

## § 3 Die Unternehmensgröße im Recht der direkten Steuern

*Rolf Möhlenbrock*

I.	Einleitung .....	23
II.	Große Unternehmen in der öffentlichen Wahrnehmung .....	24
III.	Materielles Steuerrecht.....	28
1.	Bezugspunkte von Unternehmensgröße.....	28
2.	Normenadressat .....	28
3.	Einzelne Regelungen.....	30
a.	Buchführungspflicht und Gewinnermittlung.....	30
b.	Zinsschranke.....	32
c.	Sonderbetriebsausgaben bei Vorgängen mit Auslandsbezug.....	33
d.	Lizenzschranke.....	33
e.	Verlustvor- und -rücktrag .....	34
f.	Verlustabzugsbeschränkungen bei Körperschaften .....	35
g.	Zuzahlungen bei Einbringungen .....	36
h.	Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung.....	36
i.	Einkommensteuertarif .....	37
IV.	Fazit .....	39

### I. Einleitung

„Wenn Steuern das zentrale moralische Phänomen unserer Zivilisation sind, dann müssen wir zu einem einfachen und gerechten, von Privilegien und Lenkungstatbeständen befreiten, gleichmäßigen Steuerrecht zurückkehren. Gerade vom sogenannten kleinen Mann wird das Steuerrecht als Raubrittertum empfunden. Kein Wunder, denn bis zur Mitte eines jeden Jahres arbeitet der deutsche Arbeitnehmer allein für Steuern

und Abgaben und greift daher zur Selbsthilfe: Steuerumgehung, Steuerflucht und Schattenwirtschaft, Steuerhinterziehung und Subventionsbetrug sind hierzulande geradezu zum Volkssport geworden.“<sup>1</sup>

Aber ist das wirklich so, oder kommt es uns nur in dem heutigen digitalen Zeitalter so vor? Und wer sieht denn zwischen den ganzen bestehenden Regelungen den „Wald vor lauter Bäumen“ nicht mehr. Gerade die Unternehmensteuern sind seit einigen Jahren verbunden mit einem ganz speziellen Thema in aller Munde. Es geht um international tätige – vor allem amerikanische – Internetkonzerne. Vor den Augen der Öffentlichkeit findet eine rege Diskussion darüber statt, ob diese ausreichend Steuern zahlen. Gemeint sind gelegentlich die Verkehrssteuern – insbesondere die Umsatzsteuer (wie im Falle von Amazon). Hauptsächlich stehen aber die klassischen Ertragsteuern im Feuer. Die betreffenden Unternehmen nutzen vorhandene „Steuerschlupflöcher“ – etwa die Besonderheiten der amerikanischen CFC-Legislation und die Ansässigkeitsvoraussetzungen des irischen Körperschaftsteuerrechts –, um ihre Steuerquote zu senken. Die dadurch erzielten Steuereffekte sollen enorm sein. Der Handlungsdruck auf die nationalen Steuerpolitiken der entwickelten Welt ist entsprechend hoch.

## II. Große Unternehmen in der öffentlichen Wahrnehmung

Die bereits angedeutete Rolle amerikanischer Unternehmen in der öffentlichen Wahrnehmung mag ein Schlaglicht auf die deutsche Presse der vergangenen Jahre zeigen. Focus-Online etwa beschreibt die Situation von Google (jetzt: Alphabet):

„2009 wies Google Ireland einen extrem hohen Verwaltungsaufwand von 5,5 Milliarden Euro aus und drückte dadurch seine steuerpflichtigen Gewinne. Diese Kosten resultieren aus Lizenzgebühren für die Nutzung von Patenten, die Google in eine andere Tochter ausgelagert hatte. Kurios: Diese Gesellschaft hat ihrem Sitz ebenfalls in Irland (Double Irish), zahlt dort aber keine Steuern, da

---

<sup>1</sup> R. Sahn, *Zum Teufel mit der Steuer!*, Springer Gabler Verlag, Wiesbaden, 2012, 6.

sie von den Bermudas aus gelenkt wird. Um Quellensteuern auf die vereinnahmten Lizenzgebühren in Irland zu vermeiden, schickte Google das Geld über den Umweg Niederlande (Dutch Sandwich) auf die Inselgruppe im Atlantik. Denn auch in dem Benelux-Land wird lediglich ein geringer Quellensteuersatz abverlangt. Google zahlte dank dieser Tricks auf Gewinne von 5,8 Milliarden Euro lediglich 174 Millionen Euro Steuern. Das entspricht einem Steuersatz von drei Prozent.“<sup>2</sup>

Zu Starbucks erfährt man folgendes:

„Der US-Konzern erwirtschaftete in Deutschland mit Vorsatz Verluste, zitiert die SZ die europäischen Grünen. Sie haben errechnet, dass Starbucks in der Bundesrepublik 2011 einen Umsatz von 117 Millionen Euro erzielte, gleichzeitig aber einen Verlust von 5,5 Millionen Euro auswies. Ursache sind wieder einmal „Einnahmen aus geistigen Eigentum“. [...] Umgekehrt werden aber die Einnahmen aus Zinsen und Lizenzgebühren in den Niederlanden nicht versteuert. Dem Fiskus in Deutschland seien auf diese Weise 1,5 Millionen Euro Körperschafts- und Gewerbesteuern entgangen, schreibt die SZ.“<sup>3</sup>

In der Causa Apple lässt sich auf Spiegel-Online nachlesen:

„Bis zu 13 Milliarden Euro hat Apple demnach durch die Steuertricks gespart, die irische Regierung soll das Geld nun nachfordern. [...] Mehr als zwei Jahre hat die EU-Kommission geprüft, ob die irische Regierung Apple steuerlich anders behandelte, als andere Unternehmen. [...] Nach Ansicht der EU-Kommission ist das

---

<sup>2</sup> Focus Online: So ertrickst sich Apple einen Steuersatz von zwei Prozent. In: [http://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-31358/deals-und-geistertochter-so-ertrickst-sich-apple-einen-steuersatz-von-zwei-prozent-google-zahlte-in-europa-nur-drei-prozent-steuern\\_aid\\_996273.html](http://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-31358/deals-und-geistertochter-so-ertrickst-sich-apple-einen-steuersatz-von-zwei-prozent-google-zahlte-in-europa-nur-drei-prozent-steuern_aid_996273.html).

<sup>3</sup> Focus Online: So ertrickst sich Apple einen Steuersatz von zwei Prozent. In: [http://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-31358/deals-und-geistertochter-so-ertrickst-sich-apple-einen-steuersatz-von-zwei-prozent-google-zahlte-in-europa-nur-drei-prozent-steuern\\_aid\\_996273.html](http://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-31358/deals-und-geistertochter-so-ertrickst-sich-apple-einen-steuersatz-von-zwei-prozent-google-zahlte-in-europa-nur-drei-prozent-steuern_aid_996273.html).

bei Apple der Fall: Der irische Steuersatz des iPhone-Herstellers lag demnach im Jahr 2003 lediglich bei einem Prozent und sank bis 2014 auf 0,005 Prozent - 50 Euro Steuern auf eine Million Euro Gewinn. [...]

Apple besitzt seit den Achtzigerjahren zwei Tochtergesellschaften in Irland, Apple Operations Europe und Apple Sales International. Letztere ist für den Vertrieb zuständig, sie kauft Apple-Produkte von den Herstellern und verkauft sie an Kunden in Europa, im Nahen Osten, in Afrika und Indien. Alle Gewinne aus diesen Geschäften laufen bei der irischen Firma auf. Ein Teil davon - 2011 etwa waren es rund zwei Milliarden Dollar - geht ganz legal an die US-Mutter, als Zuschüsse für Forschung und Entwicklung. Die EU-Kommission bemängelt die Weiterverrechnung der übrigen Gewinne innerhalb Irlands. Besonders kritisch sieht sie sogenannte Steuervorbescheide. [...] Nur 50 Millionen Euro Gewinn seien in Irland versteuert worden. Ähnlich war es bei der zweiten Firma Apple Operations Europe.“<sup>4</sup>

Die Kernaussage dieser Pressestimmen ist klar: Die Unternehmensteuern der in Rede stehenden Konzerne sind – mindestens mit Blick auf den europäischen Markt – zu gering. Die niedrigen Steuerquoten werden durch aufwändige Gestaltungsmodelle erreicht. Unausgesprochen insinuiert diese Berichte, dass solcherlei „Steuertrickserei“ kleineren Unternehmen nicht ohne weiteres zugänglich sei. Der Befund lautet also: Je größer, je internationaler ein Unternehmen, desto geringer sind die Unternehmen- und Ertragsteuern. Aktuell in den Fokus geraten sind große Plattformbetreiber wie Uber, Air-bnb, Amazon.

Freilich ist die Absicht „Steuern zu sparen“ nicht nur ein Phänomen ausländischer Konzerne. Auch deutsche Großkonzerne sind öffentlich ins Gespräch gekommen, wie folgende Veröffentlichung der Süddeutschen Zeitung mit dem Titel „*Gesetzeslücke im Wert von 1,5 Milliarden*“ aus dem Jahre 2012 verdeutlicht:

---

<sup>4</sup> Spiegel Online: 50 Euro Steuern für eine Million Euro Gewinn. In: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/apple-in-irland-50-euro-steuern-fuer-eine-million-euro-gewinn-a-1110150.html>.

„Die Finanzminister hätten an der VW-Übernahme von Porsche gerne etwas verdient. Dummerweise tun sie es nicht: Volkswagen schlägt die Behörden mit ihren eigenen Gesetzen - und einem kuriosen Trick. [...]

Der Schlüssel heißt Umwandlungssteuergesetz. Dieses erlaubt Unternehmen ihre Struktur zu verändern, indem Firmenanteile verschoben und getauscht werden. Geld fließt bei Neuordnungen dieser Art normalerweise nicht. Das Gesetz erlaubt aber, dass eine Umwandlung auch dann vollzogen werden kann, „wenn nur ein neuer Anteil gewährt wird“, wie es in Paragraf 20 heißt. VW bezieht sich genau darauf. Auf die 4,46 Milliarden Euro, die die Porsche SE bekommen soll, legt VW noch eine Stammaktie drauf. Eine Aktie also, die mit Stimmrechten verbunden ist. Diese Aktie allein ermöglicht die steuerfreie Fusion im Einklang mit geltendem Recht.“<sup>5</sup>

Interessant ist die Reaktion des damaligen Vorsitzenden der FDP-Fraktion im Bundestag Rainer Brüderle hierauf:

„Wenn Weltkonzerne mit solchen Steuertricks Milliarden an Steuern sparen könnten, müsse sich jeder Steuerzahler veräppelt fühlen. „Das mag alles legal sein, zeigt aber, wie dringend wir ein einfacheres und gerechteres Steuerrecht brauchen.“<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Süddeutsche Zeitung: Gesetzeslücke im Wert von 1,5 Milliarden. In: <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/vw-uebernimmt-porsche-steuerfrei-gesetzesluecke-im-wert-von-milliarden-1.1402443>.

<sup>6</sup> Süddeutsche Zeitung: Gesetzeslücke im Wert von 1,5 Milliarden. In: <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/vw-uebernimmt-porsche-steuerfrei-gesetzesluecke-im-wert-von-milliarden-1.1402443>.

### III. Materielles Steuerrecht

#### 1. Bezugspunkte von Unternehmensgröße

Vor einer Untersuchung der Wirkungen von Unternehmensgröße im Recht der direkten Steuern stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien sich Unternehmensgröße bestimmt. Sie kann sich – je nach dem Betrachtungswinkel – aus ganz unterschiedlichen Gesichtspunkten ergeben. Denkbare Kennzahlen sind:

- die Bilanzsumme
- der Umsatz
- der Gewinn
- die Zahl der Beschäftigten
- sonstige Unternehmenskennzahlen, etwa das EBITDA.

Die genannten Kennzahlen geben einen numerischen Wert, eine quantitative Größe, als Anknüpfungsmerkmal vor. Das wirft die Frage auf, woran sich der Gesetzgeber bei der Bestimmung der für die Anwendung einer Steuervorschrift maßgeblichen Größe orientiert. Angesichts der teils nicht unwesentlichen Belastungswirkung möchte man meinen, ihrer Bestimmung müsse eine dezidierte betriebs- oder volkswirtschaftliche Wirkungsanalyse vorausgegangen sein. Das ist indessen nicht immer der Fall. Nicht selten schafft der Steuergesetzgeber eine Steuervorschrift allerdings, um mit ihr eine über den reinen Fiskalzweck hinausgehende Lenkungswirkung zu erreichen. Solchen Eingriffen ist in der Regel eine umfassende Anamnese der als unzureichend und damit regelungsbedürftig empfundenen Lage vorgeschaltet.

#### 2. Normenadressat

Auch wenn im Titel dieses Beitrags von der Unternehmensgröße gesprochen wird, ist das „Unternehmen“ der betrachteten Regelungen nicht immer der Normenadressat. Oft richtet sich eine Norm an den Steuerpflichtigen. Das ist entweder eine natürliche Person im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, oder es handelt sich um eine Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Satz 1 KStG. Adressat der Rechtsvorschrift kann aber auch ein Betrieb sein. Damit ist gemeinhin – allerdings nicht immer – der Gewerbebetrieb gemeint,

der nach § 15 Abs. 2 EStG eine selbständige nachhaltige Betätigung [ist], die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.

Offenbar enthält § 15 Abs. 2 EStG bereits eine erste verdeckte Unterscheidung nach der Unternehmensgröße mit Folgen für die Bestimmung der Einkunftsart. Land- und Forstwirtschaft sind bekanntermaßen die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse. Erst der Vertrieb anderer Erzeugnisse führt in die Gewerblichkeit.<sup>7</sup> Das Abstellen auf Erzeugnisse aus dem eigenen Betrieb statuiert in diesem Fall zwar ein qualitatives und kein quantitatives Abgrenzungskriterium. Die Anwendung der für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorgesehenen Regelungen (§§ 13 ff. EStG) ist im Ergebnis dennoch strukturell kleineren Unternehmen vorbehalten. Denn mit zunehmender Menge der verwerteten Erzeugnisse steigt die Wahrscheinlichkeit, in die Gewerblichkeit zu gelangen.

Nach qualitativer und nicht quantitativer Größenbetrachtung grenzt auch § 18 EStG ab. Dessen erster Absatz enthält eine abschließende Aufzählung der (Katalog)Betätigungen, die zu der Qualifizierung der daraus resultierenden Einkünfte als solche aus selbständiger Tätigkeit führen.<sup>8</sup> Zwar schließt die Größe des Unternehmens eines Angehörigen bzw. einer Gruppe von Angehörigen der freien Berufe eine Einordnung ihrer Einkünfte als solche nach § 18 EStG nicht zwangsläufig aus. Indessen richtet schon das Gesetz mahnende Worte an die Betroffenen, indem es in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG regelt: *Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne*

---

<sup>7</sup> Zu den Einzelheiten der Abgrenzung siehe R 15.5 EStR.

<sup>8</sup> Exemplarisch aus der jüngeren Rechtsprechung: Ausbildung und Verkauf von Blindenführhunden (BFH vom 9.5.2017, VIII R 11/15 – BStBl. II 2017, 911); im Bereich der Durchführung klinischer Studien tätige Fachkrankenschwester (BFH vom 25.4.2017, VIII R 24/14 – BStBl. II 2017, S. 908); Autodidakt, der wie ein Diplom-Informatiker oder Wirtschaftsinformatiker tätig ist (BFH vom 19.1.2017, III R 3/14 (NV), BFH/NV 2017, 732).

*der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist [aber], dass er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird.*

### 3. Einzelne Regelungen

Im Folgenden sollen exemplarisch einige zentrale Regelungen dargestellt werden, die im Gefüge des Unternehmensteuerrechts eine Belastungswirkung in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße auslösen.

#### *a. Buchführungspflicht und Gewinnermittlung*

Nach § 140 AO gelten durch außersteuerliche Vorschriften auferlegte Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften auch für das Steuerrecht. Kaufleute trifft die Buchführungspflicht nach §§ 238 ff. HGB, wobei Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 600.000 € Umsatzerlöse und jeweils 60.000 € Jahresüberschuss aufweisen, hiervon befreit sind. Ausländische Rechtsnormen können ebenfalls eine Buchführungspflicht im steuerlichen Sinne begründen.<sup>9</sup>

Die steuerliche Entsprechung der handelsrechtlichen Vorgaben findet sich in § 141 Abs. 1 AO. Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 600.000 € im Kalenderjahr oder selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25.000 € oder einen Gewinn aus Gewerbebetrieb bzw. aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60.000 € im Wirtschaftsjahr / Kalenderjahr gehabt haben, sind auch dann verpflichtet, für diesen Betrieb Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, wenn sich eine Buchführungs-

---

<sup>9</sup> Vgl. BMF-Schreibens vom 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530, Rz. 3.



pflicht nicht schon aus § 140 AO ergibt. Diese Grenzen können nicht ernstlich als Kriterien bezeichnet werden, anhand derer große von kleinen Unternehmen zu unterscheiden seien. Aber sie lassen sich als Schutzvorschriften für Kleinunternehmen verstehen. Gläubigerschutzbedarf und öffentliches Interesse sind hier nicht so stark ausgeprägt, dass dem Steuerpflichtigen eine vollumfängliche Buchführung abverlangt werden müsste.

Am Beispiel der Buchführungspflichten ist eine häufig gebrauchte Gesetzgebungstechnik erkennbar: Nicht die Abgrenzung der großen von den kleinen Unternehmen, sondern die Ausdifferenzierung des Adressatenkreises nach einem vermeintlichen Schutzbedürfnis der Kleineren ist der vom Gesetzgeber gewählte Weg. Dies wird besonders deutlich, wenn man neben der Buchführungspflicht die steuerlich damit in der Regel induzierte Gewinnermittlungsart betrachtet. Der buchführungspflichtige Gewerbetreibende ermittelt seinen Gewinn durch einen Bestandsvergleich nach § 5 in Verbindung mit § 4 Abs. 1 EStG. Hiervon sieht das Gesetz einige sehr gewichtige Ausnahmen vor:

- Soweit der Gewinn auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, kann dieser auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage ermittelt werden, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird (§ 5a Abs. 1 EStG). Der Steuerpflichtige ist an die gewählte Gewinnermittlung vom Beginn des Wirtschaftsjahres an, in dem er den Antrag stellt, zehn Jahre gebunden.
- Steuerpflichtige, die eigene oder gecharterte Handelsschiffe betreiben, dürfen außerdem die gesamte von ihnen als Arbeitgeber anzumeldende und abzuführende Lohnsteuer auf den Arbeitslohn an Besatzungsmitglieder abziehen und einbehalten (§ 41a Abs. 4 EStG).
- Land- und Forstwirte können ihren Gewinn bekanntermaßen nach Durchschnittssätzen ermitteln, wenn sie nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, für den Betrieb Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, die Flächen der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung selbst bewirtschaften und eine bestimmte Hektarzahl nicht überschreiten; die Tierbestände dürfen insgesamt 50 Vieheinheiten nicht übersteigen.

Während die spezielle Gewinnermittlung für Land- und Forstwirte in erster Linie der Vereinfachung der Gewinnermittlung für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe dient,<sup>10</sup> reichen die Sonderregelungen für die Schifffahrt weiter. Sie erlauben eine von den allgemeinen Vorschriften abweichende Gewinnermittlung durch eine vom erzielten Ertrag unabhängige, pauschal auf den Frachtraum der eingesetzten Schiffe bezogene Steuer (sog. Tonnagesteuer). Hierbei geht es um die internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Reeder und deren langfristige Bindung an den maritimen Standort Deutschland. Mancherorts ist deshalb von einer getarnten Subventionsnorm die Rede.<sup>11</sup> Sie wird durch die Regelung in § 41a Abs. 4 EStG komplettiert, die ausschließlich zugunsten der betroffenen Arbeitgeber und nicht für die Arbeitnehmer wirkt. Mit Blick auf das Gleichheitsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG) soll hier den besonderen Verhältnissen des Reedereigewerbes Rechnung getragen werden.<sup>12</sup> Die EU-Kommission hat die Maßnahme zuletzt mit Wirkung ab dem Lohnzahlungszeitraum Juni 2016 genehmigt.<sup>13</sup>

### *b. Zinsschranke*

Die Zinsschranke richtet sich gegen eine ungleichmäßige Verteilung von Fremdkapital zwischen größeren Betrieben im Konzernverbund. Eine zu hohe Fremdfinanzierung wird mit einem Betriebsausgabenabzugsverbot auf die übermäßigen Zinsen belegt. Als übermäßig gilt der Teil des Nettoszinsaufwands, der 30% des verrechenbaren EBITDA des Betriebs des Steuerpflichtigen übersteigt.

§ 4h EStG gilt für Körperschaften und Personenunternehmen gleichermaßen. Normenadressat ist der Betrieb, dessen Nettoszinsaufwendungen drei

---

<sup>10</sup> H. Walter in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 13a EStG, Rz. 6.

<sup>11</sup> M. Bisle in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 5a EStG, Rz. 1.

<sup>12</sup> Vgl. BFH vom 17.2.1995 – VI R 51/94 BStBl. II 1995, 392 zum Lohnsteuerabzug nach § 40a EStG bei Aushilfskräften. Im Unterschied hierzu gilt im Rahmen des § 41a Abs. 4 EStG die 183-Tage-Grenze nicht (mehr).

<sup>13</sup> Die Neuregelung basiert auf den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (Mitteilung C (2004) 43 der Kommission, ABl. vom 17.1.2004 – C 13/3) als Grundlage für die Genehmigung der Europäischen Kommission.

Mio. € und mehr beträgt (§ 4h Abs. 2 lit. a EStG). Ferner muss der Betrieb zu einem Konzern gehören (§ 4h Abs. 2 lit. b EStG). Für einen Betrieb, der diese Voraussetzungen erfüllt, eröffnet die Vorschrift einen Eigenkapital-Escape, mittels dessen der Steuerpflichtige den Nachweis einer konzernangemessenen Eigenkapitalausstattung führen kann (§ 4h Abs. 2 lit. c EStG).

Die Zinsschranke reguliert nominell den Zinsaufwand sowohl innerstaatlich als auch grenzüberschreitend tätiger Konzerne. Der Zweck der Regelung richtet sich jedoch vornehmlich gegen grenzüberschreitend tätige Unternehmensverbände, deren Möglichkeit zur Verlagerung von Besteuerungssubstrat mittels Zinsaufwands eingeschränkt werden soll. Freigrenze und Eigenkapital-Escape sollen dies sicherstellen. Auch hier findet sich wieder die bereits erwähnte Methode des Gesetzgebers, den schützenswerten Kreis der Adressaten im Sinne einer Ausnahme zu bestimmen. § 4h Abs. 2 EStG leitet deshalb wie folgt ein: Absatz 1 Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn ...

#### *c. Sonderbetriebsausgaben bei Vorgängen mit Auslandsbezug*

Bei Mitunternehmerschaften mit ausländischen Gesellschaftern dürfen Aufwendungen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern (§ 4i EStG). Erträge desselben Steuerpflichtigen, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat, werden gegengerechnet.

§ 4i EStG enthält im Tatbestand ausdrücklich keine Größenangabe, die eine Zuordnung der Vorschrift zu einem bestimmten Adressatenkreis im Sinne dieser Untersuchung ermöglichte. Dennoch richtet sich die Vorschrift strukturell an solche Mitunternehmerschaften, die den erforderlichen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen. Das sind in der Regel international tätige Konzerne, die das Institut der Mitunternehmerschaft nutzen.

#### *d. Lizenzschranke*

Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten sind ungeachtet eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) nur nach Maßgabe der Lizenzschranke abziehbar. Das heißt, die daraus entstehenden Einnahmen dürfen keiner von der

Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung bei einer dem Schuldner nahestehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG unterliegen (Präferenzregelung, die nicht dem Nexus-Ansatz entspricht). Eine niedrige Besteuerung entspricht einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25%. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen ist mittels einer an die tatsächliche Belastung mit Ertragsteuern gekoppelten Formel zu ermitteln.

Die Lizenzschranke richtet sich wie § 4i EStG strukturell gegen grenzüberschreitend tätige Unternehmen. Empfänger der Aufwendungen für die Nutzungsüberlassung muss ein nahestehender Gläubiger sein, der (in einem anderen Staat) einer Präferenzregelung unterliegt. Wie die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs findet sich aber auch in § 4j EStG kein Anknüpfungsmerkmal im Sinne einer Aufgriffsgrenze.

#### *e. Verlustvor- und -rücktrag*

Bis zur Höhe von einer Mio. €<sup>14</sup> sind nicht ausgeglichene negative Einkünfte vom Gesamtbetrag der Einkünfte des vorangegangenen Veranlagungszeitraums abzuziehen (Verlustrücktrag). Diese Regelung gilt für Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige gleichermaßen. Sie entwickelt eine unternehmensgrößenabhängige Wirkung infolge des Höchstbetrags von einer Mio. €.

Ein Verlustvortrag ist bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von einer Mio. € unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 Prozent des eine Mio. €<sup>15</sup> übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (§ 10d Abs. 2 EStG). Ab der Schwelle von einer Mio. € hat ein Steuerpflichtiger folglich einen Mindestgewinn von 40% des übersteigenden Betrages zu versteuern. Die Mindestgewinnbesteuerung (nicht aber der Verlustrücktrag) findet ihre Entsprechung für gewerbsteuerliche Fehlbeträge in § 10a GewStG.

---

<sup>14</sup> Bei Eheleuten verdoppelt sich dieser Betrag, falls sie zusammen veranlagt werden.

<sup>15</sup> Auch hier wird der Betrag für zusammen veranlagte Eheleute verdoppelt.

Die Zielrichtung von § 10d EStG ist damit zweigeteilt. Der Verlustrücktrag erfüllt die Funktion eines Liquiditätsbeschaffers und richtet sich primär an kleinere, mittelständische Unternehmen. Die Mindestgewinnbesteuerung im Verlustvortrag bezweckt eine Verstetigung des Steueraufkommens und verlangt von den betroffenen Steuerpflichtigen einen vergleichsweise höheren Beitrag zum Steueraufkommen, indem der eine Mio. € übersteigende Gewinn nicht mehr voll mit einem evtl. Verlustvortrag verrechnet werden kann. Verschont bleiben wiederum die Kleineren mit Gewinnen bis zu einer Mio. €.

#### *f. Verlustabzugsbeschränkungen bei Körperschaften*

Neben der Mindestgewinnbesteuerung gemäß § 10d EStG unterliegen Körperschaften einer weiteren Einschränkung ihrer Verlustnutzungsmöglichkeiten, die sich aus den §§ 8c, 8d KStG, ergänzt um § 10a GewStG, ergibt. Kommt es bei einer Körperschaft mit Verlustvorträgen bzw. gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen aus Vorjahren zu einem maßgeblichen Beteiligungswechsel, gehen diese anteilig (bei Erwerben von mehr als 25% bis 50%)<sup>16</sup> oder sogar vollständig (bei Erwerben von über 50%) unter. Das Gesetz gestattet unter den engen Voraussetzungen des § 8d KStG auf Antrag eine Ausnahme vom Verlustuntergang. Dazu muss die Verlustgesellschaft denselben (einzigsten) Geschäftsbetrieb in den drei Veranlagungszeiträumen vor Antragstellung und in der Zeit danach fortführen. Sie darf weder Organträger sein, noch dürfen ihr über eine Mitunternehmerstellung oder auf dem Wege einer Umwandlung stille Reserven bzw. Gewinne zugeführt werden.

§ 8d KStG dient dem Schutz vor allem kleinerer (junger) Unternehmen. Im Ergebnis unterliegen Körperschaften damit einer – gegenüber anderen Ertragsteuerpflichtigen erweiterten – Verlustnutzungsbeschränkung sowohl im Körperschaft- als auch im Gewerbesteuerrecht.

---

<sup>16</sup> § 8c Satz 1 KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 ist durch Urteil des BVerfG vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11 – BStBl II 2017, 1082 für verfassungswidrig erklärt worden. Der Gesetzgeber hat bis zum 31.12.2018 Zeit, die Regelung rückwirkend in einen verfassungskonformen Zustand zu versetzen.

### *g. Zuzahlungen bei Einbringungen*

Im Rahmen einer Umwandlung gemäß §§ 20 ff. UmwStG kann das übertragende Betriebsvermögen vom übernehmenden Rechtsträger grundsätzlich mit dem Buchwert angesetzt werden. Stille Reserven und Lasten bleiben damit trotz eines Rechtsträgerwechsels unversteuert.

Erhält der Einbringende neben neuen Gesellschaftsanteilen auch noch andere, sog. sonstige Gegenleistungen, ist das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit deren gemeinem Wert anzusetzen, wenn dieser höher ist als der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens. Mit Wirkung ab 2015 ist die Möglichkeit steuerneutraler Zuzahlungen weiter eingeschränkt worden. Er ist über die genannte Grenze hinaus nur noch möglich, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen nicht mehr beträgt als 25% des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 €. Bei einer diese Grenzen übersteigenden sonstigen Gegenleistung sind stille Reserven und Lasten anteilig aufzudecken.

Die Regelung enthält keine fixen wertmäßigen Grenzen bezogen auf die Transaktionen der beteiligten Rechtsträger. Indessen wendet sich die Vorschrift klar gegen Umwandlungsvorgänge, mit denen größere Werte übertragen werden sollen. Diese sollen nicht steuerneutral abgewickelt werden können, soweit außer den Gesellschaftsanteilen an der übernehmenden Körperschaft weitere Gegenleistungen zugesagt werden. Verschont bleiben wiederum kleinere Transaktionen bzw. – gemessen am Gesamttransaktionsvolumen – verhältnismäßig geringe Zuzahlungen.

### *h. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung*

Steuerpflichtige jeglicher Rechtsform können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu 40% der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge). Investitionsabzugsbeträge können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen, bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet. Bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, ist dies ein Betriebsvermögen von 235.000 €, bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ein Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert von 125.000 € und

bei Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge ein Gewinn von 100.000 €.

Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1, 2 EStG Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Hierzu darf der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die o.g. Größenmerkmale ebenfalls nicht überschreiten. Das Wirtschaftsgut muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen betrieblich genutzt werden.

Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung richten sich, wie die Größenmerkmale belegen, an kleine und mittelständische Unternehmen. Ihnen soll durch die Regelungen die Anschaffung bzw. Herstellung von betriebswichtigen Wirtschaftsgütern erleichtert werden, indem ihnen zusätzliche Liquidität verschafft wird.

### *i. Einkommensteuertarif*

Eine klassische Mehrbelastung abhängig von der Höhe des zu versteuernden Einkommens löst die durch § 32a EStG vorgegebene Steuerprogression aus. Sie ist beschränkt auf natürliche Personen und endet bei 256.304 € zu versteuerndem Einkommens im Spitzensteuersatz von 45%. Für zusammen veranlagte Eheleute bezieht sich der Steuersatz auf die Hälfte des zu versteuernden Einkommens, wobei die sich ergebende Steuer zu verdoppeln ist. All dies folgt der Leitlinie: je „größer“ (leistungsfähiger) der Steuerpflichtige (je höher sein *zvE*) ist, desto höher ist die festzusetzende Steuer. Beachtenswert sind die Ergänzungen dieser Regelung.

- Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sieht das Gesetz in § 32c EStG eine sog. Tarifglättung vor. Diese findet nach Ablauf von drei Veranlagungszeiträumen statt, indem die Summe der tariflichen Einkommensteuer innerhalb dieser Zeit auf die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG mit einer gesondert zu ermittelnden fiktiven tariflichen Einkommensteuer verglichen wird. Bei der Ermittlung dieser fik-

- tiven tariflichen Einkommensteuer wird die Summe der tatsächlichen Gewinne und Verluste der betrachteten Veranlagungszeiträume gleichmäßig auf die Veranlagungszeiträume verteilt. Die tatsächliche Einkommensteuer wird dann mittels des Unterschiedsbetrags zur fiktiven Einkommensteuer an diese angeglichen. Mit der Regelung sollen witterungsbedingte Belastungsschwankungen durch die Einkommensteuer geglättet werden. Die Regelung ist naturgemäß einkommensteuerpflichtigen Personen vorbehalten und steht unter Notifizierungsvorbehalt.
- Nicht der tariflichen Einkommensteuer unterliegen unter den Voraussetzungen des § 32d EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Abgeltungsteuer wurde mit der Unternehmensteuerreform 2008 eingeführt, um vermeintliche Erhebungsdefizite in der bisherigen Form der Besteuerung von Kapitaleinkünften zu beseitigen. Sie steht heute, in Zeiten des automatischen Informationsaustausches, unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten in der Kritik, vor allem Bezueher höherer Kapitaleinkünfte könnten durch sie bevorteilt sein.
  - Ebenfalls im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 eingeführt wurde die sog. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG. Auch diese Regelung richtet sich an natürliche Personen mit Gewinneinkünften. Sind in ihrem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit enthalten, ist die Einkommensteuer für diese Gewinne auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25% zu berechnen. Erst im Entnahmefall ist der entnommene Betrag mit 25% nachzuersteuern. Mit dieser Vorschrift soll die Belastungssituation von (größeren) Personenunternehmen hinsichtlich nicht entnommener Gewinne jener von Körperschaften angeglichen werden. Die Vorschrift erfreut sich unter den Steuerpflichtigen dem Vernehmen nach keiner allzu großen Beliebtheit. Im Ergebnis verschafft sie den betroffenen Unternehmen nur einen Liquiditätsvorteil, denn spätestens mit der Entnahme kommt die volle Steuerlast zum Tragen.



## IV. Fazit

Zusammenfassend lassen sich die Ergebnisse der Untersuchung wie folgt darstellen:

<b>Regelung</b>	<b>Adressat</b>	<b>Anknüpfung</b>	<b>Schwelle</b>
§§ 5a, 41a Abs. 4 EStG		Betrieb von Handelsschiffen im int. Verkehr	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abw. Gewinnermittlung</li> <li>• Einbehalt von Lohnsteuer</li> </ul>
§ 13a EStG		Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Keine Buchführungspflicht aufgrund allgemeiner Vorschriften</li> <li>• nutzungsbezogene Höchstgrenzen</li> </ul>
§ 4h EStG		Betrieb	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zinssaldo <math>\geq</math> 3 Mio. €</li> <li>• konzernzugehörig</li> <li>• kein EK-Escape</li> </ul>
§ 4i EStG	Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige	Mitunternehmerschaft	
§ 4j EStG	Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige		
§ 10d Abs. 1 EStG § 10d Abs. 2 EStG	Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige		Verluste > 1 Mio. €
§ 10a Abs. 1 GewStG	Gewerbsteuerpflichtige	Gewerbebetrieb	Gewerbeverluste > 1 Mio. €
§§ 8c, 8d KStG	Körperschaftsteuerpflichtige		Kleinere und junge Unternehmen sind nach § 8d KStG „geschützt“.
§§ 20, 21 UmwStG	Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige	Übernehmender Rechtsträger	Sonstige Gegenleistung ist: <ul style="list-style-type: none"> <li>• &gt; 25% des Bw des eingebrachten BV oder</li> <li>• &gt; 500.000 €, max. Bw des eingebrachten BV.</li> </ul>

§ 7g EStG		Betrieb	<ul style="list-style-type: none"> <li>• bei Bestandsvergleich: BV ≤ 235.000 €</li> <li>• bei LuF: Ersatzwirtschaftswert ≤ 125.000 €</li> <li>• bei § 4 Abs. 3 EStG: Gewinn ≤ 100.000 €.</li> </ul>
§ 32c EStG	Einkommensteuerpflichtige	Betriebe der LuF	
§ 32d EStG	Einkommensteuerpflichtige	Außerbetriebliche Kapitaleinkünfte	
§ 34a EStG	Einkommensteuerpflichtige	Gewinneinkünfte	

Mit Blick auf die in Bezug genommenen Regelungen ist zu erkennen, dass das deutsche Unternehmensteuerrecht größere Unternehmen durch strukturell wirkende Maßnahmen tendenziell höher belastet, wobei der Gesetzgeber hinsichtlich der großemäßigen Abgrenzung häufig Konzernverbunde (nahestehende Personen) zusammen betrachtet. Sie sind in erster Linie die Betroffenen von Abzugsbeschränkungen nach §§ 4h ff EStG, und auch die Verlustnutzungsbeschränkungen – einschließlich der Mindestgewinnbesteuerung – adressieren klar größere Unternehmen. Tendenziell entlastend wirkt allein die Thesaurierungsbegünstigung, von der allerdings nicht allzu häufig Gebrauch gemacht wird. Hingegen bedient sich der Gesetzgeber in aller Regel betragsmäßiger Grenzen, wenn es ihm um den Aspekt der Mittelstandsförderung oder -schutzes geht. Gleiches gilt, wenn die Land- und Forstwirtschaft in den Blick genommen wird. Das mag dem Grunde nach darauf zurückzuführen sein, dass kleinere und mittlere Unternehmen (sog. KMU) auch im europäischen Kontext durch quantitative Größenmerkmale definiert sind.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Gemäß *EU-Empfehlung 2003/361/EG* gelten Unternehmen mit mehr als 250 Mitarbeitern oder einem Jahresumsatz über 50 Mio. € verbunden mit einer Bilanzsumme über 43 Mio. € als Großunternehmen.

Der Befund zeigt mit der Feststellung einer strukturell höheren ertragsteuerlichen Belastung von größeren Unternehmen(sverbänden), dass der Gesetzgeber auf die eingangs dargestellte öffentliche Diskussion zu Steuervermeidungsstrategien großer, international tätiger Unternehmen reagiert (hat). Allerdings wendet sich der Schwerpunkt der Diskussion mehr und mehr den vermutlich wahren Ursachen in Europa zu beklagender niedriger Steuerquoten dieser Wirtschaftseinheiten zu. Es geht nicht mehr um ein Zuwenig an Steuerzahlungen. Das Problem besteht vielmehr in der Verteilung dieser Steuern zwischen den Staaten. Denn die Gesamtsteuerlast einiger Großkonzerne übersteigt in einigen Fällen sogar deutlich die nach deutschen Tarifen für Körperschaften erwartbare Steuerlast von ca. 30%. Die als unfair empfundene Verteilung des Steuerkuchens ist – neben den im Zuge von BEPS aufgegriffenen Möglichkeiten der Verschiebung von Bemessungsgrundlagen – vor allem der zunehmenden Digitalisierung und Virtualisierung von Geschäftsmodellen geschuldet. Auf diese angemessen zu reagieren, wird die Aufgabe einer modernen Steuergesetzgebung sein. Dabei sind nicht Insellösungen das Maß der Dinge, sondern eine konsensuale Fortentwicklung der bestehenden Prinzipien eines am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Unternehmensteuerrechts. Diesem Vorhaben widmen sich nunmehr verstärkt auch die Behörden der Europäischen Kommission.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Vgl. die Kommunikation der Europäischen Kommission vom 21.9.2017 (COM(2017) 547 final: Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – a fair and efficient tax system in the EU for the digital single market.