

§ 4 Verfassungsrechtliche Vorgaben für Abstufungen steuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße

Benjamin Straßburger

I.	Relative Maßstabsarmut des Grundgesetzes auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung	44
1.	Probleme der Effektivierung der Eigentumsgarantie	45
2.	Probleme der Effektivierung der Berufsfreiheit	47
3.	Der Allgemeine Gleichheitssatz als rechtspraktisch wirkräftigster Maßstab der Besteuerung von Unternehmenserträgen	48
II.	Das verfassungsrechtliche Gebot steuerlicher Lastengleichheit.....	49
1.	Steuerrechtsspezifische Entfaltung des Allgemeinen Gleichheitssatzes	49
a.	Die Unterscheidung zwischen der „Steuerwürdigkeitsentscheidung“ und der „konkreten Belastungsfolge“ als Ausfluss des Gebots widerspruchsfreier Gesetzgebung	49
b.	Abgrenzung der ertragsteuerlichen Steuerwürdigkeitsentscheidungen des Gesetzgebers vor dem Hintergrund unterschiedlicher Unternehmensbegriffe	52
c.	Steuerwürdigkeitsentscheidung unter Beachtung der „Eigenart des zu regelnden Sachbereichs“	54
d.	Konkrete Belastungsfolge als folgerichtige Umsetzung der gleichheitsgerechten Steuerwürdigkeitsentscheidung.....	55
2.	Rechtfertigung steuerlicher Ungleichbehandlungen	56
a.	Einnahmenerhöhung kein tauglicher Rechtfertigungsgrund	57
b.	Das Erfordernis eines „besonderen sachlichen Grundes“	58
III.	Gleichheitsgrundrechtliche Verbürgung einer größenneutralen Belastung von Unternehmenserträgen mit Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer?.....	58
1.	Größenabhängige Differenzierungen auf Ebene der Steuerwürdigkeitsentscheidung.....	59
a.	Die Allgemeinheit und Leistungsfähigkeitsorientiertheit der Lastenauteilung als Maßstab der ertragsteuerlichen Steuerwürdigkeitsentscheidung.....	59
b.	Die Unternehmensgröße als Kriterium einer gleichheitsgerechten Abgrenzung des Kreises der Belastungsadressaten?	60
c.	Die Unternehmensgröße als Kriterium einer gleichheitsgerechten Steuerbemessung?	61
2.	Größenabhängige Differenzierungen auf Ebene der konkreten Belastungsfolge	61

a.	Vorab: Zur Irrelevanz der dualistischen Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung für die bereichsspezifische Vergleichbarkeit der Unternehmen	62
b.	Das erwerbssichernde Nettoprinzip als folgerichtig auszuführende Grundentscheidung betreffend die Steuerbemessung.....	64
c.	Mögliche Kriterien zur Bestimmung der Unternehmensgröße und ihr Verhältnis zum Nettoprinzip	65
d.	Größenunterschiede als rechtfertigender Grund für Ausnahmen von einer folgerichtigen Ausführung der Grundentscheidung für das Nettoprinzip?.....	67
3.	Abweichende gleichheitsrechtliche Beurteilung bei Bemessung der Unternehmensgröße nach dem erwirtschafteten Gewinn	71
a.	Die Abstufung der Steuerlast nach der Höhe des erwirtschafteten Gewinns als folgerichtige Ausführung des steuerrechtlichen Ausgangsstands	71
b.	Differenzierungen nach der Höhe des erwirtschafteten Gewinns als rechtfertigungsbedürftige Steuervergünstigungen	72
IV.	Fazit	75

I. Relative Maßstabsarmut des Grundgesetzes auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung

Schon eine kursorische Durchsicht des Grundgesetzes genügt, um zu erkennen, dass unsere Verfassung weit davon entfernt ist, selbst ein umfassendes System steuerlicher Lastenauteilung zu etablieren.¹ Bei genauerer Betrachtung zeigt sich sodann, dass das Grundgesetz zwar unzweifelhaft von einer Finanzierung der Staatstätigkeit durch Steuern ausgeht, abgesehen von den im X. Abschnitt normierten kompetenzrechtlichen Vorgaben aber vergleichsweise wenige besteuereungsrelevante Rechtsmaßstäbe enthält.² Für den Steuerzugriff auf Unternehmenserträge gilt insoweit nichts

¹ Vgl. nur *P. Kirchhof*, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, JZ 2017, 3 (4).

² Zur Grundentscheidung des Verfassungsgebers für eine Steuerfinanzierung der Staatstätigkeit siehe etwa BVerfGE 82, 159 (178): „Die Finanzverfassung des Grundgesetzes geht davon aus, daß Gemeinlasten aus Steuern finanziert werden“. Vgl. *P. Kirchhof*, Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW 2000, 316 (320 ff.).

anderes. Zwar genießt die unternehmerische Betätigung – dank Art. 19 Abs. 3 GG – unabhängig von der Rechtsform, in der sie ausgeübt wird, grundrechtlichen Schutz. Gegen die Besteuerungsmacht des demokratisch legitimierten Gesetzgebers können die Gewährleistungen der Art. 1 bis 19 GG aber nur bedingt in Stellung gebracht werden.³

1. Probleme der Effektivierung der Eigentumsgarantie

So erscheint mit Blick auf Art. 14 Abs. 1 GG bereits fraglich, ob Steuern überhaupt in den Schutzbereich der dort normierten Eigentumsgarantie eingreifen.⁴ Zweifel an der Eingriffsqualität der Steuer weckt namentlich der Umstand, dass Art. 14 Abs. 1 GG den Bestand und die Integrität von vermögenswerten Rechtspositionen schützt, öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten auf derartige Positionen aber in aller Regel nicht einwirken, da der Pflichtige frei darüber entscheiden kann, auf welche Mittel er zurückgreift, um die geschuldete Geldleistung zu erbringen.⁵ Von dem sich daraus ergebenden Grundsatz, dass öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten *keine* Beeinträchtigung der Eigentumsgarantie darstellen, nimmt der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts zwar ausdrücklich solche Abgaben aus, die tatbestandlich an den Hinzuerwerb von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpfen.⁶ Aber auch wenn man Ertragsteuern entsprechend dieser Maßgabe als verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftige Schrankenbestimmungen des Eigentums qualifiziert, ist in der Sache

³ Siehe dazu die aufschlussreichen Ausführungen von *J. Hey*, FS Herzig (2010), 7 (8 ff.).

⁴ Zum Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur betreffend die eigentumsgrundrechtliche Relevanz von öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten *H.-J. Papier*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, LBl. 80. Egl. Juni 2017, Art. 14 Rn. 165 ff.

⁵ Vgl. BVerfGE 4, 7 (17); BVerfGE 8, 274 (330); BVerfGE 14, 221 (241); BVerfGE 75, 108 (154). A.A. *K. H. Friauf*, in: ders. (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG Band 12, 1989, 3 (23), der Art. 14 Abs. 1 GG auch einen Eigentumswertschutz zuschreibt und anmerkt, dass die Eingriffsqualität der Steuer nicht allein aufgrund des Umstands entfallen könne, dass der Gesetzgeber den Pflichtigen zum „Werkzeug gegen sich selbst“ instrumentalisieren, indem er diesem die Wahl belasse, welche Vermögensgegenstände er zur Tilgung der Steuerschuld einsetze.

⁶ Vgl. BVerfGE 115, 97 (110 ff.).

nicht besonders viel gewonnen. Denn auf der Ebene der Schranken-Schranken sieht sich der Rechtsanwender mit dem Problem konfrontiert, dass ertragsteuerliche Belastungsfolgen nur sehr eingeschränkt einer freiheitsgrundrechtlichen Verhältnismäßigkeitskontrolle unterzogen werden können.⁷

Der Grund liegt darin, dass dem Staat kein gleichermaßen wirksames, aber freiheitsschonenderes Mittel zur Deckung seines allgemeinen Finanzbedarfs zur Verfügung steht als das Erheben von Abgaben, die der staatlichen Einnahmenerzielung dienen (sog. „Fiskalzweck“), ohne darüber hinaus eine Verhaltensbeeinflussung zu bezwecken (sog. „Lenkungszweck“). Da es sich bei den Ertragsteuern ihrer Grundkonzeption nach um eben solche Abgaben handelt (sog. „Fiskalsteuern“), sind sie stets „erforderlich“ im Sinne des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes,⁸ sodass die eigentumsgrundrechtliche Kontrolle ertragsteuerlicher Belastungen überhaupt erst bei der Angemessenheitsprüfung ansetzen kann. Auch auf dieser Ebene stößt der verfassungsrechtliche Kontrollzugriff indes rasch an Grenzen. Denn wer das allgemeine staatliche Finanzierungsinteresse mit der Belastungswirkung des Steuereingriffs abwägen möchte, muss sich zwangsläufig eine Auffassung darüber bilden, welche Staatsaufgaben in welchem Maße finanzierungswürdig sind.⁹ Im gewaltenteiligen System des Grundgesetzes ist es jedoch nicht die Aufgabe des Verfassungsgerichts, (mittelbar) über die Finanzierungswürdigkeit von Staatsaufgaben zu bestimmen, zumal diese weder aus der Natur der Sache heraus noch von Verfassung wegen limitiert sind.¹⁰ Die hochpolitische Frage, welches Steuerniveau zur Herstellung eines angemessenen Verhältnisses zwischen Steuerlast einerseits

⁷ Eingehend dazu *W. Schön*, Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat, JöR 64 (2016), 515 (516) m.w.N.

⁸ So auch BVerfGE 115, 97 (115); zustimmend *O. Lepsius*, JZ 2009, 260 (261).

⁹ Vgl. *O. Lepsius*, JZ 2009, 260 (261); *J. Hey*, in: K. Tipke/J. Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 182.

¹⁰ Ebenso BVerfGE 115, 97 (115): „Jede wertende Einschränkung des staatlichen Finanzierungsinteresses durch Steuern läuft Gefahr, dem Gesetzgeber mittelbar eine verfassungsgerichtliche Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung aufzuerlegen, die das Grundgesetz nicht ausdrücklich vorsieht.“ Vgl. dazu auch *O. Lepsius*, JZ 2009, 260

und Staatstätigkeit andererseits anzustreben ist, obliegt vielmehr zuvörderst der Entscheidung des demokratisch legitimierten Gesetzgebers.¹¹ Erst dort, wo die Steuer den durch erwerbliche Betätigung erzielten Ertrag in einem Maße abschöpft, das die Privatnützigkeit des Erworbenen infrage stellt, besteht Raum für eine justizielle Effektivierung der Eigentumsgarantie gegenüber dem Fiskalzugriff des (Steuer-)Staats.¹²

2. Probleme der Effektivierung der Berufsfreiheit

Aber nicht nur die Eigentumsgarantie, auch die Berufsfreiheit bleibt als verfassungsrechtlicher Maßstab der Ertragsbesteuerung blass. Unbeschadet der Schwierigkeit, die Belastungswirkung der jeweiligen Ertragsteuer zum staatlichen Finanzierungsinteresse ins Verhältnis zu setzen, bereitet (auch) hier die (Vor-)Frage nach der Grundrechtsrelevanz erhebliche Probleme. Dies insofern, als Steuern nach Lesart des Bundesverfassungsgerichts nur dann eine berufsregelnde Tendenz aufweisen, wenn sie entweder erdrosselnde¹³ Wirkung haben und somit die Ausübung der jeweili-

(260 f.). Dass die Anzahl der finanzierungswürdigen Staatsaufgaben weder „aus der Natur der Sache“ heraus noch von Verfassungen wegen Beschränkungen unterliegt, betont mit Recht W. Schön, Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat, JÖR 64 (2016), 515 (516, 524 und 528).

¹¹ Ebenso O. Lepsius, JZ 2009, 260 (261).

¹² So auch BVerfGE 87, 153 (169); BVerfGE 115, 97 (117) m.w.N. Ausführlich zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der *Gesamtbelastung* von Unternehmen R. Seer, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, in: J. Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Band 23, 2000, 87 ff.

¹³ Zum verfassungsrechtlichen Verbot der erdrosselnden Steuer vgl. BVerfGE 87, 153 (169): „Steuergesetze sind in ihrer freiheitsbeschränkenden Wirkung jedenfalls an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen. Dabei ist indes zu berücksichtigen, daß Steuergesetze in die allgemeine Handlungsfreiheit gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen und im beruflichen Bereich (Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 GG) eingreifen. Dies bedeutet, daß ein Steuergesetz keine ‚erdrosselnde Wirkung‘ haben darf“. Zum dogmengeschichtlichen Hintergrund des Erdrosselungsverbots vgl. E. Reimer, Dogmengeschichte der ertragsteuerlichen Grundprinzipien, StuW 2014, 29 (35) m.w.N.

gen beruflichen Tätigkeit faktisch unmöglich machen oder aber tatbestandlich an die Wahl oder Ausübung eines ganz bestimmten Berufs anknüpfen und also den Charakter einer berufsspezifischen „Sonderabgabe“ aufweisen.¹⁴ Da auf die Steuern vom Ertrag weder das eine noch das andere zutrifft, bewirken selbige – jedenfalls bei Zugrundelegung der Rechtsauffassung des Bundesverfassungsgerichts – keinen Eingriff in den Schutzbereich des Grundrechts aus Art. 12 Abs. 1 GG.¹⁵

3. Der Allgemeine Gleichheitssatz als rechtspraktisch wirksamster Maßstab der Besteuerung von Unternehmererträgen

Als rechtspraktisch wirksamster grundrechtlicher Maßstab der Besteuerung von Unternehmererträgen bleibt damit nur der Allgemeine Gleichheitssatz. Auf dem Boden dieser Erkenntnis lässt sich die Ausgangsfrage nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben für Abstufungen ertragsteuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße zwanglos in zwei konkretisierende Teilfragen aufgliedern: In einem ersten Schritt gilt es zu ergründen, welche allgemeinen Direktiven der grundrechtlichen Verbürgung des Art. 3 Abs. 1 GG bezüglich der Besteuerung des wirtschaftlichen Erfolgs unternehmerischer Betätigung zu entnehmen sind (dazu II.). Ist diese (Teil-)Frage beantwortet, so kann in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen ertragsteuerliche Differenzierungen nach der Unternehmensgröße mit eben diesen Direktiven vereinbar sind (dazu III.).

¹⁴ Vgl. BVerfGE 47, 1 (21 f.) m.w.N. BVerfGE 29, 327 (332 ff.) bejaht das Vorliegen einer berufsregelnden Tendenz für die Schankerlaubnissteuer.

¹⁵ Stellvertretend für die kritische Haltung weiter Teile des wissenschaftlichen Schrifttums gegenüber der restriktiven Handhabung der Berufsfreiheit durch das Bundesverfassungsgericht bei der Überprüfung von Steuergesetzen am Maßstab des Grundgesetzes *H.-J. Papier*, Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, *Der Staat* 11 (1972), 483 (492 ff.); *R. Seer*, Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, FR 1999, 1280 (1281 f.) m.w.N.

II. Das verfassungsrechtliche Gebot steuerlicher Lastengleichheit

Wenden wir uns also zunächst den allgemeinen gleichheitsrechtlichen Vorgaben des Grundgesetzes in Bezug auf die Besteuerung von Unternehmerträgen zu.

1. Steuerrechtsspezifische Entfaltung des Allgemeinen Gleichheitssatzes

Richtet man den Blick in diesem Zusammenhang auf die einschlägige Judikatur des Bundesverfassungsgerichts, so fällt auf, dass selbiges, wann immer es eine Steuer auf ihre Vereinbarkeit mit dem Allgemeinen Gleichheitssatz hin überprüft, zwischen der „abstrakten Steuerwürdigkeitsentscheidung“ einerseits und der „konkreten Belastungsfolge“ andererseits unterscheidet.¹⁶

a. Die Unterscheidung zwischen der „Steuerwürdigkeitsentscheidung“ und der „konkreten Belastungsfolge“ als Ausfluss des Gebots widerspruchsfreier Gesetzgebung

Diese Unterscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist essentiell, denn sie trägt der Tatsache Rechnung, dass das Steuerrecht in besonderer Weise auf legislatorische Gestaltung angelegt ist:¹⁷ Während andere Teilbereiche des öffentlichen Rechts durch umfangreiche „vorpositive“ Sachgesetzlichkeiten in beträchtlichem Maße inhaltlich vorgeprägt sind,¹⁸ fehlt es im

¹⁶ Siehe z.B. BVerfGE 120, 1 (29 f.); BVerfGE 137, 350 (366); BVerfG, FR 2017, 577 (579) m.w.N.

¹⁷ Vgl. P. Kirchhof, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, JZ 2017, 3 (9).

¹⁸ Für das Strafrecht verweist W. Schön, Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat, JöR 64 (2016), 515 (524) insoweit auf das Schuldprinzip, für das Polizeirecht auf die spezifischen Anforderungen der Gefahrenabwehr, für das Sozialrecht auf dessen solidarische Ausgleichsfunktion und für das Recht der parafiskalischen Sonderabgaben auf das Kriterium der Gruppenverantwortlichkeit.

Steuerrecht an einer vergleichbaren Präformation durch vorrechtliche Rationalitäten. Insbesondere unterliegen – dies fand bereits Erwähnung – weder der Finanzbedarf des Staates noch die Zahl der besteuierungswürdigen Sachverhalte natürlichen Grenzen.¹⁹ Einzig aus jenen Grundvorstellungen, die die Rechtfertigung und den Zweck der Steuer erhellen, ergeben sich einige wenige „vorpositive“ Sachgesetzlichkeiten, welche dem Steuergesetzgeber bei der Wahrnehmung seines Gestaltungsauftrags faktisch-inhaltliche Orientierung bieten.²⁰ Trifft der Steuergesetzgeber unter Berücksichtigung jener Grundvorstellungen alsdann aber eine grundlegende Ordnungsentscheidung, namentlich die sog. „Steuerwürdigkeitsentscheidung“, so etabliert er hierdurch selbst bestimmte („positive“) Sachgesetzlichkeiten und schärft dergestalt die Konturen der Eigenart des entscheidungsgegenständlichen Sachbereichs.²¹

Gleichheitsgrundrechtlich ist dieser Umstand, d.h. die Tatsache, dass der Gesetzgeber die von ihm vorgefundenen „vorpositiven“ Sachgesetzlichkeiten vermöge seiner grundlegenden Ordnungsentscheidung weiterentwickelt und damit zugleich auf die „Eigenart des zu regelnden Sachbereichs“ einwirkt, von eminenter Bedeutung. Denn infolge seiner Bindung an den Allgemeinen Gleichheitssatz ist der Gesetzgeber verpflichtet, eben jener Eigenart Rechnung zu tragen, insoweit er sich in differenzierender Gesetzgebung übt.²² Die Steuerwürdigkeitsentscheidung erfüllt mit Blick auf die gleichheitsgrundrechtliche Kontrolle der ihr logisch *nach*gelagerten konkreten Belastungsfolge daher eine maßstabsbildende Funktion: Bei der Formulierung der steuerrechtlichen Einzelrechtsfolge darf der Gesetzgeber sich nicht in Widerspruch zu den von ihm in seiner Ausgangsentscheidung

¹⁹ So ausdrücklich *W. Schön*, Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat, JöR 64 (2016), 515 (524): „[Im] Steuerrecht [besteht] keine Möglichkeit, in vergleichbarer Weise wie im Strafrecht, im Ordnungsrecht, oder im Recht der parafiskalischen Sonderabgaben individuelle Zusammenhänge zwischen Zahlungspflicht und Aufkommensverwendung herzustellen oder vorauszusetzen. Die steuerliche Einnahmenseite wird durch das haushaltsrechtliche Non-Affektationsprinzip von der Ausgabenseite entkoppelt und durch keine sachlichen Zuordnungskriterien präjudiziert.“

²⁰ Näheres dazu unten unter II. 1. c).

²¹ Vgl. BVerfGE 13, 331 (339 f.); BVerfGE 34, 103.

²² Vgl. nur BVerfGE 75, 108 (157); BVerfGE 84, 239 (268); BVerfGE 107, 127 (146).

selbst postulierten Sachgesetzlichkeiten setzen. Das Bundesverfassungsgericht spricht in diesem Zusammenhang von dem Gebot, den steuerrechtlichen Ausgangsbestand *folgerichtig* umzusetzen.²³

Die Selbstbindung des Gesetzgebers, wie sie in der Unterscheidung zwischen der maßstabsbildenden Steuerwürdigkeitsentscheidung einerseits und der maßstabsgebundenen konkreten Belastungsfolge andererseits zum Ausdruck gelangt,²⁴ ist allerdings keineswegs ein Spezifikum des Steuerrechts.²⁵ Hinsichtlich der gesetzlichen Ausführung grundlegender Ordnungsentscheidungen gilt für das Steuerrecht vielmehr dasselbe wie für alle anderen Regelungsbereiche auch: Will der Gesetzgeber sich nicht den – gleichheitsgrundrechtlich wie rechtsstaatlich relevanten – Vorwurf widersprüchlichen Verhaltens einhandeln, so muss er die von ihm selbst getroffenen Leitentscheidungen bei der Anordnung von Detailregelungen beachten, es sei denn, es liegt ein sachlicher Grund vor, der eine Abweichung nachvollziehbar erscheinen lässt und den Verdacht der Willkür zu entkräften vermag.²⁶ Wenn das Moment der Selbstbindung des Gesetzgebers im Kontext der Besteuerung besonders deutlich hervortritt,²⁷ dann also nicht etwa deshalb, weil der Gesetzgeber in anderen Regelungsbereichen nach Belieben von grundlegenden Ordnungsentscheidungen abweichen dürfte, sondern deshalb, weil das Steuerrecht nur in relativ geringem

²³ Siehe etwa BVerfGE 84, 239 (271); BVerfGE 99, 280 (290); BVerfG, FR 2017, 577 (579). Ausführlich zur gleichheitsrechtlichen Verankerung des Folgerichtigkeitsgebots *J. Englisch*, FS Lang (2011), 167 (172 ff.) m.w.N.

²⁴ *A. Schmehl*, FS Bryde (2013), 457 (471) spricht in diesem Zusammenhang von der „selbstbindende[n] Verstärkung der gesetzgeberischen Belastungsidee anhand des Folgerichtigkeitsgedankens“.

²⁵ Vgl. nur *J. Englisch*, FS Lang (2011), 167 (180) und *G. Kirchhof*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), Kommentar zum EStG und KStG, LBl. 281. Egl. September 2017, Einführung zum EStG, Rn. 269 sowie die dort angeführten Rechtsprechungsnachweise.

²⁶ Eingehend zum verfassungsrechtlichen Verbot widersprüchlicher Gesetzgebung und seiner Verankerung im Allgemeinen Gleichheitssatz und dem Rechtsstaatsprinzip *P. Kirchhof*, Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, *StuW* 2000, 316 (322 ff.).

²⁷ Auf den Umstand, dass das Folgerichtigkeitsgebot im Steuerrecht besondere Aufmerksamkeit genießt, verweist etwa *J. Englisch*, FS Lang (2011), 167 (180).

Umfang durch „vorpositive“ Sachgesetzlichkeiten inhaltlich vorgeprägt ist, sodass die Bindung der Legislative an die von ihr selbst etablierten „positiven“ Sachgesetzlichkeiten stärker ins Gewicht fällt.

b. Abgrenzung der ertragsteuerlichen Steuerwürdigkeitsentscheidungen des Gesetzgebers vor dem Hintergrund unterschiedlicher Unternehmensbegriffe

Befasst man sich vor diesem Hintergrund näher mit den „Steuerwürdigkeitsentscheidungen“ des Gesetzgebers betreffend die Besteuerung von Unternehmenserträgen, so erscheint es ratsam, sich vorab Klarheit über den Begriff „Unternehmen“ zu verschaffen. Ein richtungweisender gedanklicher Ansatz besteht insoweit darin, das Unternehmen und seinen wirtschaftlichen Erfolg vermittels der natürlichen Person zu erfassen, deren Tätigkeit am Markt entweder kraft ihrer Eigenart als „unternehmerisch“ qualifiziert wird oder aber kraft der zivilrechtlichen Rechtsform, derer die natürliche Person sich zum Zwecke der Betätigung am Markt bedient.²⁸ Dieser *subjektive Begriff vom Unternehmen* weist einen betont personalen Charakter auf, denn er rückt das in einer bestimmten Weise agierende Individuum in den Mittelpunkt. Mit ihm kontrastiert der *objektive Unternehmensbegriff*, der auf den „Betrieb“ als solchen – verstanden als trennscharf abgegrenzte wirtschaftliche Einheit – fokussiert und die Person des Betriebsinhabers weitgehend ausblendet. Das Augenmerk ruht hier, d.h. beim objektiven Unternehmensbegriff, auf der örtlich radizierten Zusammenführung von aufeinander abgestimmten Produktionsfaktoren.²⁹

Der Gesetzgeber hat beide Unternehmensbegriffe aufgegriffen und zum Ausgangspunkt unterschiedlicher ertragsteuerlicher Steuerwürdigkeitsentscheidungen gemacht. So liegt der Gewerbesteuer, die den „stehenden

²⁸ Vgl. *W. Schön*, Die Funktion des Unternehmenssteuerrechts im Einkommensteuerrecht, in: M. Jachmann (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG Band 37, 2014, 217 (218 f.).

²⁹ Zum „objektiven“ Begriff des Unternehmens siehe *W. Schön*, Die Funktion des Unternehmenssteuerrechts im Einkommensteuerrecht, in: M. Jachmann (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG Band 37, 2014, 217 (218 f.).

Gewerbebetrieb“ zum Gegenstand des Steuerzugriffs erklärt, der objektive Unternehmensbegriff zugrunde, wohingegen die Einkommensteuer auf die Belastung der natürlichen Person zielt und folgerichtig an den subjektiven Unternehmensbegriff anknüpft. Gleiches gilt für die Körperschaftsteuer, die sich bei wirtschaftlicher Betrachtung als rechtstechnisches Mittel zur steuerlichen Erfassung desjenigen wirtschaftlichen Erfolgs entpuppt, auf den der Unternehmensteilhaber im Zeitpunkt der Erfolgsrealisierung aus zivilrechtlichen Gründen noch keinen Zugriff hat.³⁰ Ihrer Teleologie nach stellt sich die Körperschaftsteuer somit als „Vorauszahlung“ auf die Einkommensteuerschuld des unternehmerisch agierenden Endanteileigners dar³¹ und mithin als eine Steuer, die das Unternehmen gedanklich ebenfalls von der natürlichen Person her zu erfassen sucht.³²

Mit Blick auf das Binnenverhältnis der drei Ertragsteuern gilt es zu beachten, dass die Gewerbesteuerlast durch die Steuerermäßigung des § 35 EStG und den planvoll niedrigen Körperschaftsteuersatz leidlich „neutralisiert“ wird.³³ Bei Zugrundelegung des gesetzgeberischen Gesamtkonzepts der Ertragsbesteuerung prävalieren unter dem Gesichtspunkt der effektiven Lastenausteilung daher die Einkommen- und die Körperschaftsteuer. Auf diesen beiden, vom subjektiven Unternehmensbegriff geprägten Steuern soll daher im Folgenden der Fokus liegen.

³⁰ Vgl. *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, 116.

³¹ Ebenso *W. Schön*, Die Funktion des Unternehmenssteuerrechts im Einkommensteuerrecht, in: *M. Jachmann* (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG Band 37, 2014, 217 (229 f.). Vgl. auch *J. Hey*, FS Herzig (2010), 7 (10).

³² Vgl. *J. Hey*, in: *W. Schön/C. Osterloh-Konrad* (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 (14): „Zwar muss das Individuum, die natürliche Person stets Endpunkt der Betrachtung sein, weil hinter jedem Unternehmen letztlich natürliche Personen stehen. [...] Dies hindert den Gesetzgeber aber nicht daran, technisch an das Unternehmen anzuknüpfen.“

³³ Vgl. dazu die (kritischen) Ausführungen von *D. Gosch*, in: *Kirchhof EStG*, 16. Auflage 2017, § 35 Rn. 1 f.

c. *Steuerwürdigkeitsentscheidung unter Beachtung der „Eigenart des zu regelnden Sachbereichs“*

Wenn wir uns vor diesem Hintergrund nun also den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an den steuerrechtlichen Ausgangstatbestand der Einkommen- und der Körperschaftsteuer zuwenden, so muss vorab an die bereits angesprochene, sachgebietsübergreifende gleichheitsrechtliche Direktive erinnert werden, der zufolge der Gesetzgeber (auch) bei grundlegenden Ordnungsentscheidungen der Eigenart des jeweils zu regelnden Sachbereichs Rechnung zu tragen hat.³⁴ Eine jede Steuerwürdigkeitsentscheidung wirkt also einerseits maßstabsbildend, ist andererseits aber auch selbst maßstabsgebunden, namentlich insofern, als sie mit den „vorpositiven“ Sachgesetzlichkeiten des Rechts der steuerlichen Lastenauteilung in Einklang stehen muss. Fragt man deshalb konsequenterweise, inwieweit das Recht der steuerlichen Lastenauteilung speziell mit Blick auf Unternehmen im subjektiven Sinne „vorpositiven“ Sachgesetzlichkeiten unterliegt und richtet man das Augenmerk in diesem Zusammenhang auf den legitimierenden Grund sowie den Zweck steuerlicher Lastenauteilung, so drängen sich zwei folgenreiche Beobachtungen auf: Zum einen ist mit Blick auf die globaläquivalente Steuerrechtfertigung zu gewärtigen, dass *alle* privaten Wirtschaftssubjekte, die sich unter den im Inland herrschenden Erwerbsbedingungen unternehmerisch betätigen, von den staatlicherseits bereitgestellten öffentlichen Gütern profitieren.³⁵ Sie gleichen einander daher – dies ist die erste Beobachtung – in ihrer *qualitativen* Verantwortung für die Befriedigung des Finanzbedarfs der öffentlichen Hand.³⁶ Die zweite Beobachtung besteht darin, dass diese qualitative Gleichheit keineswegs mit einer *quantitativ* gleichmäßig ausgeprägten Finanzkraft korreliert, sondern die Unternehmen sich hinsichtlich des tatsächlichen Vermögens, zur

³⁴ Siehe dazu oben unter II. 1. c).

³⁵ Grundlegend zur globaläquivalenten Steuerrechtfertigung K. Vogel, *Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage*, *Der Staat* 25 (1986), 481 (516 ff.) m.w.N.; vgl. ferner E. Reimer, *Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung*, in: B. Gehlen/F. Schorkopf (Hrsg.), *Demokratie und Wirtschaft*, 2013, 113 ff.

³⁶ So auch W. Schön, *Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat*, *JöR* 64 (2016), 515 (525).

Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beizutragen, vielmehr erheblich voneinander unterscheiden. Auch dieser Umstand darf bei der Ausgestaltung des Fiskalzugriffs nicht unberücksichtigt bleiben, denn die Steuer soll dem Staat *dauerhaft* Einnahmen verschaffen, weshalb gewährleistet sein muss, dass die angezapfte Steuerquelle nicht aufgrund überfordernder Besteuerung versiegt.³⁷

Die „vorpositiven“ Sachgesetzmäßigkeiten des ordnungsgegenständlichen Sachbereichs halten den Gesetzgeber folglich dazu an, den ertragsteuerlichen Zugriff auf Unternehmen im subjektiven Sinne nicht selektiv, sondern umfassend zu konzipieren und bei der Bemessung der individuellen Steuerlast in Rechnung zu stellen, dass die Fähigkeit zur Steuerzahlung von Unternehmung zu Unternehmung differiert. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass der steuerrechtliche Ausgangsbestand der Einkommen- und Körperschaftsteuer gleichheitsrechtlich rechtfertigungsbedürftig ist, wenn und soweit er einzelne unternehmerische Betätigungsweisen gezielt von der Steuerbelastung ausnimmt bzw. wenn und soweit er die angestrebte Belastungswirkung erkennbar an einem anderen Maß als der finanziellen Leistungsfähigkeit ausrichtet.

d. Konkrete Belastungsfolge als folgerichtige Umsetzung der gleichheitsgerechten Steuerwürdigkeitsentscheidung

Was die gleichheitsrechtliche Kontrolle der „konkreten Belastungsfolge“ anbetrifft, ist der bereits oben erörterte Umstand zu beachten, dass selbige der abstrakten Steuerwürdigkeitsentscheidung logisch nachgelagert ist.³⁸ Dieser Umstand beeinflusst notwendig den anzulegenden Vergleichsmaßstab, denn mit der Formulierung des steuerrechtlichen Ausgangsbestands hat der Gesetzgeber diejenigen Sachverhalte benannt, die er sachbereichsspezifisch als rechtlich gleich bzw. ungleich qualifiziert.³⁹ In Bezug auf die „konkrete Belastungsfolge“ verlangt Art. 3 Abs. 1 GG daher, dass diese sich als folgerichtige Ausführung der Steuerwürdigkeitsentscheidung

³⁷ Siehe dazu G. Jochum, Die Steuervergünstigung, 2006, 134 f.

³⁸ Siehe dazu oben unter II. 1. d).

³⁹ Vgl. etwa BVerfGE 21, 12 (26 f.); BVerfG, FR 2017, 577 (578) m.w.N.

darstellt: Der an den Allgemeinen Gleichheitssatz gebundene Gesetzgeber hat die von ihm unter Beachtung der „vorpositiven“ Sachgesetzlichkeiten postulierten Kriterien steuerlicher Gleichheit bzw. Ungleichheit wertungskonsequent in Einzelrechtsfolgen zu übersetzen. Belastungsunterschiede, die mit dieser Maßgabe in Einklang stehen, sind gleichheitsgrundrechtlich nicht zu beanstanden. Steht eine steuerliche Einzelrechtsfolge indessen im Widerspruch zu den vom Gesetzgeber vermöge seiner Ausgangsentscheidung selbst etablierten Sachgesetzlichkeiten und fehlt es dementsprechend an einer *folgerichtigen* Ausführung des steuerrechtlichen Ausgangsstands, so qualifiziert sich der durch die betreffende Einzelrechtsfolge hervorgerufene Belastungsunterschied zu einer rechtfertigungsbedürftigen „Ungleichbehandlung“.⁴⁰

2. Rechtfertigung steuerlicher Ungleichbehandlungen

Nachdem herausgearbeitet worden ist, unter welchen Voraussetzungen Maßnahmen des Gesetzgebers auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung gleichheitsgrundrechtlichen Rechtfertigungsbedarf auslösen, erhebt sich nun die Frage, wie eine Rechtfertigung steuerlicher Ungleichbehandlungen gelingen kann. Der Versuch, diese Frage umfassend zu beantworten, würde den Rahmen dieses Beitrags indes unweigerlich sprengen. Mit Blick auf die spezifische Stoßrichtung der vorliegenden Untersuchung muss aber zumindest die Tatsache Erwähnung finden, dass im Kontext der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung steuerlicher Lastenausteilung strikt zwischen dem „Ob“ und dem „Wie“ zu differenzieren ist.

⁴⁰ Vgl. statt vieler S. *Sieker*, Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen, in: S. Seeger (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG Band 25, 2002, 145 (153): „Abweichungen von der selbst gesetzten Sachgesetzlichkeit bedürfen der Rechtfertigung durch besondere sachliche Gründe“. Allgemein zur Rechtfertigungsbedürftigkeit widersprüchlicher Steuergesetze P. *Kirchhof*, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, JZ 2017, 3 (7 ff.).

a. Einnahmenerhöhung kein tauglicher Rechtfertigungsgrund

Der Grund liegt darin, dass der Steuergesetzgeber hinsichtlich des „Ob“ der Lastenausteilung schlicht auf den Umstand verweisen kann, dass das Grundgesetz in seinem X. Abschnitt die Ausstattung der öffentlichen Hand mit Steuergeld unmittelbar als legitimes Ziel ausweist,⁴¹ wohingegen im Zusammenhang mit dem „Wie“ der Lastenausteilung mehr zu verlangen ist, als der bloße Hinweis auf das staatliche Einnahmerezzielungsinteresse. Ausschlaggebend hierfür ist, dass sich dieses Interesse zum Adressatenkreis und dem Maß der Steuer indifferent verhält: Das verfassungsrechtlich anerkannte Anliegen der öffentlichen Hand, Einnahmen zur Finanzierung der staatlichen Aufgabenerfüllung zu generieren, sagt nichts darüber aus, wer in welchem Umfang zur Finanzierung der Staatstätigkeit heranzuziehen ist.⁴² Auf den Fiskalzweck können Ungleichbehandlungen bei der Zuteilung steuerlicher Lasten daher nicht gestützt werden.⁴³ Derartige Ungleichbehandlungen bedürfen vielmehr eines *besonderen*, d.h. vom schlichten Fiskalzweck unterscheidbaren, sachlichen Grundes und zwar sowohl dann, wenn sie bereits in der „Steuerwürdigkeitsentscheidung“ angelegt sind, als auch dann, wenn sie sich erst aus der konkreten gesetzlichen Umsetzung des an sich gleichheitsgerecht gefassten steuerrechtlichen Ausgangstatbestands ergeben.⁴⁴

⁴¹ Siehe dazu oben unter I. 1. Instruktiv zum Prinzip der „Steuerstaatlichkeit“ H. Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, 116 ff. m.w.N.

⁴² So ausdrücklich BVerfGE 126, 268 (281): „Für die verfassungsgerechte Verteilung von Mehrbelastungen der Steuerpflichtigen nach dem Maßstab der finanziellen Leistungsfähigkeit enthält der Einnahmerezzielungszweck kein Richtmaß.“

⁴³ Jüngst abermals bestätigt durch BVerfG, FR 2017, 577 (579). Kritisch O. Lepsius, JZ 2009, 260 (262).

⁴⁴ Eingehend zu den Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung steuerlicher Ungleichbehandlungen J. Englisch, FS Lang (2011), 167 (195 ff.); Ch. Thiemann, Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung, in: Emmenegger/Wiedmann (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Band 2, 2011, 179 (203 ff.).

b. Das Erfordernis eines „besonderen sachlichen Grundes“

Insbesondere *Lenkungs- und Vereinfachungszwecke* können einen solchen besonderen sachlichen Grund darstellen.⁴⁵ Was speziell die Besteuerung des wirtschaftlichen Erfolgs unternehmerischer Betätigung anbetrifft, hat das Bundesverfassungsgericht zudem Differenzierungen in Abhängigkeit von der *Rechtsform des Unternehmensträgers* für gleichheitsgrundrechtlich gerechtfertigt befunden.⁴⁶ Ob jedoch auch die *Unternehmensgröße* Anknüpfungspunkt für Besteuerungsunterschiede sein darf, hat in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bislang noch keine Erörterung gefunden. Es wird daher zu prüfen sein, ob bzw. inwieweit jene Erwägungen, die das Bundesverfassungsgericht dazu veranlasst haben, Rechtsformunterschiede als rechtfertigenden Sachgrund anzuerkennen, auf Größenunterschiede sinngemäß übertragen werden können.⁴⁷

III. Gleichheitsgrundrechtliche Verbürgung einer größenneutralen Belastung von Unternehmenserträgen mit Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer?

Sind damit die zentralen Maßgaben des Art. 3 Abs. 1 GG in Bezug auf die Besteuerung des wirtschaftlichen Erfolgs unternehmerischer Betätigung zumindest schlaglichtartig beleuchtet worden, so können wir nun der (zweiten Teil-)Frage nachgehen, inwiefern größenbezogene Differenzierungen ertragsteuerlicher Art mit eben diesen Anforderungen vereinbar sind. Anknüpfend an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

⁴⁵ Vgl. nur BVerfGE 116, 164 (181 ff.) mit zahlreichen weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

⁴⁶ BVerfGE 116, 164 (198 f.); BVerfGE 127, 224 (250). Das Rechtfertigungspotenzial von Rechtsformunterschieden hat das Bundesverfassungsgericht jüngst auch im Rahmen seiner Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG bestätigt; vgl. BVerfG, FR 2017, 577 (580).

⁴⁷ Siehe dazu unten unter III. 2. d)).

ist dabei wiederum zwischen der abstrakten Steuerwürdigkeitsentscheidung einerseits und der konkreten Belastungsfolge andererseits zu unterscheiden.

1. Größenabhängige Differenzierungen auf Ebene der Steuerwürdigkeitsentscheidung

Mit Blick auf die Konturierung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands verlangt Art. 3 Abs. 1 GG vom Gesetzgeber, dass er sich an der Eigenart des zu regelnden Sachbereichs orientiert, also den einschlägigen „vorpositiven“ Sachgesetzlichkeiten Rechnung trägt.⁴⁸

a. Die Allgemeinheit und Leistungsfähigkeitsorientiertheit der Lastenausteilung als Maßstab der ertragsteuerlichen Steuerwürdigkeitsentscheidung

Wie bereits festgestellt wurde, ist der Sachbereich „Besteuerung des wirtschaftlichen Erfolgs von Unternehmen im subjektiven Sinne“ maßgeblich durch zwei klar zu Tage liegende „vorpositive“ Sachgesetzlichkeiten gekennzeichnet, nämlich von der Zugehörigkeit der Unternehmen zur inländischen Erwerbsgemeinschaft einerseits sowie vom Faktum ihrer ungleich ausgeprägten Fähigkeit zur Steuerzahlung andererseits.⁴⁹ Die Antwort auf die Frage, inwieweit der Steuergesetzgeber im Zusammenhang mit der Formulierung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach der Unternehmensgröße differenzieren darf, hängt deshalb maßgeblich davon ab, wie sich das Merkmal „Unternehmensgröße“ zur Allgemeinheit und Leistungsfähigkeitsorientiertheit steuerlicher Lastenausteilung verhält: Eine Steuerwürdigkeitsentscheidung, die den Kreis der Belastungsadressaten unter Rückgriff auf das Kriterium „Unternehmensgröße“ bestimmte bzw. den Umfang der Steuerlast an der Unternehmensgröße ausrichtete, stünde mit der Eigenart des zu re-

⁴⁸ Siehe dazu oben unter II. 1. a) und c).

⁴⁹ Siehe dazu oben unter II. 1. c).

gelnden Sachbereichs in Einklang, wenn von der Größe eines Unternehmens entweder auf dessen Zugehörigkeit zur inländischen Erwerbsgemeinschaft oder aber auf das Ausmaß seiner Steuerzahlungsfähigkeit geschlossen werden könnte.

b. Die Unternehmensgröße als Kriterium einer gleichheitsgerechten Abgrenzung des Kreises der Belastungsadressaten?

Ersteres ist eindeutig nicht der Fall: Die Zugehörigkeit eines Unternehmens zur inländischen Erwerbsgemeinschaft hängt nicht von seiner Größe ab, sondern davon, ob es bei der Entfaltung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit die in Deutschland herrschenden Erwerbsbedingungen nutzt.⁵⁰ Eine Steuerwürdigkeitsentscheidung, die darauf zielte, den Kreis der Belastungsadressaten nach der Unternehmensgröße abzugrenzen, wäre mit den „vorpositiven“ Sachgesetzhelken des zu regelnden Sachbereichs daher schwerlich vereinbar. Das geltende deutsche Ertragsteuerrecht trägt indes keinen solchen Widerspruch zur Eigenart des regelungsgegenständlichen Sachbereichs in sich, denn sowohl die Einkommensteuerpflicht als auch die Körperschaftsteuerpflicht knüpfen nicht an die Unternehmensgröße an, sondern an Merkmale, die unter dem Gesichtspunkt der Allgemeinheit der (Unternehmens-)Besteuerung gänzlich „unverdächtig“ sind, namentlich an die Verortung des Unternehmensträgers⁵¹ bzw. der unternehmerischen Betätigung⁵² im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland.

⁵⁰ Vgl. P. Kirchhof, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, JZ 2017, 3 (6).

⁵¹ Vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. §§ 8, 9 AO (unbeschränkte Einkommensteuerpflicht); § 1 KStG i.V.m. §§ 11, 12 AO (unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht).

⁵² Vgl. § 1 Abs. 3 EStG i.V.m. § 49 EStG (fingierte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht); § 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 49 EStG (beschränkte Einkommensteuerpflicht); §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 EStG (beschränkte Körperschaftsteuerpflicht).

c. Die Unternehmensgröße als Kriterium einer gleichheitsgerechten Steuerbemessung?

Weniger eindeutig liegen die Dinge hinsichtlich der Frage, ob die Größe eines Unternehmens Auskunft über das Maß seiner Steuerzahlungsfähigkeit gibt. Die Antwort darauf hängt nämlich entscheidend davon ab, anhand welchen Parameters man die Unternehmensgröße bestimmt. Auf dieses Problem wird später noch ausführlicher einzugehen sein.⁵³ Für den Moment genügt die Feststellung, dass ein steuerrechtlicher Ausgangstatbestand, der die Steuerbemessung an der Unternehmensgröße ausrichtet, gleichheitsrechtlich jedenfalls dann nicht zu beanstanden ist, wenn man die Größe der Unternehmen – im Einklang mit der Ratio des geltenden Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts – nach dem Ausmaß ihres wirtschaftlichen Erfolgs bemisst. Der durch unternehmerische Betätigung erzielte wirtschaftliche Erfolg ist nämlich ein sachlich einleuchtender Indikator steuerlicher Zahlungsfähigkeit, sodass eine Abstufung der Steuerlast nach der anhand dieses Parameters bemessenen Unternehmensgröße eine leistungsfähigkeitsorientierte Lastenausteilung ermöglicht und somit der Eigenart des zu regelnden Sachbereichs entspricht.⁵⁴

2. Größenabhängige Differenzierungen auf Ebene der konkreten Belastungsfolge

In Bezug auf die konkrete Belastungsfolge verlangt Art. 3 Abs. 1 GG tatbestandlich, dass selbige mit der Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers korrespondiert. Die Einzelrechtsfolge muss sich, mit anderen Worten, als folgerichtige Ausführung des – seinerseits gleichheitsgerechten – steuerrechtlichen Ausgangstatbestands darstellen.⁵⁵

⁵³ Siehe dazu unten unter III. 2. c) aa).

⁵⁴ Allgemein zu den in Betracht kommenden Indikatoren steuerlicher Zahlungsfähigkeit J. Hey, in: K. Tipke/J. Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 55 ff.

⁵⁵ Siehe dazu oben unter II. 1. d).

a. *Vorab: Zur Irrelevanz der dualistischen Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung für die bereichsspezifische Vergleichbarkeit der Unternehmen*

Es klang bereits an, dass die Teilhabe des Staates am wirtschaftlichen Erfolg von Unternehmen im subjektiven Sinne auf einer *einheitlichen* Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers beruht: Gleich ob der Fiskalzugriff im Gewand der Einkommensteuer oder aber im Gewand der Körperschaftsteuer daherkommt – seiner Teleologie nach zielt er stets auf den sich im Markteinkommen manifestierenden wirtschaftlichen Erfolg der hinter der Unternehmung stehenden natürlichen Person.⁵⁶ Die mithin zu konstatierende Identität des Belastungsgrunds von Einkommen- und Körperschaftsteuer hat in gleichheitsgrundrechtlicher Hinsicht zur Folge, dass der Dualismus der Unternehmensbesteuerung die Vergleichbarkeit der Situationen der jeweiligen Steuerdestinatäre unberührt lässt.⁵⁷ Größenabhängige Belastungsunterschiede sind also nicht schon deshalb der gleichheitsgrundrechtlichen Rechtfertigungsbedürftigkeit enthoben, weil sie mit dem Nebeneinander von Einkommen- und Körperschaftsteuer in Zusammenhang stehen, d.h. anlässlich eines Vergleichs von Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) mit Kapitalgesellschaften zu Tage treten. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bestätigt diesen Befund. Denn wenn das Bundesverfassungsgericht den Umstand, dass der wirtschaftliche Erfolg unternehmerischer Betätigung rechtsformabhängig entweder der Einkommensteuer oder aber der Körperschaftsteuer unterliegt, als einen sachlichen Grund qualifiziert, der etwaige Belastungsungleichheiten potenziell zu rechtfertigen vermag, bringt es damit implizit zum Ausdruck, dass das Nebeneinander der beiden Steuern die bereichsspezifische Vergleichbarkeit von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften unberührt lässt.⁵⁸

⁵⁶ Vgl. statt vieler J. Hey, FS Herzig (2010), 7 (10 und 16).

⁵⁷ Ebenso J. Hey, Besteuerung von Unternehmen und Rechtsformneutralität, in: I. Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Band 24, 2001, 155 (169).

⁵⁸ Vgl. BVerfGE 116, 164 (198 f.); BVerfGE 127, 224 (250); BVerfG, FR 2017, 577 (580). Anders aber noch BVerfGE 13, 331 (339): „Der Steuergesetzgeber hat sich dafür ent-

Ausschlaggebend für die Rechtsformindifferenz des bereichsspezifischen Vergleichsmaßstabs ist, dass sich die Qualifizierung zweier Sachverhalte als rechtlich gleich oder ungleich nach der *Steuerwürdigkeitsentscheidung* richtet, der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Besteuerung des wirtschaftlichen Erfolgs von Unternehmen im subjektiven Sinne aber nicht schon auf Ebene der Steuerwürdigkeitsentscheidung, sondern erst auf der Ebene ihrer rechtstechnischen Ausführung rechtsformbezogen differenziert (*dualistische* Ausgestaltung der *einheitlichen* Belastungsgrundentscheidung).⁵⁹ Verhielte es sich anders, so wäre der Gesetzgeber frei, die in der Finanzverfassung vorgefundene und von ihm aufgegriffene Unterscheidung zwischen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer als Vehikel für die Einführung beliebiger – gegebenenfalls auch größenabhängiger – Belastungsungleichheiten zu nutzen. Zumindest in seiner Ausprägung als Rechtssetzungsgleichheit verlöre der Allgemeine Gleichheitssatz infolgedessen jede Ordnungsfunktion.⁶⁰ So aber ist ein gesetzlicher Besteuerungsunterschied nicht schon deshalb vor dem Verdikt der Gleichheitswidrigkeit gefeit, weil dieser Unterschied durch das Nebeneinander von Einkommen- und Körperschaftsteuer bedingt ist. Vielmehr entspinnt sich die gleichheitsgrundrechtliche Überprüfung der konkreten Belastungsfolge unabhängig von der Rechtsform des jeweiligen Steuerdestinatars an der Frage, ob sie – die konkrete Belastungsfolge – den *einheitlichen* steuerrechtlichen Ausgangstatbestand der Einkommen- und Körperschaftsteuer folgerichtig ausführt oder aber von selbigem abweicht und mithin der Rechtfertigung bedarf.

schieden, der zivilrechtlichen Einteilung der Gesellschaften zu folgen und Personengesellschaften der Einkommensteuer, Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer zu unterwerfen [...]. Hiernach sind für die Besteuerung gewerblicher Einkünfte Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften grundsätzlich ungleich“.

⁵⁹ Vgl. dazu J. Hey, Besteuerung von Unternehmen und Rechtsformneutralität, in: I. Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Band 24, 2001, 155 (169): „Auch stellen beide Steuern als Steuerobjekt auf das Einkommen bzw. den Ertrag ab, so daß die unterschiedliche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften als Teilsysteme des dualistischen Gesamtsystems der Unternehmensbesteuerung einzuordnen sind.“.

⁶⁰ Vgl. J. Hey, FS Herzog (2010), 7 (15): „Der Gleichheitssatz verliert jede Ordnungsfunktion, wenn Belastungsunterschiede einmal mit dem Dualismus, ein andermal mit seiner Überwindung gerechtfertigt werden können.“.

b. Das erwerbssichernde Nettoprinzip als folgerichtig auszuführende Grundentscheidung betreffend die Steuerbemessung

Der steuerrechtliche Ausgangstatbestand der Einkommen- und Körperschaftsteuer ist maßgeblich durch das sog. „Nettoprinzip“ gekennzeichnet. Mittels dieses Prinzips, bei dem es sich der Sache nach um ein Element der Steuerwürdigkeitsentscheidung handelt,⁶¹ übersetzt der Gesetzgeber den Belastungsgrund der Einkommen- und Körperschaftsteuer in eine diesem Belastungsgrund adäquate Art und Weise der Steuerbemessung. Die Ausgangsentscheidung für eine leistungsfähigkeitsorientierte Besteuerung der Unternehmen im subjektiven Sinne wird namentlich dahin konkretisiert, dass die fiskalische Belastung derselben nach dem Umfang des jeweils erwirtschafteten Vermögenszuwachses abzustufen ist.⁶² Gebietet demnach bereits die Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers eine in bestimmter Weise geartete Abstufung der Steuerlast, namentlich nach Maßgabe des Saldos aus Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen,⁶³ so drängt sich die Frage auf, ob und inwieweit größenabhängige Differenzierungen auf Ebene der konkreten Belastungsfolge mit dieser folgerichtig auszuführenden Direktive vereinbar sind. Anders gewendet: Zu untersuchen ist, wie sich das (Differenzierungs-)Kriterium „Unternehmensgröße“ zum Gleichheitsmaß „Nettoprinzip“ verhält.

⁶¹ Das Bundesverfassungsgericht spricht in diesem Zusammenhang von einer ertragsteuerlichen „Grundentscheidung“ des Gesetzgebers; vgl. nur BVerfGE 107, 27 (48) m.w.N.

⁶² Zum Nettoprinzip als einer „systematische[n] Grundentscheidung“ im „Bereich der Unternehmensbesteuerung“ siehe BFH, DStR 2016, 301 (302).

⁶³ So ausdrücklich BVerfG, FR 2010, 1141 (1143): „Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip [...]. Die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit das objektive Nettoprinzip gelten gleichermaßen im Bereich der Körperschaftsteuer [...]. Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem Einkommen der Körperschaft und damit nach der Ertragskraft des Unternehmens. [...] Danach unterliegt im Bereich der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Einnahmen und den Betriebsausgaben (vgl. § 4 Abs. 4 EStG) der Besteuerung.“

c. Mögliche Kriterien zur Bestimmung der Unternehmensgröße und ihr Verhältnis zum Nettoprinzip

Es liegt auf der Hand, dass die Antwort auf diese Frage entscheidend davon abhängt, nach welchem Parameter die Unternehmensgröße bemessen wird.

aa. Klassifizierung der Unternehmensgröße in nationalen und unionalen Rechtsakten

Dazu ist festzustellen, dass sich bislang kein allgemeingültiger Standard zur Bestimmung der Größe eines Unternehmens herausgebildet hat. Vielmehr differieren die zu diesem Zweck herangezogenen Kriterien in Abhängigkeit vom jeweils betroffenen Sach- oder Regelungsbereich. So unterscheidet das Handelsgesetzbuch bezüglich der Anforderungen an den Umfang der Rechnungslegung zwischen großen, mittelgroßen, kleinen und Kleinstkapitalgesellschaften, wobei die Einteilung anhand der Parameter „Bilanzsumme“, „Umsatzerlöse“ und „Arbeitnehmerzahl“ erfolgt.⁶⁴ Das Publizitätsgesetz⁶⁵ und die Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen⁶⁶ stellen auf dieselben Parameter ab. Auch die Betriebsprüfungsordnung greift auf das Kriterium „Umsatzerlöse“ zurück, grenzt Großbetriebe, Mittelbetriebe, Kleinbetriebe und Kleinstbetriebe im Übrigen aber nach den Merkmalen „Aktivvermögen“, „Jahresprämieeinnahmen“, „Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten Fläche“ bzw. „erwirtschafteter Gewinn“ ab.⁶⁷ Das Einkommensteuergesetz selbst bemisst die Größe von gewerblichen Betrieben in § 7g Abs. 1 anhand des „Betriebsvermögens“ bzw. ebenfalls nach dem „erwirtschafteten Gewinn“.

Abgesehen vom letztgenannten Kriterium – dem „erwirtschafteten Gewinn“ – korrespondiert keines der vorgenannten Merkmale mit dem Nettoprinzip. So ist es ohne weiteres denkbar, dass Unternehmen, die über

⁶⁴ Vgl. §§ 266 bis 267a HGB.

⁶⁵ Vgl. §§ 1 und 11 PublG.

⁶⁶ Empfehlung 2003/361/EG, ABl. L 124 vom 20.05.2003, 36.

⁶⁷ § 3 BpO i.V.m. BMF-Schreiben vom 09.06.2015 (BStBl. I 2015, 504).

eine große Bilanzsumme verfügen, hohe Umsatzerlöse erzielen oder zahlreiche Arbeitnehmer beschäftigen, gleichwohl keinen positiven Vermögenszuwachs, sondern vielmehr Verluste erwirtschaften, nach Maßgabe des Nettoprinzips also wirtschaftlich erfolglos sind und dementsprechend nicht mit Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer belastet werden dürfen. Belastungsfolgenerhebliche Differenzierungen nach anderen Größenmerkmalen als dem erwirtschafteten Gewinn stehen somit *per se* in Widerspruch zum steuerrechtlichen Ausgangstatbestand der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Sie liegen gewissermaßen „quer“ zur gesetzesdirigierenden Grundentscheidung, die Steuer nach dem Nettoprinzip zu bemessen, und bedürfen daher der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung durch einen besonderen sachlichen Grund.

bb. Die Zinsschranke als Beispiel einer das Nettoprinzip durchbrechenden, größenabhängig differenzierenden Regelung

Ein schillerndes Beispiel für eine rechtfertigungsbedürftige Differenzierung dieser Art liefert die in § 4h EStG normierte Zinsschranke. § 4h EStG unterscheidet insofern nach der Unternehmensgröße, als diese Vorschrift mittels einer Freigrenze all jene Unternehmen von der Abzugsbeschränkung verschont, deren negatives Zinssaldo weniger als drei Millionen Euro beträgt (vgl. § 4h Abs. 2 S. 1 lit. a) EStG). Zwar fällt das Merkmal „Höhe des negativen Zinssaldos“ formal betrachtet mit keinem der vorbezeichneten Größenkriterien ineins, allerdings liegen umfangreichen Zinsaufwendungen typischerweise hohe Verbindlichkeiten zugrunde, sodass in der Sache ein enger Zusammenhang mit dem im Handelsgesetzbuch, dem Publizitätsgesetz und in der Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Mai 2003 verwendeten Größenkriterium „Bilanzsumme“ besteht.

Bezeichnenderweise hat der historische Gesetzgeber in der einschlägigen Gesetzesbegründung denn auch ausdrücklich versichert, mittels der Freigrenze sicherzustellen, „dass *kleine* und *mittlere* Betriebe nicht von der Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen betroffen sind“⁶⁸. Dessen ungeachtet läuft die Zinsschrankenregelung dem steuerrechtlichen

⁶⁸ BT-Drs. 16/4841, 48. Hervorhebung durch Verfasser.

Ausgangstatbestand der Einkommen- und Körperschaftsteuer erkennbar zuwider, denn soweit die Abzugsbeschränkung greift, wird von der gesetzdirigierenden Grundentscheidung, die Steuer nach dem Nettoprinzip zu bemessen, in Richtung einer Bruttoertragsbesteuerung abgewichen. Im Extremfall kann die Regelung des § 4h EStG sogar – darauf hat der BFH in seinem Vorlagebeschluss vom 14. Oktober 2015 mit Recht hingewiesen – Belastungswirkungen nach Art einer Substanzbesteuerung hervorrufen.⁶⁹

d. Größenunterschiede als rechtfertigender Grund für Ausnahmen von einer folgerichtigen Ausführung der Grundentscheidung für das Nettoprinzip?

Diese Erkenntnis leitet zu der Folgefrage über, ob Größenunterschiede das Potenzial besitzen, Ausnahmen von einer folgerichtigen Ausführung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands, d.h. insbesondere von der Grundentscheidung für eine Bemessung der Steuer nach dem Nettoprinzip, zu rechtfertigen. Insoweit sei daran erinnert, dass das Bundesverfassungsgericht Rechtsformunterschieden in der Tat das Potenzial zur Rechtfertigung steuerlicher Ungleichbehandlungen beigemessen hat.⁷⁰ Allerdings wird der im Folgenden unternommene Vergleich mit eben diesem Rechtfertigungsgrund zeigen, dass letztlich wenig für eine Anerkennung der „unterschiedlichen Unternehmensgröße“ als rechtfertigenden Sachgrund spricht.

aa. Keine ausdrückliche „Toleranzbekundung“ des Grundgesetzes gegenüber einer größenabhängigen Unternehmensbesteuerung

So ist die rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung im Unterschied zur größenabhängigen Unternehmensbesteuerung – wie bereits erwähnt – durch das Grundgesetz selbst vorgezeichnet, namentlich durch den in der Finanzverfassung vorausgesetzten Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer.⁷¹ Dieser Umstand schließt zwar nicht aus, dass

⁶⁹ So ausdrücklich BFH, DStR 2016, 301 (309).

⁷⁰ Siehe dazu oben unter II. 2. b.).

⁷¹ Vgl. Art. 106 Abs. 3 S. 1 und 2, 107 Abs. 1 GG.

einzelne rechtsformabhängige Besteuerungsunterschiede für verfassungswidrig befunden werden, aber er stellt sich doch immerhin einer Interpretation des Grundgesetzes entgegen, die die Anknüpfung von Steuerrechtsfolgen an die Rechtsform der Unternehmen für generell unzulässig erklärt. Insoweit ist zu gewärtigen, dass das Grundgesetz den tradierten Steuerkanon des X. Abschnitts zumindest toleriert,⁷² wie (u.a.) *Klaus-Dieter Drüen* überzeugend darlegt: „Wenn Art. 106 Abs. 3 GG explizit Einkommen- und Körperschaftsteuer als Gemeinschaftsteuern nennt und damit Bund und Ländern das Aufkommen zuweist, setzt das darauf aufbauende differenzierte Finanzausgleichssystem die Erhebung dieser Steuern gerade für die fiskalisch gewichtigen unternehmerischen Einkünfte voraus.“⁷³ Hinsichtlich einer größenabhängigen Unternehmensbesteuerung enthält das Grundgesetz demgegenüber keine vergleichbare „Toleranzbekundung“.

bb. Nur eingeschränkte Verfügbarkeit des Differenzierungsmerkmals „Unternehmensgröße“ für die Betroffenen

Des Weiteren ist zu beachten, dass der Einzelne über die Rechtsform, in der er sich unternehmerisch betätigt, autonom entscheiden kann. Die Freiheit der Rechtsformwahl ist grundrechtlich verbürgt.⁷⁴ Demgegenüber hängt die Größe eines Unternehmens von weit mehr Faktoren ab, als „bloß“ von einer punktuellen Entscheidung des sich unternehmerisch betätigenden Individuums. Sie steht daher nicht in gleichem Maße zur Disposition desselben. Dieser Umstand bildet der Sache nach zwar weder einen Beleg für die rechtfertigende Kraft von Rechtsformunterschieden noch widerlegt er das Rechtfertigungspotenzial von Größenunterschieden, aber er beeinflusst gleichwohl die gleichheitsrechtliche Rechtfertigungsprüfung. Denn laut ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ver-

⁷² Vgl. statt vieler *K.-D. Drüen*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ, GmbHR 2008, 393 (399); *J. Englisch*, FS Lang (2011), 167 (187).

⁷³ *K.-D. Drüen*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ, GmbHR 2008, 393 (399).

⁷⁴ Siehe dazu *R. Breuer*, HStR, 3. Aufl., Band VIII (2010), § 170 Rn. 88.

schärfen sich die Anforderungen an den rechtfertigenden Sachgrund je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind.⁷⁵ In der Konsequenz bedeutet dies, dass belastungsfolgenerhebliche Differenzierungen nach der Unternehmensgröße entweder besonders gewichtigen Lenkungs Zwecken dienen (sog. „externe“ Differenzierungszwecke) oder aber mit Blick auf die Eigenart des regelungsgegenständlichen Sachbereichs als in gesteigertem Maße einleuchtend erscheinen müssen (sog. „interner“ Differenzierungszweck).

cc. Mangelnder Bezug der Unternehmensgröße zur „Eigenart des zu regelnden Sachbereichs“

Gerade der Blick auf die Eigenart des zu regelnden Sachbereichs, namentlich auf die aus dieser Eigenart resultierende Maßgabe, den Steuerzugriff an der finanziellen Leistungsfähigkeit der Unternehmen auszurichten, offenbart jedoch den für die Rechtfertigungsprüfung zentralen Unterschied zwischen größenabhängigen Differenzierungen einerseits und rechtsformabhängigen Differenzierungen andererseits. Jener Unterschied besteht namentlich darin, dass die Größe eines Unternehmens weder Rückschlüsse auf dessen wirtschaftlichen Erfolg noch auf die Steuerzahlungsfähigkeit der Unternehmensteilhaber erlaubt, wohingegen die zivilrechtliche Rechtsform des Unternehmens sich durchaus auf die Steuerzahlungsfähigkeit seiner Teilhaber auswirken kann.⁷⁶ Insbesondere in der Verlustsituation tritt dies klar zu Tage: Sieht das an die gewählte Rechtsform anknüpfende zivilrechtliche Haftungsregime vor, dass die hinter der Unternehmung stehen-

⁷⁵ Siehe etwa BVerfGE 88, 87 (96); BVerfGE 138, 136 (181); BVerfGE 138, 136 (181); BVerfG, FR 2017, 577 (579).

⁷⁶ Auf bestehende Zusammenhänge zwischen der Rechtsform eines Unternehmens und dessen finanzieller Leistungsfähigkeit verweist R. Hüttemann, Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl, in: S. Seeger (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG Band 25, 2002, 123 (139 f.). Vgl. dazu ferner S. Sieker, Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen, in: S. Seeger (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG Band 25, 2002, 145 (153) sowie J. Hey, Besteuerung von Unternehmen und Rechtsformneutralität, in: I. Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Band 24, 2001, 155 (168, 174 f.).

den natürlichen Personen für den unternehmerisch erwirtschafteten Verlust persönlich einzustehen haben, so mindert dieser Durchgriff auf die natürliche Person deren Fähigkeit zur Steuerzahlung. Unterbindet die gewählte Rechtsform hingegen einen solchen Durchgriff, so wird die Steuerzahlungsfähigkeit der Unternehmensteilhaber durch Verluste ihres Unternehmens nicht beeinträchtigt. Dies zeigt, dass die Rechtsform, in der unternehmerische Geschäftstätigkeit entfaltet wird, durchaus eine gewisse „Leistungsfähigkeitsrelevanz“ aufweist, sodass rechtsformabhängige Besteuerungsunterschiede sich mit Blick auf die Eigenart des regelungsgegenständlichen Sachbereichs als sachgerecht erweisen können.⁷⁷ Die Unternehmensgröße entbehrt demgegenüber jedweden Bezugs zur Eigenart des zu regelnden Sachbereichs im Allgemeinen und dem Leistungsfähigkeitspostulat im Besonderen.

Dieser Befund wird durch die oben exemplarisch in Bezug genommene Vorschrift des § 4h EStG bestätigt: Da nicht ersichtlich ist, inwiefern ein Unternehmen mit einem negativen Zinssaldo von 3 Millionen Euro oder mehr (*großes Unternehmen*) typischerweise finanzkräftiger sein sollte als ein Unternehmen, dessen negatives Zinssaldo die 3 Millionen Euro-Freigrenze unterschreitet (*kleines bzw. mittelgroßes Unternehmen*), kann die durch § 4h EStG hervorgerufene belastungsfolgenerhebliche Differenzierung nach der Unternehmensgröße jedenfalls nicht mit dem Verweis auf das Anliegen einer leistungsfähigkeitsadäquaten Steuerlastabstufung begründet werden. Nur vor dem Hintergrund mangelnder Leistungsfähigkeitsrelevanz der Unternehmensgröße erscheint letztlich auch nachvollziehbar, dass der BFH bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 4h EStG⁷⁸ mit keinem Wort auf die Frage nach dem Rechtfertigungspotenzial

⁷⁷ Ebenso *K.-D. Drüen*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ, GmbHR 2008, 393 (398): „Das Entstehenmüssen für Verluste rechtfertigt [...] eine steuerrechtliche Differenzierung nach der Rechtsform.“ Die Notwendigkeit, im Zusammenhang mit der Besteuerung von Unternehmen, „*die wirtschaftlichen Unterschiede der Rechtsform*“ zu beachten, betont auch *J. Lang*, FS Herzig (2010), 323 (327). Vgl. ferner *M. Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, in: *J. Pelka* (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Band 23, 2000, 9 (36 ff.).

⁷⁸ Vgl. BFH, DStR 2016, 301 ff.

von Größenunterschieden eingegangen ist, obschon der historische Gesetzgeber anlässlich der Einführung der Zinsschranke ausdrücklich erklärt⁷⁹ hat, große Betriebe hinsichtlich des Abzugs von Zinsaufwendungen anders behandeln zu wollen als kleine und mittelgroße Betriebe. Es ist daher festzuhalten, dass größenabhängige Differenzierungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Unternehmenserträgen gleichheitsrechtlich zwar durchaus gerechtfertigt sein können; dies allerdings nur, wenn sie einem vom Gesetzgeber erkennbar⁸⁰ verfolgten Lenkungs- oder Vereinfachungszweck dienen. Der Größenunterschied selbst besitzt indessen keine rechtfertigende Kraft.

3. Abweichende gleichheitsrechtliche Beurteilung bei Bemessung der Unternehmensgröße nach dem erwirtschafteten Gewinn

Diese generalisierende Einschätzung muss allerdings sogleich relativiert werden. Denn Differenzierungen nach der Unternehmensgröße sind in gleichheitsrechtlicher Hinsicht – dies klang bereits an – notwendig anders zu beurteilen, wenn man die Größe eines Unternehmens nach dem Ausmaß seines wirtschaftlichen Erfolgs bestimmt und zu diesem Zweck auf die Höhe des unternehmerisch erwirtschafteten Gewinns abstellt.

a. Die Abstufung der Steuerlast nach der Höhe des erwirtschafteten Gewinns als folgerichtige Ausführung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands

Der Grund liegt klar zu Tage: Da der Gewinn im Wesentlichen dem Saldo aus Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen entspricht, läuft die Steuerbemessung gemäß dem Nettoprinzip auf eine Steuerlastabstufung nach

⁷⁹ Vgl. BT-Drs. 16/4841, 48.

⁸⁰ Zum Hintergrund der „Lehre von der Erforderlichkeit einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung“ im Kontext der gleichheitsgrundrechtlichen Rechtfertigung steuerlicher Ungleichbehandlungen durch Lenkungsziele S. Kempny, *Steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik zwischen Verallgemeinerung und Zurückführung*, JöR 64 (2016), 477 (480 ff.).

Maßgabe der Ertragskraft der Unternehmen hinaus.⁸¹ Die Grundentscheidung für das Nettoprinzip und Belastungsunterschiede in Abhängigkeit vom Ausmaß des unternehmerisch erwirtschafteten Erfolgs gehen dementsprechend Hand in Hand. Hinsichtlich des Folgerichtigkeitsgebots gilt daher: Unter der Bedingung, dass die Unternehmensgröße anhand des erwirtschafteten Gewinns bemessen wird, stellt sich die Abstufung der Steuerlast nach der Unternehmensgröße als folgerichtige Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands der Einkommen- und Körperschaftsteuer dar. Entsprechende Differenzierungen sind im Grundsatz nicht gleichheitsrechtlich verdächtig, sondern gleichheitsrechtlich geboten.

b. Differenzierungen nach der Höhe des erwirtschafteten Gewinns als rechtfertigungsbedürftige Steuervergünstigungen

Dessen ungeachtet können auch Unterscheidungen nach der Höhe des erwirtschafteten Gewinns unter bestimmten Voraussetzungen rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen von einer folgerichtigen Ausführung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands begründen und damit gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf auslösen.

aa. Steuervergünstigung mittels offener Differenzierung nach der Höhe des erwirtschafteten Gewinns

So verhält es sich etwa dann, wenn der Gesetzgeber das Unterschreiten einer bestimmten Gewinnhöhe zum Anknüpfungspunkt für Steuervergünstigungen macht. Die Vorschrift des § 7g Abs. 1 EStG liefert hierfür ein eindrückliches Beispiel.⁸² Der dort geregelte Investitionsabzugsbetrag erlaubt die Verlagerung von Abschreibungspotenzial in dasjenige Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens vorangeht und bewirkt damit der

⁸¹ Vgl. BVerfG, FR 2010, 1141 (1143).

⁸² Ausführlich zur Einordnung von besonderen Abschreibungsmöglichkeiten als Steuervergünstigungen G. Jochum, Die Steuervergünstigung, 2006, 156 ff.

Sache nach eine zinslose Steuerstundung.⁸³ Unter den Betrieben, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, sind allerdings nur jene zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags berechtigt, bei denen der Saldo aus Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben 100.000 Euro nicht übersteigt (vgl. § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 lit. c) EStG). Überschreitet der erwirtschaftete Gewinn die 100.000 Euro-Grenze, so scheidet die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags aus.

Diese – auf Ebene der Bemessungsgrundlage angesiedelte – Unterscheidung nach der Höhe des erwirtschafteten Gewinns konterkariert zwar nicht prinzipiell die im steuerrechtlichen Ausgangstatbestand der Einkommen- und Körperschaftsteuer festgelegte Stoßrichtung der Steuerlastabstufung, aber sie führt immerhin dazu, dass die Belastungsunterschiede zwischen der Gruppe der begünstigten Unternehmen einerseits und der Gruppe der von der Begünstigung ausgeschlossenen Unternehmen andererseits größer ausfallen als sie nach Maßgabe des Nettoprinzips ausfallen dürften. Mit anderen Worten: Die in § 7g Abs. 1 EStG unternommene Differenzierung zwischen gewinnschwächeren und gewinnstärkeren Betrieben hat zur Folge, dass die ungleich ertragskräftigen Unternehmen nicht im Verhältnis ihrer ungleichen Ertragskraft, sondern *übermäßig* ungleich behandelt werden. Die mithin erforderliche gleichheitsgrundrechtlich Rechtfertigung gelingt im Falle des § 7g Abs. 1 EStG allerdings recht problemlos, denn die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags leistet einen gewichtigen und hinreichend zielgenauen Beitrag zur Stärkung der Investitions- und Innovationskraft kleiner und mittlerer Betriebe (legitimer Lenkungsziel).⁸⁴

⁸³ Vgl. nur V. Pfirrmann, in: Kirchhof EStG, 16. Auflage 2017, § 7 Rn. 1 f.; B. Meyer, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Auflage 2006, 280. EGl. August 2017, § 7g Rn. 3.

⁸⁴ Zu den vom historischen Gesetzgeber mit der Gewährung des Investitionsabzugsbetrags verfolgten Zwecken siehe BT-Drs. 16/4841, 51. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Begrenzung des Investitionsabzugsbetrags auf Steuerpflichtige mit einem gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinn von bis zu 100.000 Euro siehe FG Schleswig-Holstein – 4 K 37/16, BeckRS 2016, 114424.

bb. Steuervergünstigung mittels versteckter Differenzierung nach der Höhe des erwirtschafteten Gewinns

Indes knüpft der Gesetzgeber Steuervergünstigungen, die der Sache nach mit der Höhe des erwirtschafteten Gewinns korrelieren, nicht immer offen an eben dieses Kriterium, wie z.B. die durch § 34a EStG bewirkte Begünstigung besonders ertragsstarker Personenunternehmen belegt. Im Kern räumt § 34a EStG (u.a.) gewerblichen Mit- und Einzelunternehmern das Recht ein, hinsichtlich nicht entnommener Gewinne für die Anwendung eines proportionalen Sondertarifs in Höhe von 28,25 Prozent anstelle des progressiv verlaufenden Regeltarifs zu optieren.⁸⁵ Formal differenziert die Vorschrift also nicht zwischen ertragsstarken und ertragschwachen Unternehmen, sondern zwischen einbehaltenen und entnommenen Gewinnen.⁸⁶ Faktisch entfaltet die Vorschrift ihre Begünstigungswirkung aber gleichwohl in Abhängigkeit von der Höhe des erwirtschafteten Gewinns. Dies namentlich insofern, als nur ertragsstarke Personenunternehmen tatsächlich in der Lage sind, ihren Gewinn in (relativ) hohem Maße zu thesaurieren, wohingegen die Inhaber kleiner und mittlerer Personenunternehmen einen großen Teil des erwirtschafteten Gewinns zwecks Befriedigung ihres Konsumbedarfs entnehmen müssen⁸⁷ und somit nicht vom besonderen Thesaurierungssteuersatz profitieren. Im Gegensatz zu § 7g Abs. 1 EStG, der eine Investitionen fördernde steuerliche Subventionierung kleiner und mittelgroßer Betriebe *direkt* an das Kriterium „Ertragsstärke“ knüpft, macht § 34a EStG selbige also *indirekt* zum Anknüpfungspunkt für eine Investitionen fördernde steuerliche Subventionierung großer Personenunternehmen.

⁸⁵ Zum progressiv gestalteten Tarif als einer „systemprägenden Grundentscheidung des EStG“ siehe BFH, NJW 1999, 1736 (1743). Vgl. auch BVerfGE 8, 51 (68 f.): „[Im Bereich des Steuerrechts] verlangt die Gerechtigkeit, daß im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere (vgl. schon Art. 134 WRV).“

⁸⁶ Vgl. W. Reiß, in: Kirchhof EStG, 16. Auflage 2017, § 34a Rn. 1 f.

⁸⁷ Siehe dazu W. Schön, Die Funktion des Unternehmenssteuerrechts im Einkommensteuerrecht, in: M. Jachmann (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts, DSTJG Band 37, 2014, 217 (234 f.).

cc. Besonderheiten der gleichheitsgrundrechtlichen Rechtfertigung von größenabhängigen steuerlichen Subventionierungen

Eine gemeinsame Betrachtung der Bestimmungen des § 7g Abs. 1 EStG und des § 34a EStG offenbart, dass der Gesetzgeber mitunter ein- und denselben Lenkungszweck in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße mit unterschiedlichen steuertechnischen Mitteln verfolgt: Die Eigenkapitalbildung kleiner und mittlerer Unternehmen erleichtert er durch eine spezifische Modifikation der Steuerbemessungsgrundlage (§ 7g Abs. 1 EStG), die Eigenkapitalbildung großer Personenunternehmen hingegen durch eine spezifische Modifikation des Steuersatzes (§ 34a EStG). Derartige Zusammenhänge dürfen bei der Beurteilung der gleichheitsgrundrechtlichen Zulässigkeit einschlägiger steuerlicher Subventionierungen keinesfalls unberücksichtigt bleiben. Denn bezogen auf das Belastungsergebnis fällt das Ausmaß der zu rechtfertigenden größenabhängigen Ungleichbehandlung logisch-notwendig geringer aus, wenn die von einer steuerlichen Begünstigung ausgeschlossenen Unternehmen an anderer Stelle mit derselben Zielrichtung steuerlich privilegiert werden, im Verhältnis der Unternehmen zueinander also ein Kompensationseffekt eintritt.⁸⁸

IV. Fazit

Am Beginn dieser Untersuchung stand die Frage, welche Vorgaben dem Grundgesetz im Hinblick auf Abstufungen ertragsteuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße zu entnehmen sind. Jene Überlegungen, die mir für die Beantwortung dieser Frage wesentlich erscheinen, möchte ich zum Abschluss meiner Ausführungen thesenartig zusammenfassen.

Erstens: Verfassungsrechtliche Vorgaben für Abstufungen (ertrag-)steuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße ergeben sich vornehmlich aus dem Allgemeinen Gleichheitssatz. Dieser verpflichtet den Gesetzgeber, bei der Ausgestaltung des Steuerzugriffs der Eigenart des regelungs-

⁸⁸ Zu den Voraussetzungen einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung von steuerlichen Ungleichbehandlungen „im Wege der Kompensation von Vor- und Nachteilen“ J. Hey, in: K. Tipke/J. Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rn. 129 m.w.N.

gegenständlichen Sachbereichs Rechnung zu tragen. Die Eigenart des spezifischen Sachbereichs „Besteuerung der Unternehmen im subjektiven Sinne“ drängt zu einer Steuerwürdigkeitsentscheidung, die sämtliche Unternehmen in den Kreis der Belastungsadressaten einbezieht und die Steuerlast an deren jeweiliger Leistungsfähigkeit ausrichtet. Die gleichheitsgerechte Steuerwürdigkeitsentscheidung ist sodann durch konkrete Einzelrechtsfolgen folgerichtig auszuführen.

Zweitens: Auf den wirtschaftlichen Erfolg unternehmerischer Betätigung greift der Gesetzgeber insbesondere durch die Einkommen- und die Körperschaftsteuer zu. Da beide Steuern auf einer einheitlichen Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers beruhen, sind größenabhängige Belastungsunterschiede nicht schon deshalb der gleichheitsgrundrechtlichen Rechtfertigungsbedürftigkeit enthoben, weil sie gegebenenfalls erst bei einer einzelsteuerübergreifenden Betrachtung, d.h. bei einer Zusammenschau von einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Belastungsfolgen, zu Tage treten. Entscheidend ist vielmehr, ob der fragliche Besteuerungsunterschied aus einer Abweichung von der gesetzesdirigierenden Grundentscheidung des Gesetzgebers für eine Bemessung der Steuer nach dem Nettoprinzip resultiert. Bejahendenfalls bedarf die betreffende Abweichung der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung durch einen besonderen, d.h. vom schlichten Fiskalzweck unterscheidbaren, sachlichen Grund.

Drittens: Größenunterschiede stellen für sich genommen keinen Sachgrund dar, der das Potenzial besitzt, Abweichungen von einer folgerichtigen Ausführung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu rechtfertigen. Zum einen fehlt es insoweit – anders als im Falle von Rechtsformunterschieden – an einer grundsätzlichen „Toleranzbekundung“ des Grundgesetzes, zum anderen entbehrt die Größe eines Unternehmens jedweden Bezugs zur Eigenart des regelungsgegenständlichen Sachbereichs. Einkommen- und körperschaftsteuerliche Differenzierungen nach der Unternehmensgröße bedürfen daher stets der Rechtfertigung durch einen verfassungsrechtlich anzuerkennenden Lenkungs- oder Vereinfachungszweck.

Viertens: Eine andere gleichheitsrechtliche Bewertung ist geboten, wenn man die Unternehmensgröße nach dem erwirtschafteten Gewinn bemisst.

Insoweit ist insbesondere zu beachten, dass das Größenkriterium „erwirtschafteter Gewinn“ bei der Besteuerung des wirtschaftlichen Erfolgs von Unternehmen im subjektiven Sinne eine Doppelrolle einnimmt: Im Ausgangspunkt dient es als Regelmaß der Steuerlastabstufung, denn die Bemessung der Steuerlast nach der Höhe des erwirtschafteten Gewinns ist unmittelbarer Ausfluss der gesetzesdirigierenden Grundentscheidung für das Nettoprinzip. Anders verhält es sich aber, wenn und soweit der Gesetzgeber den „erwirtschafteten Gewinn“ (ausnahmsweise) zum Anknüpfungspunkt für größenabhängige steuerliche Subventionierungen macht. Derartige Begünstigungen bedürfen der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung durch einen legitimen Lenkungszweck, der seinerseits folgerichtig, d.h. insbesondere zielgenau und normenklar, auszuführen ist. Um in diesem Zusammenhang das Ausmaß der rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung zutreffend erfassen zu können, müssen sämtliche größenabhängige Subventionierungen einkommen- bzw. körperschaftsteuerlicher Art in den Blick genommen werden. Denn die vorliegende Untersuchung hat gezeigt, dass der Gesetzgeber gegebenenfalls ein- und denselben Lenkungszweck in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße mit je unterschiedlichen Begünstigungstatbeständen verfolgt.