

§ 10 Dialektik der Differenzierung: Unternehmensgröße im Steuerrecht

Ekkehart Reimer

I.	Bestandsaufnahmen.....	159
II.	Maßstababbildung.....	161
III.	Steuerpolitik.....	162
IV.	Forschungsperspektiven	162

Die Beiträge in diesem Band haben einerseits gefragt, wo Regelungen im Unternehmenssteuerrecht größenneutral sind, wo nicht (I.). Andererseits haben sie Maßstäbe gesucht und gefunden: Welche rechtlichen Vorgaben verlangen welche Größenneutralität (II.)? Und schließlich haben sie diese Maßstäbe auf das geltende Unternehmenssteuerrecht angewandt (III.) und damit insgesamt Querschnittsanalysen geboten, die neue Perspektiven auf das Unternehmenssteuerrecht eröffnen (IV.).

I. Bestandsaufnahmen

Dass es eine Steuerpolitik für den Mittelstand gibt, hat *Edith Sitzmann* in ihrem Beitrag deutlich und prägnant herausgestellt¹. Der Bundesgesetzgeber und möglicherweise auch der Europäische Gesetzgeber lassen sich bei Reformen des Unternehmenssteuerrechts von einer Anschauung darüber leiten, welche Unternehmen in welcher Weise betroffen sind. Das zeigen bereits die Bezeichnungen der Bürokratienteilungsgesetze von 2015 und 2017, die spezifisch auf die mittelständische Wirtschaft abzielen².

¹ *Edith Sitzmann*, Finanzpolitik für ein starkes Baden-Württemberg (in diesem Band), S. 9 ff.

² Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft v. 28.07.2015, BGBI. I 1400; Zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie v. 30.06.2017, BGBI. I 2143.

Es ist zwar richtig, dass „Mittelstand“ im Kontext von Unternehmensrecht, Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre nicht primär ein Größenbegriff als vielmehr das Konzept der Identität von Eigentum und Leitung ist: mittelständische Unternehmen sind nicht notwendig mittelgroße, sondern vielmehr inhabergeführte Unternehmen. Umgekehrt kommen Schwellenwerte und namentlich Freigrenzen des materiellen Rechts aber nahezu ausschließlich kleinen und mittleren Unternehmen zugute. Neben dem von *Edith Sitzmann* genannten § 13a ErbStG³ steht § 4h Abs. 2 lit. a EStG⁴ insoweit beispielhaft für viele weitere Regelungen des deutschen und des europäischen Rechts. Größenneutralität ist also jedenfalls ein treffendes Beschreibungskriterium (auch) für zahlreiche Regelungen und Desiderate des deutschen Unternehmenssteuerrechts.

Wie schillernd die Ausdrücke „Größe“ oder auch „Unternehmensgröße“ allerdings sind, zeigt der Beitrag von *Rolf Möhlenbrock* mit seiner präzisen und auch in der theoretischen Systematisierung überzeugenden Bestandsaufnahme⁵. Größe ist ein sehr unscharfer Anknüpfungspunkt, möglicherweise nicht einmal ein tauglicher wissenschaftlicher Sammelbegriff. In diesem Sinne stellt auch *Benjamin Straßburger* heraus, dass Größe ein Proxy für sehr heterogene Phänomene ist⁶. Beide Untersuchungen weisen zudem auf die Verwandtschaft von Größenneutralität und Branchenneutralität hin⁷.

Die Bestandsaufnahme findet ihre Fortsetzung in der Sichtung des Rechts der sog. indirekten Steuern, genauer: der Verkehr- und Verbrauchsteuern in dem Beitrag von *Bernd Heuermann*⁸ und in den verfahrensrechtlichen

³ *Edith Sitzmann* (Fn. 1), S. 17 ff.

⁴ *Rolf Möhlenbrock*, Die Unternehmensgröße im Recht der direkten Steuern (in diesem Band), S. 23 ff. (31 f.).

⁵ *Rolf Möhlenbrock* (Fn. 4), S. 27.

⁶ *Benjamin Straßburger*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Abstufungen steuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße (in diesem Band), S. 39 ff.

⁷ *Rolf Möhlenbrock* (Fn. 5), S. 28.

⁸ *Bernd Heuermann*, Die Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern (in diesem Band), S. 102 ff.

Analysen, die bereits *Edith Sitzmann* begonnen hat⁹ und die im Mittelpunkt des detailgenauen Beitrags von *Klaus-Dieter Drüen* stehen¹⁰.

II. Maßstababbildung

Ob Größenneutralität mehr als ein Beschreibungsbegriff ist, war zentraler Gegenstand der Untersuchungen von *Benjamin Straßburger*¹¹ und *Raymond Luja*¹²; beide bejahen diese Frage. Sie explizieren damit, was unausgesprochen auch die Bestandsaufnahmen bereits unterstellt haben: Das höherrangige Recht, namentlich das Grundgesetz und das primäre Unionsrecht und hier v.a. das Beihilfenverbot stellen steuerliche Regelungen, die nicht größenneutral sind, unter Rechtfertigungsvorbehalt.

Doch schon im Vorfeld der Frage nach Rechtfertigungsgründen und -maßstäben könnte sich – auf Tatbestandsebene – eine textlich nicht größenneutrale Regelung als faktisch-wirtschaftlich durchaus größenneutral erweisen. Weil mit der Unternehmensgröße die Grenzkosten für die Erfüllung verfahrensrechtlicher Pflichten sinken, kann das Postulat der Größenneutralität gerade im verfahrensrechtlichen Bereich vereinfachte Regelungen für kleine und mittlere Unternehmen erfordern¹³. Für das materielle Recht hat *Straßburger* die „Steuerwürdigkeitsentscheidung“ des Gesetzgebers zum Maßstab gemacht¹⁴. Hier wie dort wirkt also die Größenorientierung die altbekannte Frage nach dem richtigen Referenzsystem auf, die jeder Gleichheitsprüfung und jedem beihilfenrechtlichen Prüfungsschritt inhärent ist.

⁹ *Edith Sitzmann* (Fn. 1), S. 20 f.

¹⁰ *Klaus-Dieter Drüen*, Die Unternehmensgröße im Steuervollzug (in diesem Band), S. 123 ff.

¹¹ *Benjamin Straßburger* (Fn. 6), S. 39 ff.

¹² *Raymond Luja*, EU State Aid Restrictions to Preferential Tax Treatment: Size-Neutral Tax Incentives and Enforcement of General Anti Avoidance Rules (in diesem Band), S. 89 ff.

¹³ *Edith Sitzmann* (Fn. 1), S. 14; *Klaus-Dieter Drüen* (Fn. 10), S. 134 ff. Vgl. auch unten III.

¹⁴ *Benjamin Straßburger* (Fn. 6), S. 45 ff., 55 ff.

III. Steuerpolitik

Deshalb lässt sich den Beiträgen dieses Bandes eine Tendenzaussage entnehmen, die gleichermaßen die Ausgestaltung des materiellen Rechts und des Verfahrensrechts anleitet: Die Komplexität des Rechts darf und muss in Abhängigkeit von der wirtschaftlichen (materiellen) und bürokratischen (verfahrensbezogenen) Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen variieren. Ist der Steuerstaat stiller Teilhaber eines Unternehmens, muss er sich im Hintergrund halten. Er darf und muss seine berechtigten Interessen wahren (Missbrauchsabwehr), darf sich aber nicht so aufspielen, dass der private Unternehmensträger vom operativen Geschäft abgelenkt wird (Reduktion von Komplexität).

Wer hohe Umsätze und/oder hohe Gewinne erzielt, so dass eine hohe Steuerschuld zu erwarten ist, hat deshalb das Recht und die Pflicht, dass feine Differenzierungen zur Anwendung kommen – materiell wie verfahrensrechtlich. Dagegen haben kleine Unternehmen einen Anspruch auf ein materiell und verfahrensrechtlich einfaches Steuerrecht. Auch und gerade sie müssen steuerliche Pflichten gleichsam „im Hintergrund“ miterfüllen können. Diese Einsicht durchzieht die Beiträge von *Edith Sitzmann, Rolf Möhlenbrock, Bernd Heuermann* (Konzept der Ausgleichssteuer¹⁵) und dann zentral von *Klaus-Dieter Drüen*. Das dialektische Ergebnis lautet also: Manchmal stützen legislativ-formelle Abstufungen nach der Unternehmensgröße eine materielle Neutralität ab, die ohne diese Abstufungen erodieren würde.

IV. Forschungsperspektiven

Eine Anfrage an die betriebswirtschaftliche Steuerlehre könnte deshalb lauten: Korrelieren die materiellen Steuerbelastungen der Unternehmen mit deren Größe (Umsatz, cash flow, Gewinn), und wenn ja: wie? Gibt es konstante Steuerquoten? Und parallel hierzu: Wie korreliert der Compliance-Aufwand (zeitlich, finanziell) mit der Unternehmensgröße (Umsatz, cash flow, Gewinn)? Gibt es konstante Compliancequoten?

¹⁵ *Bernd Heuermann* (Fn. 8), S. 119 ff.

Für die Rechtswissenschaft lautet eine erste Frage: Markieren die Diskussionen um die Größenneutralität des Steuerrechts und seines Vollzugs ein neues Thema, oder geht es eher um einen frischen Blick auf Altbekanntes? Beides wäre wertvoll; und doch ist die zweite Aussage treffender als die erste.

Ein zweiter Fragenkreis knüpft an die Analysen von *Benjamin Straßburger* an. Dabei verdient die Feststellung relativer Maßstabsarmut Respekt, auch und gerade mit Blick auf Gewaltenteilung und Demokratie. Und doch ist die verfassungsrechtliche Frage nach der Größenneutralität mehr als eine Fortsetzung der klassischen Diskussion um die steuerverfassungsrechtliche Beurteilung progressiver Tarife. Für das materielle Recht wirft das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 zu §§ 13a, 13b ErbStG a.F. die Frage auf, ob der Gesetzgeber größenbezogene Abstufungen für den Fall einführen muss, dass er die Grundentscheidung trifft, den Übergang von Familienbetriebsvermögen erbschaftsteuerrechtlich zu privilegieren¹⁶. Für das Verfahrensrecht stellt sich die Frage nach einer Pflicht des Gesetzgebers zu formellen Größenabstufungen im Interesse materieller Gleichheit noch grundsätzlicher¹⁷.

Drittens markieren die angesprochenen unions- und völkerrechtlichen Fragen weiteren Forschungsbedarf. Das gilt schon auf der Gegenstandsebene: Überraschend viele Regelungen des deutschen Unternehmenssteuerrechts, die Größenabstufungen enthalten, betreffen spezifisch grenzüberschreitende Sachverhalte¹⁸. Weitere Perspektiven eröffnet der Blick auf die Steuerplanung: Lässt sich eine wertend-abstufende Größenorientierung des geltenden innerstaatlichen Rechts dadurch umgehen, dass man die Einheit des Unternehmens aufspaltet, seine Einrichtungen oder Aktivitäten auf mehrere Länder und unterschiedliche Rechtsträger und Gesellschaften aufspaltet? Eine sachgerechte Beurteilung der Größenneutralität kann es dem Rechtsanwender, möglicherweise aber sogar dem Gesetzgeber gebieten, hinter dem einzelnen Rechtsträger (z.B. einzelnen Landesniederlassungen) den größeren Organismus zu sehen.

¹⁶ BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, Tz. 127 ff.

¹⁷ Oben III.

¹⁸ Beispiele bei *Rolf Möhlenbrock* (Fn. 4), S. 32 f.,

Mit ihrem (Anti-)BEPS-Programm sind G20 und OECD angetreten, die verlorene Größenneutralität der (globalen) Steuerbelastung – nicht zuletzt im Interesse des Mittelstands¹⁹ – wiederherzustellen. Praktisch ebenso wichtig, dogmatisch aber anders gelagert ist die Auseinandersetzung mit Art. 107 ff. AEUV. Dem Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht ist bewusst, wie sehr gerade das Beihilfenrecht einer präzisen Durchdringung bedarf.²⁰ Zahlreiche beihilfenrechtliche Fragen, die sich aus mangelnder (formeller) Größenneutralität ergeben, harren noch einer Klärung.

¹⁹ *Ekkehart Reimer/Martin Heyes*, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Ein Thema für den Mittelstand. Schriftenreihe des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V. (2016).

²⁰ Hierzu in Kürze die Veröffentlichung der Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg: *Hanno Kube/Ekkehart Reimer*, Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), in Druck.