sup>1040</sup>. Tut er dies ohne Rechtfertigung nicht, liegt eine gleichheitswidrige Ungleichbesteuerung vor<sup>1041</sup>.

### c) Ergebnis zum Maßstab

Die Gewerbesteuer hat sich zwar zu einer reinen Ertragsteuer entwickelt. Sie bleibt indes eine objektivierte Ertragsteuer, d. h. sie ist nicht an der Person des Steuerschuldners ausgerichtet, sondern bemisst sich nach der Ertragskraft des Steuergegenstandes.<sup>1042</sup>

Das Subjektsteuerprinzip knüpft als personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an die unterschiedliche Grundrechtsberechtigung des Steuersubjektes an<sup>1043</sup>. Es lässt sich daher mit dem Subjektsteuerprinzip kein (wie in der Einkommen- und Körperschaftsteuer) allgemeiner Besteuerungsmaßstab für die Gewerbesteuer im Sinne einer subjektiven Ausrichtung an der Leistungsfähigkeit des Unternehmers als Steuerschuldner formulieren, weil die möglichen Steuerschuldner Kapital- und Personengesellschaften als auch natürliche Personen sein können und alle unterschiedlichen Grundrechtsschutz genießen. Maßgeblich ist allein die objektivierte Ertragskraft des Unternehmens. Diese Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber aber folgerichtig umzusetzen, ansonsten liegt eine gleichheitswidrige Ungleichbesteuerung vor<sup>1044</sup>.

---

<sup>1036</sup> BTDrucks 7/5458, S. 11: „[...] daß (sic) [...] Bescheide an die Gesellschaft gerichtet werden und wegen rückständiger Gewerbesteuerbeträge unmittelbar in das Vermögen der Gesellschaft vollstreckt wird.“

<sup>1037</sup> BTDrucks 7/5458, S. 11.

<sup>1038</sup> So auch Blümich/Bode, § 15 EStG Rn. 1; Kronawitter, GewStG, S. 150.

<sup>1039</sup> S. dazu ausführlich S. 28 ff.

<sup>1040</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 44 f.

<sup>1041</sup> Vgl. dazu oben m.w.N. S. 91.

<sup>1042</sup> S. oben, S. 106.

<sup>1043</sup> Vgl. dazu S. 19 ff.

<sup>1044</sup> S. oben m.w.N., S. 106.



## 2. Keine Abweichung vom Nettoprinzip durch § 8 GewStG

Zum Teil werden wegen des Rekurses (§ 7 S. 1 GewStG) auf die einkommen- und körperschaftsteuerliche Gewinnermittlung zur Ermittlung des Gewerbeertrags vor allem die Hinzurechnungen des § 8 GewStG als Abweichungen vom Nettoprinzip als rechtfertigungsbedürftig erachtet<sup>1045</sup>. Dem kann nicht gefolgt werden<sup>1046</sup>.

### a) Gewerbesteuer enthält eigenes Regelwerk

Zwar muss der Gesetzgeber gemäß des Gebots gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen die einmal getroffene Belastungsentscheidung bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen, ansonsten liegt eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung vor<sup>1047</sup>, jedoch kann der Gesetzgeber auch von früheren Grundentscheidungen abweichen, wenn er ein neues Regelwerk schafft, das ein Mindestmaß an Systemorientierung enthält<sup>1048</sup>. Die Gewerbesteuer knüpft insofern nicht an die einkommen- oder körperschaftsteuerliche Grundentscheidung an, sondern enthält ein eigenes Regelwerk, das nicht der der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Grundentscheidung entsprechen muss. Lediglich die Entwicklung der Gewerbesteuer zu einer reinen Ertragsteuer, nicht jedoch die Anknüpfung des Gewerbeertrags an den einkommensteuerlichen Gewinn ist eine neuere Entwicklung<sup>1049</sup>. Bereits der Gewerbeertrag des Gewerbesteuergesetzes vom 1.12.1936 hat als „wichtigste Besteuerungsgrundlage“<sup>1050</sup> an den nach Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn angeknüpft<sup>1051</sup>. Soweit die Gewerbesteuer aufgrund des Wegfalls der Anknüpfung dieser an das Gewerbekapital und die Lohnsumme als weitere Besteuerungsgrundlagen nunmehr als Ertragsteuer klassifiziert wird<sup>1052</sup>, ergibt diese alleinige Anknüpfung des Gewerbeertrags an das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht nicht ohne Weiteres einen neuen Maßstab für die Gewerbesteuer. Denn „ein unmittelbarer Anschluß (sic) an die Ergebnisse der Einkommensteuerveranlagung oder Körperschaftsteuerveranlagung ist nicht vorgesehen“<sup>1053</sup>, sondern „der Gewerbeertrag ergibt sich [...] erst mit Hilfe der Hinzurechnungen und Kürzungen“<sup>1054</sup>. Dies muss umso mehr gelten als nach Wegfall der Anknüpfungspunkte des Gewerbekapitals und der Lohnsumme als weitere gewerbesteuerliche Besteuerungsgrundlagen die gewerbesteuerlich objektivierte Ertragskraft einer Auswei-

<sup>1045</sup> So z. B. bei Hey, Beihefter DStR 34/2009, S. 109, 115.

<sup>1046</sup> S. zum Maßstab in der Gewerbesteuer S. 104 ff.

<sup>1047</sup> S. dazu oben S. 91 m.w.N.

<sup>1048</sup> BVerfG, Urt. vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u. a., DStR 2008, S. 2460, 2465; ähnlich Drüen, StuW 2008, S. 3, 10: „[...] gründlich missverstanden, wenn [...] jeder einzelnen abzugsbeschränkenden Norm eine neue ‚Grundentscheidung‘ untergeschoben werden könnte“; ebd.: Der Gesetzgeber habe keine „beliebige Definitionsmacht“.

<sup>1049</sup> S. oben, S. 103.

<sup>1050</sup> Begründung zum GewStG vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 695.

<sup>1051</sup> § 6 Abs. 1 des GewStG vom 1.12.1936, RGBl I 1936, S. 979, 980.

<sup>1052</sup> Nachweise Fn. 1010.

<sup>1053</sup> Begründung zum GewStG vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 695.

<sup>1054</sup> Begründung zum GewStG vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 695.

zung der Hinzurechnungstatbestände entspricht<sup>1055</sup>. Die gewerbesteuerliche Besteuerung nach der objektivierten Ertragskraft hat somit nach wie vor Bestand.

### **b) Gewerbesteuer ebnet verschiedene Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der Einkommen- und Körperschaftsteuer ein**

Dies zeigen insbesondere auch die Regelungen in §§ 8 und 9 GewStG. Diese objektivieren den Gewerbeertrag als rechtsformübergreifend für Zwecke der Gewerbesteuer eine Einebnung der unterschiedlichen Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der Einkommen- und der Körperschaftsteuer erfolgt<sup>1056</sup>. Da der Gewerbeertrag unabhängig von der Finanzierungsform erfasst werden soll<sup>1057</sup>, sind zur Ermittlung der objektivierten Ertragskraft insbesondere verschiedene Finanzierungsaufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG hinzuzurechnen. Darüber hinaus werden rechtsformspezifische Belastungsunterschiede nach § 8 Nr. 4, 5, 9, 10 und 12 GewStG korrigiert<sup>1058</sup>. So sind beispielsweise die „Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes“ (§ 8 Nr. 9 GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 8 Nr. 9 GewStG zunächst wieder hinzuzurechnen. Telos der Regelung ist, dass aufgrund der Tatsache, dass die abzugsfähigen Spenden für Zwecke des Gewerbesteuerrechts einheitlich in § 9 Nr. 5 GewStG geregelt werden, zunächst eine Hinzurechnung der bereits bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb abgezogenen Spenden erforderlich ist<sup>1059</sup>. Der Abzug der Spenden und Mitgliedsbeiträge erfolgt sodann gemäß § 9 Nr. 5 GewStG rechtsformneutral (objektiviert), unabhängig von der Person des Gewerbesteuer-schuldners.

### **c) Bewertung**

Die Gewerbesteuer hat damit nicht der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Grundentscheidung zu folgen, sondern enthält ein eigenes Regelwerk mit eigener Systematik. Die Besteuerung nach der objektivierten Ertragskraft als Besteuerungsgrundlage in der Gewerbesteuer ist daher keine Abweichung vom Nettoprinzip, sondern der Gewerbesteuer einfach-gesetzlich immanent.

## **3. Abweichungen von Besteuerung nach objektiver Ertragskraft**

Dennoch könnten sich Abweichungen von einer Besteuerung nach der objektivierten Ertragskraft des gewerbesteuerlichen Unternehmers ohne Rücksicht auf dessen Leistungsfähigkeit ergeben. Abweichungen von der Belastungsentscheidung der Besteuerung nach der objektivierten Ertragskraft des Unternehmens müssen gerechtfertigt sein, ansonsten liegt eine gleichheitswidrige Ungleichbesteuerung vor<sup>1060</sup>.

<sup>1055</sup> V. a. § 8 Nr. 1 GewStG wurde durch Gesetz vom 14.8.2007, BGBl I 2007, S. 1912, 1930 erheblich modifiziert; s. dazu auch BRDrucks 220/07, S. 131 ff.

<sup>1056</sup> Zur Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der Einkommensteuer S. 44 ff. sowie in der Körperschaftsteuer S. 98 ff.; vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 1386 ff. (zu § 8 GewStG) und Rn. 1403 ff. (zu § 9 GewStG).

<sup>1057</sup> Dazu BFH, Urt. vom 7.7.2004 – XI R 65/03, BStBl II 2005, 102, 104.

<sup>1058</sup> Dazu Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 1386 ff.

<sup>1059</sup> BTDrucks 12/1108, S. 69.

<sup>1060</sup> S. oben m.w.N., S. 106.



### a) Systemwidrige Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG

Dies könnte insbesondere für die Regelung des § 8 Nr. 1 GewStG gelten<sup>1061</sup>. Es lässt sich nämlich nicht mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer erklären, weshalb nach § 8 Nr. 1 GewStG lediglich ein Viertel der Summe der verschiedenen Finanzierungsaufwendungen hinzugerechnet werden, und das auch nur, soweit sie den Freibetrag von 100.000 Euro übersteigen: Denn entweder sind Leistungen auf Fremdkapital Indikator für Ertragskraft, sodass sie voll hinzuzurechnen wären, oder aber nicht, sodass die Hinzurechnung systemwidrig ist<sup>1062</sup>. Entsprechendes gilt für die nur teilweise Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingraten nach § 8 Nr. 1 lit. d und e GewStG und die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. f GewStG für Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten<sup>1063</sup>. Nach § 8 Nr. 1 lit. b GewStG werden Zinsanteile und dauernde Lasten auch dann hinzugerechnet, wenn die Zahlungen auch beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen, sodass es zu einer partiellen gewerbesteuerlichen Doppelbelastung beim Zahlenden und Empfänger kommt<sup>1064</sup>. Entsprechendes gilt nach § 8 Nr. 1 lit. c GewStG für Gewinnanteile eines (typisch) stillen Gesellschafters sowie nach § 8 Nr. 1 lit. d und e GewStG für Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingraten<sup>1065</sup>. Wenn nach der legislativen Intention der objektivierte Gewerbeertrag diejenige Größe ist, die „unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftet wird“<sup>1066</sup>, sind Leistungen auf Fremdkapital als Indikator für Ertragskraft anzusehen und somit entspräche nur die volle Hinzurechnung der vorgenannten Aufwendungen einer Besteuerung nach der objektivierten Ertragskraft<sup>1067</sup>. Jedenfalls ist die jeweils nur teilweise Hinzurechnung systemwidrig, weil Aufwendungen entweder voll hinzuzurechnen sind oder eben nicht<sup>1068</sup>.

### b) (Gewerbe-) Besteuerung in Abhängigkeit von Beteiligungsform

Des Weiteren kommt es bei Beteiligungseinkünften auf die ausschüttende Gesellschaft an, sodass auch hier nicht bloß objektiv der Ertrag erfasst wird. So werden korrespondierend nach § 8 Nr. 8 GewStG zunächst die Anteile am Verlust einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, hinzugerechnet und sodann die

<sup>1061</sup> Dazu Grünwald/Friz, DStR 2012, S. 2106, 2110; Petrak/Karrenbrock, DStR 2012, S. 2046, 2048.

<sup>1062</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 1387.

<sup>1063</sup> Dazu Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 1392: „Zickzack“-Kurs des Gesetzgebers, Rn. 1393; zu § 8 Nr. 1 lit. e GewStG: Grünwald/Friz, DStR 2012, S. 2106, 2110 sowie Petrak/Karrenbrock, DStR 2012, S. 2046, 2047 ff.; die Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr. 1 lit. a, d und e GewStG bezweifelnd: FG Hamburg, Beschl. vom 29.2.2012 – I K 138/10, EFG 2012, 960; derzeit anhängig beim BVerfG unter Az. 1 BvL 8/12; a. M. in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes: BFH, Beschl. vom 16.10.2012 – I B 128/12, BStBl II 2013, 30, 30 f.

<sup>1064</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 1389; zum Problem der Mehrfachbelastung s. auch Montag, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 12 Rn. 23.

<sup>1065</sup> Dazu Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 1390, 1392.

<sup>1066</sup> BTDrucks 16/481, S. 78.

<sup>1067</sup> Zur Problematik Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 1387 m.w.N.

<sup>1068</sup> Die einmal getroffene Belastungsentscheidung ist folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen, s. dazu oben m.w.N. S. 91; insofern den legislativen „Zickzack“-Kurs zu Recht kritisierend: Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht<sup>18</sup> Rn. 1392.



Anteile am Gewinn einer solchen Gesellschaft nach § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt, wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind, sodass die Anteile am Gewinn bzw. Verlust aus einer solchen Beteiligung nicht erneut der Gewerbesteuer unterliegen. Schüttet dagegen eine Kapitalgesellschaft Gewinne an einen gewerbesteuerpflichtigen Gesellschafter aus, unterliegen diese nur dann nicht noch einmal der Gewerbesteuer, wenn die Beteiligungsquote zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 Prozent beträgt (vgl. § 9 Nr. 2a, 7, 8, § 8 Nr. 5 GewStG)<sup>1069</sup>. Die Beteiligungsquote wurde im Jahr 2008<sup>1070</sup> von 10 Prozent auf 15 Prozent ausdrücklich zu „nominalen Entlastungen durch die Unternehmensteuerreform [...] als Beitrag zur Verstetigung der Gewerbesteuer [...] erhöht“<sup>1071</sup>. Da sich finanzpolitische Erwägungen immer vortragen lassen, käme einem Rechtfertigungserfordernis keinerlei begrenzende Kraft zu, wenn der reine Fiskalzweck als Rechtfertigungsgrund dienen könnte, sodass dieser allein nicht ausreicht<sup>1072</sup>. Die unterschiedliche Gewerbebesteuerung in Abhängigkeit von der Beteiligungsform stellt damit eine nicht gerechtfertigte Abweichung einer gebotenen Besteuerung nach der objektivierten Ertragskraft dar.

### c) Unterschiedliche Freibeträge

Eine Differenzierung gewissermaßen nach der Art des Unternehmens erfolgt schließlich durch den nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG nur natürlichen Personen sowie Personengesellschaften zu gewährenden Freibetrag in Höhe von 24.500 Euro<sup>1073</sup>. Damit erfolgt augenscheinlich eine subjektive Abschichtung zu den Kapitalgesellschaften, was dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer widersprechen könnte. Allerdings soll u. a. hierdurch der Nachteil ausgeglichen werden, dass Personenunternehmen im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften die Gehälter des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht gewerbesteuermindernd abziehen können<sup>1074</sup>. Insofern ist eine Objektivierung intendiert, die sich auf den ersten Blick so nicht erschließt.

### d) § 10a GewStG

Nach § 10a GewStG kann der maßgebende Gewerbeertrag um gewisse Fehlbeträge (Gewerbeverluste) gekürzt werden. Diese Kürzung setzt sowohl Unternehmeridentität als auch Unternehmensidentität voraus<sup>1075</sup>. Unternehmensidentität liegt dann vor, wenn der Gewerbeverlust bei demselben Gewerbebetrieb entstanden ist, dessen Gewerbeertrag im maßgeblichen Erhebungszeitraum gekürzt werden soll<sup>1076</sup>. Das Erfordernis der Unternehmensidentität ergibt sich aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer<sup>1077</sup>. Erforderlich ist ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller

<sup>1069</sup> Sog. Schachtelprivileg, vgl. nur Blümich/*Hofmeister*, § 8 GewStG Rn. 560, 575.

<sup>1070</sup> Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BGBl I 2007, S. 1912.

<sup>1071</sup> BTDrucks 16/5491, S. 23.

<sup>1072</sup> Vgl. dazu oben, S. Nachweise in Fn. 910.

<sup>1073</sup> Die in § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG aufgezählten Personen erhalten einen Freibetrag in Höhe von 5.000 Euro. Kapitalgesellschaften sind nicht genannt.

<sup>1074</sup> BTDrucks 14/23, S. 199.

<sup>1075</sup> BFH, Urt. vom 11.10.2012 – IV R 38/09, BStBl II 2013, 958, 960 m.w.N.

<sup>1076</sup> BFH, Urt. vom 11.10.2012 – IV R 38/09, BStBl II 2013, 958, 960.

<sup>1077</sup> Blümich/*Drüen*, § 10a GewStG Rn. 46 m.w.N.



Zusammenhang zwischen den Tätigkeiten im Verlustentstehungs- und im Abzugsjahr<sup>1078</sup>. Ferner soll der Gewerbeverlust aber auch nur dann abgezogen werden können, wenn der Gewerbetreibende den Verlust in eigener Person erlitten hat, sog. Unternehmeridentität<sup>1079</sup>. Das Erfordernis der Unternehmeridentität lässt sich indes nicht mit dem Objektsteuercharakter erklären, sondern widerspricht diesem<sup>1080</sup>: Die Gewerbesteuer ist nicht auf die Person des Steuerschuldners zugeschnitten, sondern es wird rechtsformübergreifend der objektivierte Gewerbeertrag besteuert<sup>1081</sup>. Die Gewerbesteuer ebnet rechtsformübergreifend die unterschiedliche Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ein<sup>1082</sup>. Dass nun für die Verlustnutzung wiederum auf die Person des Unternehmers abgestellt wird, harmoniert damit nicht. Richtigerweise sollte nach dem Regelungskonzept der Gewerbesteuer die Person des Unternehmers irrelevant sein.

### III. Rückschlüsse für ein Subjektsteuerprinzip im GewStG

Im Gegensatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuer knüpft das Gewerbesteuerrecht nicht an ein konkret-eindeutiges Steuersubjekt als Steuerschuldner an, sondern deklariert als diesen den „Unternehmer“ (§ 5 Abs. 1 S. 1 GewStG). Gewerbesteuerschuldner können insofern sowohl Körperschaften und Personengesellschaften als auch natürliche Personen sein<sup>1083</sup>. Alle sind zwar grundrechtsberechtigt, allerdings in unterschiedlichem Umfang<sup>1084</sup>. Über die bloße Steuerschuldnerschaft des Unternehmers hinaus lässt sich daher mit dem Subjektsteuerprinzip, das als personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an die unterschiedliche Grundrechtsberechtigung des Steuersubjektes anknüpft, kein (wie in der Einkommen- und Körperschaftsteuer) allgemeiner subjektiver Besteuerungsmaßstab für die Gewerbesteuer im Sinne einer Ausrichtung an der Leistungsfähigkeit des Unternehmers als Steuerschuldner formulieren. Es lässt sich insofern nicht kein, sondern nur kein gleicher Maßstab wie in der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Gewerbesteuer formulieren. Der Maßstab ist in der Gewerbesteuer die Reduzierung der Subjektivität auf eine bloße Steuerschuldnerschaft des Unternehmers.

Die Gewerbesteuer ist eine objektivierte Ertragsteuer. Die in der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterschiedliche Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen und der Körperschaften wird für Zwecke der Gewerbesteuer eingeebnet und rechtsformübergreifend der objektivierte Gewerbeertrag besteuert. Von diesem Grundsatz weichen indes einige Regelungen ab<sup>1085</sup>, sodass eine Besteuerung nach der objektivierten Ertragskraft nicht konsequent durchgehalten wird.

<sup>1078</sup> Vgl. mit weiteren Einzelnachweisen Blümich/*Drüen*, § 10a GewStG Rn. 46 ff.

<sup>1079</sup> BFH, Urt. vom 11.10.2012 – IV R 38/09, BStBl II 2013, 958, 960.

<sup>1080</sup> Ebenso Blümich/*Drüen*, § 10a GewStG Rn. 62 m.w.N.

<sup>1081</sup> Zum Maßstab s. oben, S. 104 ff.

<sup>1082</sup> S. oben, S. 108 f.

<sup>1083</sup> S. oben, S. 105 f.

<sup>1084</sup> S. dazu ausführlich S. 28 ff.

<sup>1085</sup> S. oben, S. 108 ff.



Soweit eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in der Gewerbesteuer gefordert wird<sup>1086</sup>, stünde eine subjektive an der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners ausgerichtete Gewerbesteuer vor der Herausforderung, rechtsformneutral die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte zu berücksichtigen. Sofern erwogen werden würde, das objektive Nettoprinzip als kleinsten gemeinsamen Nenner einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung aller Steuersubjekte<sup>1087</sup> für das Gewerbesteuerrecht *de lege ferenda* fruchtbar zu machen, wäre die Gewerbesteuer eine reine zusätzliche subjektive Sonderertragsteuer und es stellte sich die Frage, ob sie nicht für alle Steuerpflichtigen gelten müsste und nicht nur für Gewerbetreibende<sup>1088</sup>.

---

<sup>1086</sup> S. oben, S. 104.

<sup>1087</sup> Das objektive Nettoprinzip gilt sowohl für natürliche Personen als auch Kapitalgesellschaften, dazu S. 28 ff.

<sup>1088</sup> Die Vorlagefrage des FG Niedersachsen mit Beschlüssen vom 23.7.1997 – IV 317/91, EFG 1997, 1456 sowie vom 24.6.1998 – IV 317/91, EFG 1998, 1428, ob es nicht gleichheitswidrig sei, dass nur Gewerbetreibende der Gewerbesteuer unterliegen, hatte das BVerfG mit Beschlüssen vom 5.5.1998 – 1 BvL 23/97, HFR 1998, 680 und vom 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl II 1999, 509, 510 ff. noch als unzulässig verworfen; die im dritten Anlauf des FG unternommene Vorlage an das BVerfG mit Beschluss vom 21.4.2004 – 4 K 317/91, EFG 2004, 1065 und ergänzendem Vorlagebeschluss vom 14.4.2005 – 4 K 317/91, EFG 2005, 1417 war nach Ansicht des BVerfG, Beschl. vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 zwar zulässig, ebd., BVerfGE, 120, 1, 22 f., jedoch sei es gleichheitssatzkonform, dass die Einkünfte der freien Berufe, anderen Selbständigen und der Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer unterliegen, ebd., BVerfGE, 120, 1 LS. 1; interessant ist die Begründung zum GewStG vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693, 694, wonach „die Grundsätze des Nationalsozialismus [...] eine Herausnahme der freien Berufe aus der Gewerbesteuer“ erfordern.



## Kapitel 6 – Gesamtergebnis

Die vermeintliche Begriffsdiversität im Umfeld mit dem Subjektsteuerprinzip konnte bereits auf dieses sowie den Begriff des Grundsatzes der Individualbesteuerung reduziert werden<sup>1089</sup>. Letztendlich lassen sich beide Begriffe wie folgt abgrenzen: Beim „Prinzip der Besteuerung nach der persönlich-individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“<sup>1090</sup> geht es um die individuelle Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuersubjektes<sup>1091</sup>. Es erfolgt eine individuelle Betrachtung des einzelnen Subjektes. Beim Subjektsteuerprinzip geht es dagegen um die konzeptionelle Subjektivität der Steuer im Sinne einer Ausrichtung dieser nach der Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuersubjektes.

Zu unterscheiden sind zunächst die hier so bezeichneten Steuersubjektregeln, die auf drei Besteuerungsstufen unterscheiden zwischen dem Einkünfteermittlungssubjekt, dem Besteuerungssubjekt (Steuerschuldner i.e.S.) sowie dem Veranlagungssubjekt, und einem prinzipialen Subjektsteuerprinzip. Die einfach-gesetzlichen Steuersubjektregeln treffen verbindliche Zuordnungsentscheidungen. Ein Regelkonflikt ist nur durch eine Ausnahmeklausel oder Ungültigerklärung einer der Regeln zu lösen. Das Subjektsteuerprinzip kann zwar nicht einer positivierten Regel vorgehen, jedoch kann es Argumente im Rahmen der Auslegung liefern und bei der Überprüfung einer Norm helfen, deren Systemkonformität oder -nonkonformität festzustellen.<sup>1092</sup>

Die Subjektivität einer Steuer ergibt sich aus der Grundrechtsberechtigung des jeweiligen Steuersubjektes. Grundrechte schützen vor Steuern als Eingriffsrecht und verbürgen insoweit einen verfassungsrechtlichen Mindeststandard, der einfach-gesetzlich beachtet werden muss. Das Subjektsteuerprinzip ist personaler Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 GG. Dieser Artikel enthält ein subjektives Recht auf Gleichbehandlung. Nähere Maßstäbe und Kriterien dafür, wann der Gleichheitssatz verletzt ist, lassen sich indes nur bezogen auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche präzisieren. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bedarf als fundamentaler Wertmaßstab dementsprechend der Konkretisierung. Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kommt nicht ohne Festlegung eines personalen Bezugsobjektes aus. Besonders

---

<sup>1089</sup> S. oben, S. 11.

<sup>1090</sup> So das Diktum bei Lang, Bemessungsgrundlage 1981/88, S. 97; Ähnlich Tipke, StRO I<sup>2</sup>, S. 480: Leistungsfähigkeitsprinzip sei nur die verkürzte Bezeichnung für „Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“.

<sup>1091</sup> S. auch Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 327: Die Individualbesteuerung entspreche den grundgesetzlichen Wertungen, wonach jedes erworbene Einkommen als individualnütziges Privateigentum qualifiziere und daher einer Einzelperson zuzuordnen sei; Jochum, FR 2011, S. 497, 498: Der Individualbesteuerungsgrundsatz gehe „Hand in Hand mit dem [...] Leistungsfähigkeitsprinzip“; Röder, StuW 2012, S. 18, 20; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 3 Rn. 163: Individualbesteuerungsgrundsatz als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips.

<sup>1092</sup> S. dazu S. 15 ff.



deutlich wird dies bei der Festlegung, was konkret Leistungsfähigkeit bedeutet. Dies bedingt eine Korrelation zum konkreten Steuersubjekt.<sup>1093</sup>

Die zu betrachtenden Ertragsteuern sind die Einkommen-, die Körperschaft- sowie die Gewerbesteuer<sup>1094</sup>, die betrachtungsrelevanten Steuersubjekte sind damit für die Einkommensteuer die natürliche Person, und nicht die Personengesellschaft, für die Körperschaftsteuer die in § 1 KStG genannten Körperschaften, sowie für die Gewerbesteuer der gewerbesteuerliche Unternehmer<sup>1095</sup>. Daraus resultiert ein unterschiedlich gebotener Besteuerungsmaßstab: Alle Steuersubjekte sind grundsätzlich grundrechtsberechtigt, aber in unterschiedlichem Maße: Während natürliche Personen in vollem Umfang grundrechtsberechtigt sind und sich insofern ein umfassender Schutz vor Steuern als Eingriffsrecht ergibt, gelten Grundrechte für Körperschaften nur, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind (Art. 19 Abs. 3 GG)<sup>1096</sup>. Körperschaften und natürliche Personen haben insofern eine zu unterscheidende Leistungsfähigkeit: Während sich für natürliche Personen das Gebot einer Besteuerung nach der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit ergibt<sup>1097</sup>, haben Körperschaften eine davon zu unterscheidende eigene nur objektive Leistungsfähigkeit<sup>1098</sup>. Der gewerbesteuerliche Unternehmer ist nicht grundrechtsberechtigt, sondern nur der dahinterstehende Unternehmensträger<sup>1099</sup>.

Während daher die Einkommensteuer einfach-gesetzlich die gebotene Besteuerung nach der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit der natürlichen Person hinreichend berücksichtigt<sup>1100</sup>, kommt es in der Körperschaftsteuer lediglich auf die objektive Leistungsfähigkeit der Körperschaft an<sup>1101</sup>. In der Gewerbesteuer wird dagegen die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners nicht gleichermaßen berücksichtigt, sondern konzeptionell unabhängig von der Person des Steuerschuldners ein objektivierter Gewerbeertrag besteuert, was zum Teil nicht konsequent durchgehalten wird<sup>1102</sup>.

Die Einkommen- und Körperschaftsteuer sind insofern subjektive Ertragsteuern, jeweils an der individuellen Leistungsfähigkeit des von ihnen taxierten Steuersubjektes ausgerichtet, mithin in der Einkommensteuer an der subjektiven und objektiven Leistungsfähigkeit der natürlichen Person und in der Körperschaftsteuer nur an der objektiven Leistungsfähigkeit der Körperschaften. In der Gewerbesteuer wird dagegen die objektivierter Ertragskraft des Unternehmens besteuert. Insofern ergibt sich über die Zuordnungsentscheidung auf zweiter Besteuerungsstufe eine der Einkommen-

---

<sup>1093</sup> Dazu ausführlich S. 19 ff.

<sup>1094</sup> S. oben, S. 24.

<sup>1095</sup> S. dazu oben S. 37 ff.; S. 97 ff.; S. 103 ff.

<sup>1096</sup> Dazu ausführlich S. 28 ff.

<sup>1097</sup> So ergibt sich aus dem verfassungsrechtlich fundierten subjektiven Nettoprinzip ein Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums, das nicht nur Abwehr-, sondern auch Schutz- und Leistungsrecht ist, s. oben S. 48; zur Einkommensbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person S. 44 ff.

<sup>1098</sup> S. oben, S. 33 f.

<sup>1099</sup> S. oben, S. 33.

<sup>1100</sup> S. oben, S. 58 f.

<sup>1101</sup> S. oben, S. 98 ff.

<sup>1102</sup> S. oben, S. 104 ff.



und Körperschaftsteuer immanente subjektive Ausrichtung an der Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes oder mit anderen Worten eine steuersubjektorientierte Ausgestaltung dieser. Die unterschiedliche Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des als Steuerschuldners taxierten Steuersubjektes von der Einkommen- über die Körperschaftsteuer bis hin zur Reduzierung der Subjektivität auf eine bloße Steuerschuldnerschaft des Unternehmers und eine rechtsformübergreifende Besteuerung des objektivierte Gewerbeertrags in der Gewerbesteuer ergibt sich insofern aus einer unterschiedlichen Grundrechtsberechtigung der verschiedenen Steuersubjekte.

Der subjektiv nach der individuellen Leistungsfähigkeit der natürlichen Person ausgerichteten Einkommensbesteuerung<sup>1103</sup> entspricht beim Wirtschaftsguttransfer zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nur eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise. Insofern sind stille Reserven nicht aufzudecken<sup>1104</sup>. Eine intersubjektive Übertragung stiller Reserven nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG widerspricht diesem Grundsatz, ist aber gerechtfertigt<sup>1105</sup>. Dieses Ergebnis deckt sich schließlich mit den eingangs im Zusammenhang mit der Begriffsanalyse vertretenen Ansichten<sup>1106</sup>.

Die Nichtvererbbarkeit von Verlusten entspricht sowohl der einfach-gesetzlichen Steuersubjektregel auf zweiter Stufe als auch dem einkommensteuerlichen Subjektsteuerprinzip. Die Ursache des eigentlichen Problems begründet die Regelung des § 10d EStG, in dem eine Nichtnutzbarkeit des Verlustvortrags bereits potentiell angelegt ist.<sup>1107</sup>

Auch die Besteuerung von Ehegatten widerspricht weder der einfach-gesetzlichen Zuordnung der Einkünfte auf zweiter Stufe zur einzelnen natürlichen Person, da die Zusammenveranlagung lediglich die Art und Weise der Veranlagung regelt und damit eine hiervon zu unterscheidende Besteuerungsstufe. Darüber hinaus wird durch das Splitting de lege lata die Leistungsfähigkeitsminderung durch die Mitversorgung des Lebenspartners des Steuerpflichtigen berücksichtigt, sodass es auch dem Subjektsteuerprinzip als personale Bezugspunkt einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht widerspricht.<sup>1108</sup>

Die schließlich im Zusammenhang mit dem Subjektsteuerprinzip diskutierten Vorschriften über die körperschaftsteuerliche Organschaft weichen vom Subjektsteuerprinzip nicht ab: Da das Besteuerungsregime des jeweiligen Organträgers für diesen nicht wechselt, bleibt es bei einer an seiner Leistungsfähigkeit ausgerichteten Ertragsbesteuerung. Die Organgesellschaft bleibt selbst Gewinnermittlungssubjekt. Die §§ 14 ff. KStG betreffen lediglich das Einkommen betreffende Vorschriften und insofern die objektive Steuerpflicht.<sup>1109</sup>

<sup>1103</sup> Dazu ausführlich S. 44 ff.

<sup>1104</sup> Zur hier vertretenen Lösung S. 82 ff.; aber auch eine Lösung über § 6 Abs. 5 EStG erscheint möglich, dazu S. 66 ff.

<sup>1105</sup> S. oben, S. 72 ff.

<sup>1106</sup> Vgl. dazu S. 60 f.

<sup>1107</sup> Dazu oben, S. 89 ff.

<sup>1108</sup> Dazu oben, S. 94 ff.

<sup>1109</sup> Dazu oben, S. 100 ff.







