

Das BEPS-Projekt von G20 und OECD hätte es nicht gegeben, wenn große, international tätige Unternehmen und Unternehmensgruppen nicht besondere Möglichkeiten zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung gehabt hätten. Der vorliegende Band richtet den Blick auf den innerstaatlichen Bereich, insbesondere auch auf den Mittelstand. Inwiefern ist das deutsche Unternehmenssteuerrecht größensensibel: Seinem Text nach, mit Blick auf die tatsächliche Nutzbarkeit steuerrechtlicher Begünstigungen, aber auch im Vollzug? Halten bestehende Ungleichheiten den Anforderungen des Verfassungs- und des Unionsrechts stand? Gibt es Handlungsbedarf?

Die Beiträge von Klaus-Dieter Drüen, Bernd Heuermann, Raymond Luja, Rolf Möhlenbrock, Edith Sitzmann und Benjamin Straßburger beruhen auf Vorträgen, die auf einer Symposium des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg im Oktober 2017 gehalten wurden.


 lehmanns
media

Lehmanns Media
Helmholtzstraße 2-9
10587 Berlin
www.lehmanns.de

ISBN 978-3-86541-981-1

36,95 €

Kube/Reimer (Hrsg.) – Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung

Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung

mit Beiträgen von Klaus-Dieter Drüen, Bernd Heuermann, Raymond Luja, Rolf Möhlenbrock, Edith Sitzmann und Benjamin Straßburger



HEIDELBERGER BEITRÄGE ZUM FINANZ- UND STEUERRECHT

Heidelberg Working Paper Series on Public Finance and Tax Law

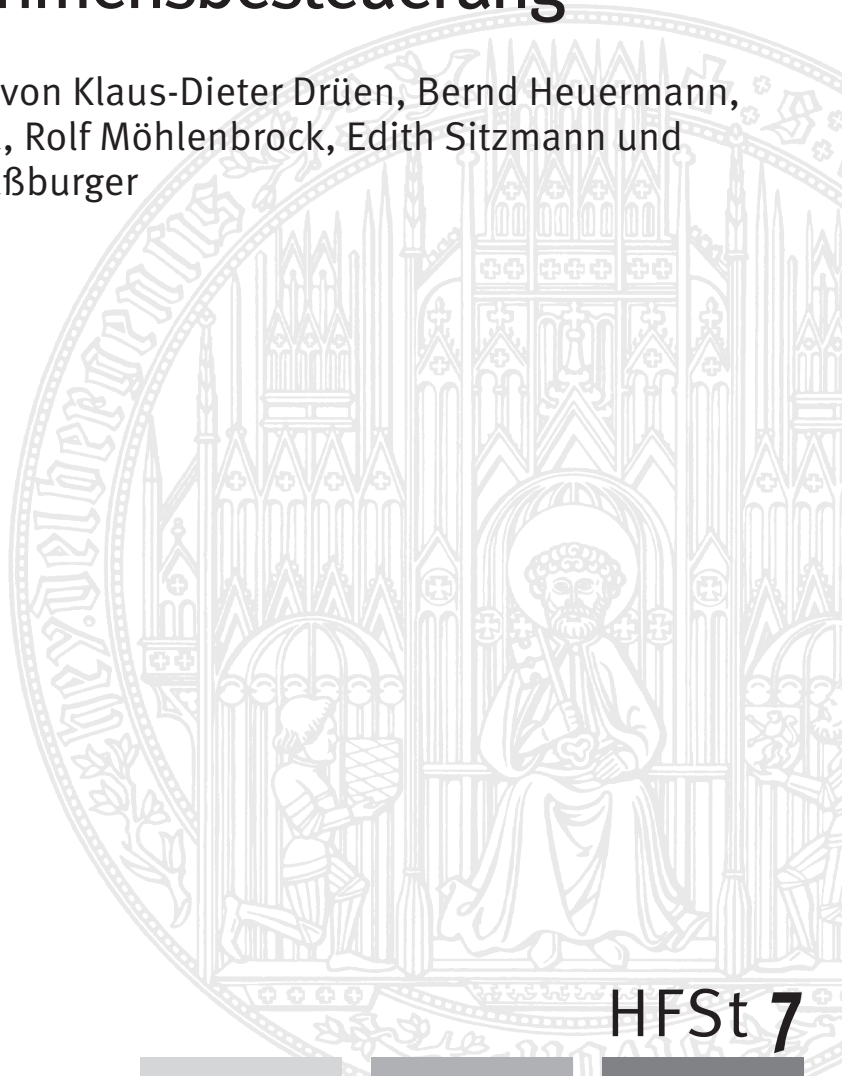


INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT

Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung

mit Beiträgen von Klaus-Dieter Drüen, Bernd Heuermann,
Raymond Luja, Rolf Möhlenbrock, Edith Sitzmann und
Benjamin Straßburger



HFSt 7

Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung

Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt (7) 2018, Seite.

© beim Autor

Umschlagsgestaltung: Atelier Peter Nardo, Mannheim

Druck: docupoint GmbH, Magdeburg

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

Herausgeber:

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Institut für Finanz- und Steuerrecht

ISBN 978-3-86541-981-1

Lehmanns Media, Berlin 2018

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

www.lehmanns.de

Inhaltsverzeichnis

§ 1	Einführung	5
	<i>Hanno Kube</i>	
§ 2	Finanzpolitik für ein starkes Baden-Württemberg.....	9
	<i>Edith Sitzmann</i>	
§ 3	Die Unternehmensgröße im Recht der direkten Steuern	23
	<i>Rolf Möhlenbrock</i>	
§ 4	Verfassungsrechtliche Vorgaben für Abstufungen steuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße.....	43
	<i>Benjamin Straßburger</i>	
§ 5	Diskussion: Die Unternehmensgröße im Steuerrecht (Teil 1).....	79
§ 6	EU State Aid Restrictions to Preferential Tax Treatment: Size-Neutral Tax Incentives and Enforcement of General Anti Avoidance Rules	91
	<i>Raymond Luja</i>	
§ 7	Die Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern.....	103
	<i>Bernd Heuermann</i>	
§ 8	Die Unternehmensgröße im Steuervollzug	123
	<i>Klaus-Dieter Drüen</i>	
§ 9	Diskussion: Die Unternehmensgröße im Steuerrecht (Teil 2).....	145
§ 10	Dialektik der Differenzierung: Unternehmensgröße im Steuerrecht.....	159
	<i>Ekkehart Reimer</i>	

Vorwort

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) steht für den weithin geteilten Befund, dass den großen, multinationalen Unternehmen und Unternehmensgruppen erhebliche rechtliche oder zumindest faktische Möglichkeiten zur Verfügung stehen, ihren Gewinn steuerwirksam zu verkürzen und zu verlagern. Dem entgegenzutreten und damit auch für Wettbewerbsgleichheit im Verhältnis zu kleineren Unternehmen zu sorgen, denen die Möglichkeiten der Großen nicht offenstehen, dient der von den G20-Staaten angestoßene und von der OECD ausgearbeitete BEPS-Aktionsplan, der inzwischen in beachtlichen Teilen in das internationale, Europäische und staatliche Steuerrecht überführt wurde.

Die auf grenzüberschreitende Sachverhalte und diesbezügliche Steuerrechtsregelungen konzentrierte Diskussion hat eine komplementäre Fragestellung bislang zu Unrecht vernachlässigt. Es handelt sich dabei um die Frage, ob und inwieweit auch das staatliche, innerstaatliche Steuersachverhalte betreffende Unternehmensteuerrecht Wettbewerbsneutralität im Verhältnis zwischen kleineren und großen Unternehmen gefährdet oder aber sicherstellt; dies schon mit Blick auf die Normwortlaute, aber auch unter Berücksichtigung der unternehmensseitigen Nutzbarkeit steuerrechtlicher Instrumente und nicht zuletzt mit Blick auf die Vollzugsebene, insbesondere die Veranlagungs- und Außenprüfungspraxis.

Dieser Fragestellung war das Jahressymposium 2017 des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg gewidmet, das – unter reger Beteiligung zahlreicher Fachvertreter – am 20. Oktober 2017 in der Aula der Alten Universität in Heidelberg stattfand. Im Anschluss an einen einleitenden, gerade auch die Bedeutung des Mittelstands unterstreichenden Vortrag der Finanzministerin des Landes Baden-Württemberg, Frau Edith Sitzmann, befassten sich herausragende Referenten mit verschiedenen Aspekten der Thematik. Intensive Diskussionen schlossen sich jeweils an.

Der vorliegende Tagungsband vereint die Referate und Diskussionsbeiträge. Die Herausgeber danken den Referenten dafür, ihre Überlegungen in Schriftform gebracht und damit auch für die Zukunft zugänglich gemacht zu haben. Dank gebührt weiterhin Herrn Lennart Neckenich, der

den Band redaktionell betreut hat und – last not least – der Geschäftsführerin des Instituts, Frau Susanne Röth, die auch dieses Symposium hervorragend organisiert und begleitet hat.

Heidelberg, im August 2018

Hanno Kube

Ekkehart Reimer

§ 1 Einführung

Hanno Kube

Das Generalthema des diesjährigen Institutssymposiums lautet: „Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung“. Wie rechtfertigt sich dieses Thema? Die steuerrechtliche und steuerpolitische Diskussion wird bereits seit einiger Zeit von einem Problem beherrscht, das unter dem Kürzel BEPS firmiert – Base Erosion and Profit Shifting. BEPS steht für den weithin geteilten Befund, dass den großen, multinationalen Unternehmen und Unternehmensgruppen im Zuge der Globalisierung erhebliche rechtliche oder zumindest faktische Möglichkeiten zur Verfügung stehen, ihren Gewinn steuerwirksam zu verkürzen und zu verlagern. Dem entgegenzutreten, eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung zu gewährleisten und damit auch für Wettbewerbsgleichheit im Verhältnis zu kleineren Unternehmen zu sorgen, denen die Möglichkeiten der Großen nicht offenstehen, dient der von den G20-Staaten angestoßene und von der OECD ausgearbeitete BEPS-Aktionsplan, der inzwischen in ganz beachtlichen Teilen in das verbindliche internationale Steuerrecht überführt wurde und der auch das Europäische Steuerrecht beeinflusst.

Die auf das internationale Steuerrecht konzentrierte Diskussion hat nun aber eine inhaltlich komplementäre Fragestellung bislang zu Unrecht vernachlässigt. Es handelt sich dabei um die Frage, ob und inwiefern auch das staatliche Unternehmensteuerrecht größensensibel ist, also von der Unternehmensgröße abhängige Steuererleichterungen oder aber -verschärfungen enthält; dies schon nach Maßgabe der Normwortlaute, aber auch unter Berücksichtigung der tatsächlichen Anwendbarkeit oder auch Nutzbarkeit steuerrechtlicher Instrumente und nicht zuletzt der Vollzugsebene, so etwa mit Blick auf die Veranlagungs- und Außenprüfungspraxis.

Diese komplementäre Untersuchung des innerstaatlichen Unternehmensteuerrechts ist umso bedeutsamer, als es keineswegs nur die „Global Players“ sind, die das Wirtschaftsleben prägen und für Wohlstand sorgen. Denn das breite Fundament der Wirtschaft wird von den kleinen und mitt-

leren Unternehmen gebildet, auf die primär das staatliche Unternehmenssteuerrecht anwendbar ist. Die Bedeutung der kleinen und mittleren Unternehmen zu betonen, fällt in Baden-Württemberg mit seinem herausragenden mittelständischen Unternehmertum, mit all dem hier beherbergten Know-How und all den Hidden Champions besonders leicht. Doch auch bei einer Gesamtschau auf die Europäische Union machen die kleinen und mittleren Unternehmen mit weniger als 250 Beschäftigten und mit bis zu 50 Millionen Euro Jahresumsatz 99,8 % aller Unternehmen aus. Sie bieten 67 % aller Beschäftigten einen Arbeitsplatz. So sieht die Europäische Kommission im Wachstum und in der Innovationsfähigkeit des KMU-Sektors eine unverzichtbare Voraussetzung zukünftigen Wohlstands in der EU. Dementsprechend ist die Schaffung eines im Weltmaßstab konkurrenzfähigen Investitionsumfeldes für kleine und mittlere Unternehmen zu einem der Hauptziele der Europäischen Kommission erklärt worden. Und auch in den anstehenden Koalitionsverhandlungen in Berlin dürfte die Förderung der kleinen und mittleren Unternehmen eine nicht unerhebliche Rolle spielen. Das innerstaatliche Unternehmenssteuerrecht ist hier von allergrößter Bedeutung.

Der Rahmen für unsere heutige Tagung ist damit abgesteckt: So fragt es sich, ob und in welchem Umfang das staatliche Unternehmenssteuerrecht rechtliche oder jedenfalls faktische Steuererleichterungen eröffnet oder -verschärfungen enthält, die von der Kleinheit oder Größe eines Unternehmens abhängen. Es fragt sich, ob diesen Wirkungen – ähnlich wie im Rahmen des Anti-BEPS-Prozesses – entgegengetreten werden sollte, um Größenneutralität und damit Wettbewerbsgleichheit zu schaffen, oder ob es aus Gründen der Wirtschafts- und Standortpolitik sogar geboten sein könnte, größen- oder auch kleinheitsabhängige Begünstigungen auszugestalten? Dabei sind gerade auch die verfassungs- und europarechtlichen Maßstäbe zu berücksichtigen und daraufhin zu befragen, ob und unter welchen Voraussetzungen die Unternehmensgröße zum steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmal gemacht werden darf?

Diesen Fragen wollen wir uns nunmehr – wissenschaftlich abgeschichtet – zuwenden. Wir freuen uns ganz besonders darüber, dass die Ministerin für Finanzen des Landes Baden-Württemberg, Frau Sitzmann, unserer Einladung nach Heidelberg gefolgt ist und sich bereiterklärt hat, das Thema unserer Tagung in dem gleich anschließenden Eröffnungsvortrag in den Gesamtzusammenhang der Finanzpolitik des Landes einzubinden. Auf die

Tatsache, dass unser Thema gerade auch ein baden-württembergisches Thema ist, habe ich bereits hingewiesen. Wir sind auf die sicherlich auch zukunftsgerichteten Ausführungen von Frau Ministerin Sitzmann besonders gespannt.

Herr Ministerialdirigent Dr. Möhlenbrock, der im Bundesministerium der Finanzen die Unternehmensteuern und die Unternehmensteuerpolitik verantwortet, wird sodann das geltende direkte Steuerrecht auf seine Größensensibilität hin analysieren; dies auf der Grundlage seiner besonderen Detailkenntnisse, Praxiseinblicke und seiner Erfahrung. Dabei werden Gewinnermittlungsregelungen und Abzugsbeschränkungen wie die Zins-schranke und die Lizenzschranke genauso eine Rolle spielen wie Sonderabschreibungen und Tarifeffekte.

Diesen Normbefund wird Herr Dr. Straßburger, Akademischer Rat am Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht, dann mit den Maßgaben des Grundgesetzes konfrontieren. Er wird die verfassungsrechtlichen Vorgaben für Abstufungen steuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße entfalten. Besondere Bedeutung wird dabei der allgemeine Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG haben.

Auf dieser Grundlage werden wir – und dies wird den Vormittag beschließen – ganz sicher sehr angeregt diskutieren können und es wird sich zeigen, inwieweit wir zu Schlussfolgerungen über die gebotene Ausgestaltung des deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts gelangen, was Bezugnahmen auf die Unternehmensgröße angeht.

Am Nachmittag werden wir den Blick dann weiten und zusätzliche rechtliche Maßstäbe wie auch Steuerrechtsmaterien berücksichtigen. Den Beginn wird Herr Professor Luja von der Universität Maastricht machen, der angesichts seiner wissenschaftlichen Expertise in besonderer Weise berufen ist, uns über die Tragweite des EU-rechtlichen Beihilfenverbots für unser Thema Auskunft zu geben. Denn bei größenabhängigen Steuerrechtswirkungen ist immer an eine mögliche Selektivität und Wettbewerbsverfälschung im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu denken. Dies gilt für größenabhängige Steuerrechtswirkungen im Ertragsteuerrecht, aber auch im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern.

Letztere, also die Verkehr- und Verbrauchsteuern, nehmen wir danach ganz eigenständig in den Blick und prüfen, ob auch das Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern größenabhängige Tatbestände oder zumindest

Wirkungen kennt. Wer sollte berufener sein, diese Prüfung vorzunehmen, als der dem – unter anderem für das Umsatzsteuerrecht zuständigen – Fünften Senat des Bundesfinanzhofs vorsitzende Richter, Herr Professor Heuermann, Honorarprofessor an unserer Fakultät.

Das Prüfungsprogramm wäre nicht vollständig, würden wir nicht abschließend auch den Steuervollzug berücksichtigen, in dem sich die Gleichheitsgerechtigkeit des Steuerrechts bewähren muss. So könnte es sein, dass gerade auch der tatsächliche Vollzug von tatsächlichen Umständen wie der Größe eines Unternehmens in besonderer Weise berührt wird. Derartigen Vermutungen nachzuspüren, sie zu verifizieren oder zu falsifizieren, unternimmt ein ganz herausragender Kenner unserer Wissenschaft für den Steuervollzug, Herr Professor Drüen von der Ludwig-Maximilians-Universität München.

Auch der Nachmittag soll schließlich in einer zusammenfassenden Diskussion der drei Vorträge dieses Blocks münden. Herrn Professor Reimer kommt dann die spannende und immer auch herausfordernde Aufgabe zu, ein Fazit unseres wissenschaftlichen Tages zu ziehen.

Wir freuen uns auf ein ganz sicher facettenreiches und steuerrechtlich wie auch steuerpolitisch hochinteressantes Thema, wir freuen uns auf herausragende Referenten und ihre Vorträge und wir freuen uns auf die Diskussion mit Ihnen.

§ 2 Finanzpolitik für ein starkes Baden-Württemberg

Edith Sitzmann

I.	Einleitung	9
II.	Der Landeshaushalt	10
	1. Neuverschuldung und Schuldenabbau.....	11
	2. Die Steuerverwaltung	12
III.	Steuerpolitik.....	12
	1. Politische Aufgabe	12
	2. Erfordernis einer größensensiblen Ausgestaltung des Unternehmensteuerrechts?	13
IV.	Ausgewählte steuerliche Themen	14
	1. Das BEPS-Projekt.....	14
	a. Verrechnungspreise.....	15
	b. Schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen.....	16
	2. Erbschaftsteuerreform.....	17
	3. Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung.....	19
	4. Steuervereinfachung durch Bürokratieabbau, insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen	20
V.	Fazit	21

I. Einleitung

Seit fast eineinhalb Jahren bin ich nun als Finanzministerin des Landes im Amt. In dieser Zeit hat sich mein Bekanntenkreis deutlich vergrößert. Alle wollen was von mir und alle wollen immer nur das eine: Geld.

Der neue "Duden" enthält rund 145.000 Wörter. Das wichtigste davon für mich als Finanzministerin ist ein schlichtes, aber wirkungsvolles Wort: "Nein". Nur mit vielen "Neins" schafft man es, den Haushalt dauerhaft zu konsolidieren. Ich muss daher oft "Nein" sagen.

Zu dem heutigen Termin habe ich hingegen sehr gerne "Ja" gesagt. Sie wollen schließlich nicht Geld, sondern meinen Blick auf das Thema Ihrer Tagung - "Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung". Eine

willkommene Abwechslung zu den vielen Gremiensitzungen und Verhandlungen, die meinen Arbeitsalltag prägen. Und es ist natürlich auch schön wieder einmal in der Heidelberger Universität zu sein. Hier, wo ich selbst Geschichte und Kunstgeschichte studiert habe.

Ich möchte einige Überlegungen zum Thema „*Größenneutralität im Unternehmensteuerrecht*“ darstellen, also einen Blick aus der politischen Praxis zu Ihrer Tagung beisteuern. Meine Aufgaben als Ministerin umfassen unter anderem: Den Haushalt konsolidieren, die Steuerverwaltung gut aufstellen und über den Bundesrat an der Steuergesetzgebung mitwirken. Ich werde kurz auf meinen finanzpolitischen Kurs eingehen und dann anhand einzelner Steuerthemen auf das Thema Größenneutralität zu sprechen kommen.

II. Der Landeshaushalt

Unsere Wirtschaft brummt und wächst deutlich stärker als in Deutschland insgesamt. Wir haben die niedrigste Arbeitslosigkeit seit der Wiedervereinigung und die Steuereinnahmen entwickeln sich positiv. Es gab schon schlechtere Zeiten für Finanzminister in Deutschland. Zur Wahrheit gehört aber auch, dass die größten finanzpolitischen Fehler in der Regel in guten Zeiten gemacht werden.

Da ist es besonders schwierig das Geld zusammenzuhalten. Die Begehrlichkeiten wachsen in den Himmel und gleichzeitig wollen alle Steuerentlastungen in Milliardenhöhe - ein Spannungsfeld. Ich will die guten Zeiten nutzen, um den Haushalt unseres Landes dauerhaft solide aufzustellen und Gestaltungsspielräume für kommende Generationen zu sichern.

Die CDU hat unser Land bis 2011 - mal mit der SPD, mal mit der FDP, mal allein - ununterbrochen regiert, mal besser, mal schlechter, aber es gab eine Konstante: fast immer neue Schulden. Der Schuldenberg des Landes wuchs stetig. Bis 1962 wuchs er auf 400 Mio. an, bis 1972 auf 1,7 Mrd., seitdem kamen durchschnittlich jedes Jahr rund 1 Mrd. Euro Schulden dazu. Heute beträgt der Schuldenstand rund 47 Mrd. Mit dieser Politik auf Pump will ich Schluss machen.

1. Neuverschuldung und Schuldenabbau

Ministerpräsident Oettinger hatte mit der Konsolidierung begonnen und 2008 und 2009 einen ausgeglichenen Etat erreicht. Dann machte ihm jedoch die Finanzkrise einen Strich durch die Rechnung.

Grün-Rot hat dann 2011, 2012, 2015 und 2016, also viermal, die Nullneverschuldung geschafft.

Meine Ziele sind noch ehrgeiziger.

- Keinen Cent neue Schulden in dieser Legislaturperiode, keinen einzigen. Das gab es noch nie.
- Abbau des bestehenden Schuldenberges. Das gab es auch noch nie.

Bei beiden Zielen sind wir voll auf Kurs. Die grüne Null stand 2016 und wir werden sie auch 2017, 2018 und 2019 erreichen. Wir halten somit die Schuldenbremse schon heute ein und nicht erst ab 2020.

Und wir haben mit dem Abbau von Schulden begonnen. Priorität hat dabei der Abbau der sogenannten impliziten Verschuldung. Die größten Blöcke versteckter Schulden sind der Sanierungsstau und die Pensionsverpflichtungen, jeweils in Milliardenhöhe.

Je mehr wir hierfür jetzt investieren und zurücklegen, desto größer ist der Gestaltungsspielraum in der Zukunft. Wir nutzen einmalige Spielräume, um den Sanierungsstau bei Straßen und Gebäuden beschleunigt anzugehen und mehr für die künftigen Pensionsverpflichtungen zurückzulegen. Das macht wirtschaftlich Sinn. Gerade in einer Niedrigzinsphase, wie wir sie derzeit erleben. Je länger Sanierungen aufgeschoben werden, desto teurer werden sie am Ende für uns, die Steuerzahlerinnen und Steuerzahler. Und auch die Universität Heidelberg und die Uniklinik haben große Sanierungsbedarfe. Ebenso wie die Polizei, die Justiz und die Finanzämter. Dieses Jahr bauen wir die implizite Verschuldung um insgesamt rund 300 Mio. ab. Für 2018 und 2019 planen wir, weitere 300 Mio. Schulden zu tilgen, in erster Linie implizite.

Aber erstmals in der Geschichte des Landes tilgen wir auch Kreditmarkt-schulden: 500 Mio. Euro in 2018 und 2019. Eine historische Trendwende. Daher dürfte es Sie nicht verwundern, dass Baden-Württemberg das beste Kreditranking hat, das es gibt: Triple A. Die Ratingagenturen erkennen unsere Konsolidierungsanstrengung ausdrücklich an. Wir sind auf einem guten Weg zu dauerhaft soliden Finanzen.

2. Die Steuerverwaltung

Ohne eine leistungsfähige Steuerverwaltung wären wir bei der Konsolidierung des Haushalts nicht da, wo wir zum Glück sind. Wir haben in Baden-Württemberg eine gut aufgestellte Steuerverwaltung, die Enormes leistet. Mehr als 16.000 Frauen und Männer arbeiten bei uns in der Steuerverwaltung. Im Jahr 2016 haben diese Menschen mehrere Millionen Steuerfälle bearbeitet. Ergebnis: über 70 Mrd. Euro Steuereinnahmen, davon 36,185 Mrd. für Baden-Württemberg.

Ohne die gute Arbeit unserer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in den Finanzämtern hätten wir auch weniger Möglichkeiten für wichtige Zukunftsinvestitionen für Polizei und Justiz, Lehrer, aber auch die hervorragende Wissenschaft und Forschung in Baden-Württemberg.

Mein Ziel als Finanzministerin ist es, die Steuerverwaltung weiter zu stärken und für die Zukunft zu rüsten. Das ist eine Frage der Einnahmen und der Gerechtigkeit. Deshalb haben wir unter anderem zur Strukturverbesserung bei der Steuerverwaltung 2011 bis 2015 insgesamt 500 neue Stellen geschaffen und in den Jahren 2015 bis 2017 bei den Finanzämtern rund 1.200 Stellen gehoben.

III. Steuerpolitik

Die Steuergesetze zu vollziehen ist die Aufgabe der Steuerverwaltung. Die Steuergesetze zu gestalten ist die Aufgabe der Politik. Das Land hat die Möglichkeit, das Steuerrecht in Deutschland über den Bundesrat mit zu gestalten.

1. Politische Aufgabe

Diese Gestaltungsaufgabe ist alles andere als trivial. Warum? Weil die Steuergesetzgebung gleichzeitig verschiedene Ziele, die oft miteinander in Konflikt stehen, verfolgt.

Ich nenne nur einige Ziele: Einnahmenerzielung, also ausreichend Mittel, um öffentliche Güter wie Bildung, Sicherheit oder Infrastruktur bereitstellen zu können, Administrierbarkeit und Effizienz, also ein möglichst ver-

nünftiges Verhältnis von Aufwand und Aufkommen, Wachstum der Wirtschaft und hohe Beschäftigung am Arbeitsmarkt, Erhalt der Ertragskraft und der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen, möglichst breite Akzeptanz, Erhalt der Steuermoral, Fairness und gerechte Lastenverteilung - immer wieder neu gesellschaftlich auszuhandeln.

Das sind einige grundlegende Ziele für die Steuergesetzgebung, die oft in einem Spannungsverhältnis zueinander stehen und gegeneinander abgewogen und austariert werden müssen. Häufig gibt es die Forderung: einfach und gerecht. Das funktioniert leider nicht! Eine steuerrechtliche Regelung, die versucht, die Vielzahl der unterschiedlichen Facetten des Privat- und Berufslebens zu berücksichtigen, ist gleichzeitig auch komplex und kaum mehr administrierbar. Dagegen ist eine pauschalierende Regelung einfach und leicht umzusetzen, kann aber nicht die individuelle Situation des Einzelnen berücksichtigen.

Bei den Unternehmensteuern kann eine zu hohe Steuerlast die Ertragskraft des Unternehmens so stark mindern, dass eine Betriebsaufgabe oder eine Betriebsverlegung im Raume steht. Und am Ende das Ziel der Einnahmensicherung verfehlt wird.

Aufgabe der Politik ist es, alle diese Zielkonflikte auszutarieren und zwar so, dass das Ergebnis auch politisch mehrheitsfähig ist und gleichzeitig von den Bürgerinnen und Bürgern als fair und gerecht empfunden wird. Denn nur dann stößt eine Regelung, die den eigenen Geldbeutel belastet, auf Akzeptanz. Politische Mehrheiten im Parlament allein reichen nicht.

2. Erfordernis einer größensensiblen Ausgestaltung des Unternehmensteuerrechts?

Damit komme ich zur Frage Ihres Symposions: Ist das deutsche Unternehmensteuerrecht größensensibel? Gibt es im deutschen Steuerrecht steuerliche Begünstigungen - oder zumindest eine differenzierende Behandlung - in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße? Und ist eine solche Differenzierung überhaupt erforderlich und sinnvoll oder sollte besser Größenneutralität abgestrebt werden?

Dabei bedeutet Größenneutralität nicht, das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit über Bord zu werfen. Eine größenneutrale Besteue-

zung bedeutet lediglich, die Bemessungsgrundlage nach einheitlichen Kriterien und ohne Berücksichtigung von betriebsgrößenabhängigen Sonderregelungen zu ermitteln.

Gleichzeitig stellt sich die Frage, ob wir eine solche größenneutrale Besteuerung als gerecht empfinden würden? Soll tatsächlich die Bäckerei um die Ecke, das kleine Blumengeschäft oder die Imbissbude nach denselben Kriterien und Regelungen den steuerpflichtigen Gewinn ermitteln wie ein international tätiger Großkonzern mit eigener spezialisierter Steuerabteilung? Schaffen wir mit einheitlichen Regelungen für alle Unternehmensgrößen nicht eine neue Ungerechtigkeit, wenn wir an ein kleines Unternehmen die gleichen Anforderungen stellen wie an den Großkonzern? Im Gegensatz zu dem kleinen Unternehmen kann sich ein Großkonzern - neben der eigenen Manpower - noch zusätzlich große Beratungsfirmen für Beratung und Gestaltung leisten. Die sich dadurch ergebenden Gestaltungsspielräume gehen zulasten der kleinen Unternehmen, die diese aufwändige Beratung weder finanziell noch personell stemmen können.

Lassen Sie mich daher an ausgewählten Beispielen darstellen, auf welche Weise die Politik die unterschiedlichen Unternehmensgrößen berücksichtigt. Ansprechen möchte ich hierbei:

- die Umsetzung des BEPS-Programms,
- die Erbschaftsteuerreform,
- die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung und
- Regelungen zu einer Steuervereinfachung durch Bürokratieabbau.

IV. Ausgewählte steuerliche Themen

1. Das BEPS-Projekt

In dem BEPS-Projekt haben erstmals die OECD und die G20-Staaten 15 Maßnahmen - sogenannte Aktionspunkte - gegen schädlichen Steuerwettbewerb und aggressive Steuergestaltungen international tätiger Unternehmen erarbeitet. Solche grenzüberschreitenden Gewinnverlagerungen zu bekämpfen, ist eine der wichtigen aktuellen Aufgaben für Finanzverwaltung und Politik. Durch die Steuervermeidung internationaler Konzerne

gehen den Staaten beträchtliche Steuereinnahmen verloren. Baden-Württemberg unterstützt deshalb die nationale Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte im Bundesrat. Zwei Punkte will ich herausgreifen: Verrechnungspreise und Lizenzgebühren.

a. Verrechnungspreise

Im Dezember 2016 hat der Bundesrat das erste nationale Gesetz zur Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte verabschiedet.¹ Danach müssen grenzüberschreitend agierende Unternehmen mit einem Gesamtumsatz von mehr als 100 Mio. Euro länderbezogene Informationen über die Ermittlung von Verrechnungspreisen an die Steuerbehörden übermitteln, damit diese eine Einschätzung der steuerlichen Risiken vornehmen können. Übersteigt der Gesamtumsatz dieser Unternehmen die Grenze von 750 Mio. Euro, ist für den Bereich der Verrechnungspreise ein Austausch von länderbezogenen Berichten zwischen den teilnehmenden Staaten vorgesehen. So wird innerhalb der Steuerverwaltungen aller teilnehmenden Länder Transparenz darüber hergestellt, in welchem Land welche Gewinne ausgewiesen und welche Steuern darauf erhoben werden. Mit diesen Informationen kann gezielter gegen grenzüberschreitende Gestaltungen vorgegangen werden. Gleichzeitig wird durch die Anknüpfung an den Gesamtumsatz von mehr als 100 Mio. Euro sichergestellt, dass nicht auch kleinere und mittlere Unternehmen von dieser Verpflichtung betroffen sind und einen unangemessenen Aufwand treiben müssen.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass bei dieser Neuregelung sehr wohl zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und großen Unternehmen andererseits differenziert wurde.

¹ Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl 2016 I vom 23.12.2016, S. 3000.

b. Schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

In dem Abschlussbericht zu dem BEPS-Aktionspunkt 5 ist die in vielen Staaten bestehende steuerliche Begünstigung für Lizenzgebühren - sogenannte Präferenzregime oder Lizenzboxen - als potenziell schädlich eingestuft worden. Denn eine solche begünstigte Besteuerung von Lizenzgebühren birgt die Gefahr, dass sie von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen zur künstlichen Gewinnverlagerung genutzt wird. Dies galt es zu vermeiden.

Mit dem im Juli verkündeten Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen ist eine Forderung von Baden-Württemberg und den anderen Ländern umgesetzt worden.² Danach sind Zahlungen, die für die Überlassung von Rechten innerhalb desselben Konzerns erfolgen, nicht oder nur zum Teil abziehbar, wenn damit der Gewinn in ein anderes Land verlagert werden soll und das Land dies mit der Niedrigbesteuerung der Lizenzeinnahmen auch beabsichtigt. Letztlich soll mit dieser Regelung die Steuer dem Staat zustehen, in dem die tatsächliche Wertschöpfung zum Beispiel durch die Entwicklung von Software oder die Schaffung von Patenten stattfindet. Diese Maßnahme leistet somit einen Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit und zu fairen Wettbewerbsbedingungen für weniger grenzüberschreitend ausgerichtete kleine und mittlere Unternehmen ohne explizit größenabhängige Grenzen zu setzen.

Wir können bei den Regelungen zur Vermeidung von grenzüberschreitenden Gewinnverlagerungen und Gewinnkürzungen feststellen, dass das Unternehmensteuerrecht durchaus größensensibel ist. Differenzierungen werden getroffen, wenn es der Vermeidung von unerwünschten Gestaltungen dient.

² Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

2. Erbschaftsteuerreform

Ein fachlich und politisch besonders anspruchsvolles und nervenaufreibendes Unterfangen war die Neuregelung der Erbschaftsteuer.³ Warum? Ein sehr komplexes Regelwerk, hochrelevant für die langfristige Ertragskraft und Wettbewerbsfähigkeit unserer Unternehmen, sehr unterschiedliche Gerechtigkeitsvorstellungen der Parteien, unterschiedliche Interessen der einzelnen Bundesländer, insgesamt politisch hoch aufgeladen und am Ende enormer Zeitdruck für eine politische Einigung mit erheblichen Risiken.

In der Entscheidung vom 17. Dezember 2014 hat das Bundesverfassungsgericht das geltende Verschonungskonzept für Unternehmensvermögen weitgehend gerechtfertigt.⁴ Jedoch bemängelte das Bundesverfassungsgericht die weitgehende Verschonung von großen Unternehmen. Bei großen Unternehmen bestehe - im Gegensatz zu kleinen und mittleren Unternehmen - keine unwiderlegbare Vermutung, dass das Unternehmen und damit häufig auch Arbeitsplätze durch die Entrichtung der Erbschaftsteuer gefährdet seien. Für eine Verschonung müsse daher ein erhöhter Rechtfertigungsbedarf vorliegen. Das Bundesverfassungsgericht forderte daher eine Neuregelung bis zum 30. Juni 2016 ein.

Die große Koalition in Berlin hat sich fast zwei Jahre gezankt und es erst am 20. Juni 2016 geschafft, sich auf einen Gesetzentwurf zur Umsetzung des Urteils zu einigen. Dieser Gesetzentwurf wiederum war im Bundesrat nicht mehrheitsfähig. Es drohte das Scheitern einer fristgerechten Neuregelung mit unabsehbaren Folgen.

Die Lage war verfahren und ich gerade erst zur Finanzministerin ernannt worden. Die Neuregelung der Erbschaftsteuer war quasi meine Feuertaufe. Die grundsätzlichen Ziele der grün-geführten Landesregierung waren bei der Neuregelung:

³ Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 9.11.2016, BGBl 2016 I S. 2464.

⁴ BVerfG vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BGBl 2015 I S. 4.

- Eine verfassungsfeste Umsetzung des Urteils des Bundesverfassungsgerichts, damit unsere Unternehmen Planungssicherheit haben.
- Keine übermäßige Belastung unserer Unternehmen und Sicherung des Generationenwechsels, damit Investitionen und Arbeitsplätze nicht gefährdet werden.

Ein besonderes Anliegen waren dabei die Familienunternehmen, da diese als Garant für die Sicherung und Erhaltung von Arbeitsplätzen in Baden-Württemberg eine wichtige Stellung einnehmen. Nach langwierigen Verhandlungen haben wir am Ende in letzter Sekunde im Vermittlungsausschuss doch noch eine mehrheitsfähige Lösung hinbekommen. Der gefundene Kompromiss sichert dem Land Baden-Württemberg das Erbschaftsteueraufkommen und gibt gleichzeitig den Familienunternehmen im Land die erforderliche Planungssicherheit bei der Generationennachfolge. Mit dem Kompromiss haben wir erreicht, dass die Kriterien des Bundesverfassungsgerichts voraussichtlich und hoffentlich erfüllt werden und gleichzeitig unsere Familienunternehmen nicht über Gebühr belastet werden. Folgende Maßnahmen sind hervorzuheben:

Durch eine Änderung des sogenannten „vereinfachten Ertragswertverfahrens“ im Bewertungsgesetz konnte sichergestellt werden, dass die aktuelle Zinslage nicht zu einer unverhältnismäßigen Überbewertung der Unternehmen führt. Von dieser Vereinfachung profitieren insbesondere die kleinen und mittleren Unternehmen, da sie weiterhin auf das vereinfachte Ertragswertverfahren zurückgreifen können und kein aufwändiges Wertgutachten in Auftrag geben müssen.

Daneben erhält der Erbe zukünftig auf den Wert des erworbenen Unternehmensanteils einen Abschlag bis zu 30 Prozent, wenn er bestimmten Verfügungsbeschränkungen unterliegt. Dies eröffnet den mittelständischen Unternehmen eine gewisse Flexibilität beim Generationenübergang. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts bedürfen große Unternehmen nicht automatisch einer Verschonung. Daher wurde eine Prüfung des Verschonungsbedarfs mit der Möglichkeit eines Erlasses der Erbschaftsteuer bei großen Unternehmen eingeführt. Diese wurde um eine Abschmelzungsregelung ergänzt. Überschreitet danach der erworbene Unter-

nehmensanteil den Wert von 26 Millionen Euro, wird der Verschonungsabschlag in Stufen abgeschmolzen. Ab einem hohen Unternehmenswert von 90 Millionen Euro entfällt der Verschonungsabschlag.

Betriebe mit bis zu fünf Beschäftigten sind von der Lohnsummenregelung freigestellt. D.h. sie kommen in den Genuss der Verschonung ohne den Erhalt der Lohnsumme in den kommenden Jahren nachweisen zu müssen. Hier stand eine Absenkung auf drei Mitarbeiter im Raum. Das konnte im Interesse der kleinen Betriebe verhindert werden.

Die Verschonungsregelungen im Erbschaftsteuerrecht sind hochkomplex. Die Neuregelung gewinnt in punkto Einfachheit und Transparenz sicherlich niemals einen Preis. Aber angesichts der verschiedenen abzuwägenden Ziele und der schwierigen politischen Ausgangslage, ist die Neuregelung alles in allem dennoch ein Erfolg.

Festzuhalten bleibt: das Erbschaftsteuerrecht ist hochgradig größensensibel. Und das aus guten Gründen.

3. Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung

Lassen Sie mich kurz auf die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung eingehen. Dieses Thema hat eine erhebliche Bedeutung für unser Hochtechnologieland Baden-Württemberg. Wir sind hier im Land zwar mit 5 Prozent des BIP, die in Forschung und Entwicklung fließen, europaweit spitze. Ein Großteil dieser Summe geht aber auf große Unternehmen zurück. In kleinen und mittleren Unternehmen sieht es oft schlechter aus. Diese profitieren von der bisherigen direkten Förderung in Deutschland weniger als große Unternehmen.

Innerhalb der EU haben nur Deutschland und Estland keine steuerlichen Förderinstrumente. Es besteht daher in diesem Bereich Handlungsbedarf. Das Land fordert schon seit Jahren die Einführung einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung. Bereits im Juni 2016 hat der Bundesrat dementsprechend beschlossen, die Bundesregierung aufzufordern, einen Gesetzentwurf zur Einführung einer steuerlichen Förderung vorzulegen. Nach dem vom Bundesrat beschlossenen Modell soll eine Forschungsprämie von 10 Prozent der Personalaufwendungen an kleine und mittlere Unternehmen mit weniger als 250 Beschäftigten und einem Um-

satz von maximal 50 Millionen Euro gewährt werden. Dies soll den Steuerausfall begrenzen und andererseits Mitnahmeeffekte vermeiden. Aus Sicht Baden-Württembergs ist darüber hinaus noch ein weiterer Punkt zu berücksichtigen.

Gerade kleinere und mittlere Unternehmen können sich regelmäßig keine eigene Entwicklungsabteilung leisten und vergeben Forschungsaufträge fremd. Daher ist regelmäßig eine direkte Förderung nicht möglich. Zur Kompensation sollten daher auch die Kosten für die Auftragsforschung durch Hochschulen oder andere Technologietransfereinrichtungen mit in die Förderung aufgenommen werden.

Daran sieht man, dass auch bei der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung die kleinen und mittleren Unternehmen im Fokus stehen, da diese von den bisherigen direkten Förderungen in Deutschland weniger profitieren als große Unternehmen. Auch hier sind größensensible Regelungen sinnvoll.

4. Steuervereinfachung durch Bürokratieabbau, insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen

Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen werden durch unnötige Bürokratie in ihrer Leistungsfähigkeit eingeschränkt. Das beeinträchtigt unternehmerischen Erfolg und kostet wirtschaftliche Dynamik. Daher betrachte ich Maßnahmen zum Abbau von bürokratischen Hemmnissen als eine Daueraufgabe. Lassen Sie mich auf die aktuellsten Entwicklungen eingehen.

Bereits ab dem 1. Januar 2016 wurden die Buchführungspflichtgrenzen um 20 Prozent angehoben.⁵ Damit werden kleine Unternehmen entlastet. Wenn die Buchführungspflichtgrenzen nicht überschritten werden, können diese Betriebe eine vereinfachte Gewinnermittlung durch eine Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vornehmen.

⁵ Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie³ (Bürokratieentlastungsgesetz) v. 28.7.2015, BGBl 2015 I S. 1400.

Auch in diesem Jahr wurden Regelungen verabschiedet, die zu einer Entlastung von kleinen Unternehmen führen. So wurde im Umsatzsteuerrecht die Grenze für Rechnungen über Kleinbeträge von 150 Euro auf 250 Euro erhöht.⁶ Bei solchen Kleinbetragsrechnungen genügt für den Vorsteuerabzug der Ausweis des Steuersatzes, weitere Angaben sind dabei entbehrlich. In das Einkommensteuergesetz wurden Erleichterungen für alle Unternehmen neu aufgenommen. Die sogenannten geringwertigen Wirtschaftsgüter sind in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 150 Euro betragen. Diese Grenze wurde zur Vereinfachung auf 250 Euro angehoben.

Auch die Grenze, bis zu der eine Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern möglich ist, wurde von 410 Euro auf 800 Euro angehoben.⁷ Wir aus Baden-Württemberg haben gefordert, die Grenze auf 1.000 Euro anzuheben. Damit würde die sogenannte Poolabschreibung obsolet. Das wäre eine sinnvolle Vereinfachung für die Unternehmen und die Finanzverwaltung gewesen. Baden-Württemberg konnte sich damit nicht durchsetzen. Aber da bleiben wir dran und ich bin zuversichtlich, dass wir das noch erreichen.

Alle zuletzt umgesetzten Maßnahmen dienen dem Bürokratieabbau und steigern die Attraktivität des Wirtschaftsstandortes. Die Änderungen bei der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter kommen dabei allen Unternehmen zu Gute, sind also größenneutral. Von den anderen genannten Änderungen profitieren hingegen insbesondere kleine und mittlere Unternehmen. Diese sind also größensensibel.

V. Fazit

Soweit ein kurzer Einblick in die gesetzgeberischen Maßnahmen im Unternehmensteuerrecht und die politischen Hintergründe. Dabei wurde

⁶ Zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz v. 5.7.2017, BGBl 2017 I S. 2143.

⁷ Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

deutlich, dass das deutsche Unternehmensteuerrecht aus vielfältigen Gründen die unterschiedlichen Unternehmensgrößen berücksichtigt.

Ich wünsche Ihnen noch einen guten weiteren Verlauf dieses Symposiums und denke, dass die nachfolgenden Vorträge den einen oder anderen Aspekt nochmals aufgreifen und vertiefen werden.

§ 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 Lenkungsstatbeständen 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.“¹

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

¹ 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.⁴²

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.“⁴³

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

² 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.

³ 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.

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.“⁴

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 insinuierten 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:

⁴ 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.“⁵

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.“⁶

⁵ 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>.

⁶ 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.⁷ 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.⁸ 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 mahrende Worte an die Betroffenen, indem es in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG regelt: *Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne*

⁷ Zu den Einzelheiten der Abgrenzung siehe R 15.5 EStR.

⁸ 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.⁹

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-

⁹ 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,¹⁰ 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.¹¹ 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.¹² Die EU-Kommission hat die Maßnahme zuletzt mit Wirkung ab dem Lohnzahlungszeitraum Juni 2016 genehmigt.¹³

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

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

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

¹² 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).

¹³ 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. €¹⁴ 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. €¹⁵ 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.

¹⁴ Bei Eheleuten verdoppelt sich dieser Betrag, falls sie zusammen veranlagt werden.

¹⁵ 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%)¹⁶ 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.

¹⁶ § 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% nachzuversteuern. 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:

Regelung	Adressat	Anknüpfung	Schwelle
§§ 5a, 41a Abs. 4 EStG		Betrieb von Handelsschiffen im int. Verkehr	<ul style="list-style-type: none"> • Abw. Gewinnermittlung • Einbehalt von Lohnsteuer
§ 13a EStG		Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Buchführungspflicht aufgrund allgemeiner Vorschriften • nutzungsbezogene Höchstgrenzen
§ 4h EStG		Betrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Zinssaldo \geq 3 Mio. € • konzernzugehörig • kein EK-Escape
§ 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"> • > 25% des Bw des eingebrachten BV oder • > 500.000 €, max. Bw des eingebrachten BV.

§ 7g EStG		Betrieb	<ul style="list-style-type: none"> • bei Bestandsvergleich: BV ≤ 235.000 € • bei LuF: Ersatzwirtschaftswert ≤ 125.000 € • bei § 4 Abs. 3 EStG: Gewinn ≤ 100.000 €.
§ 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.¹⁷

¹⁷ 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.¹⁸

¹⁸ 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.

§ 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.

§ 5 Diskussion

Die Unternehmensgröße im Steuerrecht (Teil 1)

Moderation: Ekkehart Reimer

Lorenz Jarass:

Herr Straßburger, Sie haben sehr stark auf die hinter dem Unternehmen stehende Person abgehoben. Ich habe dazu zwei Fragen: Gibt es eine eigene Leistungsfähigkeit des Unternehmens und wenn ja, wie wird diese bemessen? Und wie sehen Sie eigentlich – Stichwort Nettoprinzip – dann die Lizenzschranke und die Zinsschranke? Ist diese zulässig oder würden Sie sagen, sie widerspricht dem geheiligten Prinzip des Nettoprinzips und muss eigentlich abgeschafft werden und Herr Möhlenbrock und seine Kollegen haben dort schlicht einen Fehler begangen?

Benjamin Straßburger:

Herr Jarass, Sie stellen die alte Frage nach der Bemessung der Leistungsfähigkeit von Unternehmen. Dazu ist viel geschrieben worden. Insofern müsste man erstmal auf die Vorfrage eingehen: Was heißt Leistungsfähigkeit? Wenn wir es klassisch definieren – als Fähigkeit zum Verzicht auf Konsum –, dann sicherlich nicht. Kann die Kapitalgesellschaft – also die Verselbstständigung der Rechtsperson – gleichwohl als Anknüpfungspunkt für Steuerrechtsfolgen herangezogen werden? Ja, meine ich, weil sie unabhängig von der Frage der Konsumfähigkeit, jedenfalls dazu in der Lage ist, Steuern zu bezahlen und darauf kommt es für den Fiskus an.

Hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke habe ich große Bedenken. Der BFH hat natürlich auch große Bedenken. Zum einen ist es ja so, dass das Nettoprinzip erkennbar beeinträchtigt wird, es stellt sich also die Frage nach der Rechtfertigung. Da wurde vieles angeführt. Zum einen die Missbrauchsabwehr. Insoweit ist die Regelung aber nicht folgerichtig ausgestaltet, da auch der Inlandsfall erfasst wird, bei dem kein Missbrauch droht. Zum anderen wird angeführt, dass die Eigenkapitalaufstockung der von der Abzugsbeschränkung betroffenen Unternehmen gefördert werden

soll. Auch da stellt sich die Frage nach der Zielgenauigkeit, denn die Zins-schranke betrifft meines Wissens – nageln sie mich nicht fest – nicht mal ein Prozent der Unternehmen. Wenn man gesamt- und volkswirtschaftlich betrachtet Unternehmen weniger insolvenzanfällig machen möchte, indem sie besser mit Kapital ausgestattet werden, dann ist das insoweit sicher keine zielgenaue Regelung. Insofern fehlt es hier meines Erachtens nach an einem sachlichen Grund, der die Abweichung vom Nettoprinzip rechtfertigen könnte.

Zur Lizenzschranke muss ich gestehen, habe ich mir noch keine abschließenden Gedanken gemacht. Hier steht die Missbrauchsabwehr noch klarer im Vordergrund und die Vorschrift des § 4j EStG scheint mir auf dieses Ziel etwas besser zugeschnitten. Deshalb meine ich, könnte man hier vielleicht sagen, dass die Beeinträchtigung des Nettoprinzips durch den angeführten Zweck der Vermeidung von Missbrauch in Form des künstlichen Transfers von Steuersubstrat ins Ausland gerechtfertigt ist. Da wäre ich etwas optimistischer.

Rolf Möhlenbrock:

Wenn sie mir gestatten, noch zwei Sätze anzufügen. Ich muss ganz offen gestehen, dass der Begriff finanzielle, respektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit für mich erst einmal ein recht schillernder Begriff ist, und wenn man ihn herunterbricht auf die Aussage: „die Fähigkeit, Steuern zahlen zu können“, liefert er immer noch nicht sonderlich viel mehr Antworten. Was heißt die Fähigkeit Steuern zahlen zu können? Heißt das, dass Geld in der Kasse sein muss? Geht es also um finanzielle Leistungsfähigkeit im engeren Sinne des Wortes, oder geht es um die Frage, ob ausreichend Vermögen vorhanden ist, um Steuern zahlen zu können? Wenn das so wäre, also dieser letzte Aspekt der Maßgebliche ist, dann müsste man, Herr Straßburger, vermutlich auch die Betrachtung, die Sie angestellt haben, etwas anders ausrichten. Ich möchte bei dieser Gelegenheit auch mit in den Blick nehmen, dass wir an ganz anderer Stelle des Ertragssteuerrechts – ich denke da an das Umwandlungssteuerrecht – steuerliche Konsequenzen ziehen oder eben nicht ziehen, obwohl riesige Vermögen und Kassenbestände bewegt werden. Wie wäre eigentlich diese Seite der Ertragsbesteuerung mit Blick vor allem auf die Fähigkeit Steuern zu zahlen als maßgeblichen Rechtfertigungsgrund zu bewerten?

Nun zur Zinsschranke: Herr Straßburger, Sie sprachen ganz allgemein in Ihren einleitenden Worten zu § 4h EStG von den Unternehmen. Wenn wir in den Tatbestand schauen, dann ist nicht das Unternehmen der Normadressat, sondern der Betrieb. Ich stelle dennoch die These auf, dass sich die Zinsschranke weniger an den einzelnen Steuerverpflichteten als Steuersubjekt richtet oder an den Betrieb, sondern sie richtet sich an den Konzern. Sie ist auch keine Antimissbrauchsregelung. Es geht nicht darum, Missbräuche von Unternehmen zu vermeiden. Das mag eine gelegentliche Nebenwirkung sein. Regelungsziel der Zinsschranke ist, eine gleichmäßige Verteilung von Eigenkapital (und damit auch Fremdkapital) innerhalb eines Konzerns – und der Konzern ist als solcher auch umfänglich im § 4h Absatz 3 EStG definiert – und folglich innerhalb eines Gefüges mehrerer in- und ausländischer Rechtssubjekte zu erreichen, so dass sich im Falle einer nicht gleichmäßigen Verteilung zunächst einmal die Notwendigkeit ergibt, einen Teil der Zinsaufwendungen zu verlagern.

Gleichzeitig ist aber in der Struktur der Zinsschranke angelegt, dass an anderer Stelle – nicht nur im Inland – viel mehr Eigenkapital und damit viel mehr Vermögen vorhanden sein kann, um tatsächlich Steuern leisten zu können. Und dass der Konzernverbund – also eine Mehrheit an Unternehmen – als verdeckter Normenadressat einer steuerlichen Regelung auch in den Blick genommen wird, kennen wir mindestens aus der Organschaft. Denn was passiert bei der Organschaft? Es wird der Gewinn der Organgesellschaften den Organträgern zugeordnet und letzterer muss zahlen, obwohl er vielleicht – um diesen Begriff aufzuwerfen – gar nicht fähig ist zu zahlen. Da sehen Sie, dass wir an verschiedenen Stellen Durchbrechungen haben und ich glaube, es ist angezeigt eine ganzheitliche Betrachtung anzuwenden.

Ekkehart Reimer:

Vielen Dank! Darf ich als nächstes um die Wortmeldungen von den Herren Professor Schmitt, Professor Valta und Professor Kirchof bitten.

Michael Schmitt:

Vielen Dank. Zunächst eine Anmerkung zur Zinsschranke: Ich möchte der These, dass diese nicht zielgerichtet und fokussiert ist, entschieden widersprechen und möchte das mit dem Faktum unterlegen, dass es beim Finanzamt keine Fälle gibt. Und die gibt es deswegen nicht, weil die Zinsschranke wirkt. Da können Sie übrigens auch mit Konzernunternehmen sprechen, die haben sehr schnell reagiert und ihr Eigenkapital wieder nach Deutschland geschafft. Das heißt, das Regelungsziel, das Herr Möhlenbrock beschrieben hat, ist erreicht. Und weil eben die Zinsschranke so erfolgreich ist, ist sie zum Exportschlag geworden. Sie sehen im BEPS-Katalog, dass das jetzt international Nachahmer findet; dass das also ein Instrument gegen *base erosion and profit shifting* ist und es wäre schon ein Witz, wenn unser Bundesverfassungsgericht jetzt sagen würde: „Ja, das mögen die alle machen, aber bei uns ist es verfassungswidrig“. Das würde mich schon sehr erstaunen.

Dann zum zweiten, Herr Straßburger: Sie haben die Notwendigkeit betont, dass Ungleichbehandlungen eines sachlichen Grundes bedürfen. Das ist ja auch richtig. Ich habe nur Ihrem Vortrag nicht entnommen, ob Sie jetzt einen erkennen oder nicht. Ich erinnere an das Bundesverfassungsgerichtsurteil zur Erbschaftsteuer, in dem dem Gesetzgeber die Einschätzungsprärogative zugemessen wird, ob das, was er denn macht, wirken möge oder nicht. Gefordert wird nur eine gewisse Plausibilität. Es wird keine gesicherte Erkenntnis im Sinne empirischer Wissenschaftserkenntnis gefordert. Und ich möchte doch sehr bezweifeln, dass das Verfassungsgericht dem Gesetzgeber untersagen würde, kleine und mittlere Unternehmen auch mit Mitteln der Ertragssteuer zu fördern, weil er eben daran glaubt, dass kleine und mittlere Unternehmen für unsere Wirtschaftsstruktur, es ist ja heute Morgen schon viel darüber geredet worden, von besonderem Wert sind. Meine These ist, dass der Politiker nur daran glauben muss, dass das wirkt und dass es eine gewisse Plausibilität haben muss, und die ist ja schon dadurch nachgewiesen, dass es alle Welt ebenfalls tut.

Ekkehart Reimer:

Vielen Dank, Herr Valta.

Matthias Valta:

Vielen herzlichen Dank für diese beiden schön systematisierenden und grundlegenden Vorträge. Ich habe, insbesondere bezogen auf die verfassungsgerichtliche Prüfung noch zwei Fragen: Zum einen – ich bitte um Verzeihung falls ich etwas wiederhole, das mir entgangen ist – die Frage, ob diese Größenabhängigkeit nicht zwingend eine Zwecksetzung ist, sondern oftmals eher ein Reflex? Dieser Eindruck verstärkt sich nachdem ich gerade auch die Sicht von Herrn Möhlenbrock verfolgt habe. Inwiefern ist das ein maßgeblicher Faktor, gerade auch für die verfassungsrechtliche Prüfung?

Und dann würde ich gerne noch einmal diesen alten Dreiklang Fiskalzwecknormen, Vereinfachungszwecknormen, Lenkungszwecknormen aufrufen: Inwieweit ist er zu vergröbernd oder könnte man hier nicht auch noch sehr schön diese Problematik einfangen und vielleicht sehen, dass beispielsweise vieles einer Vereinfachungszwecknorm geschuldet ist und als Art *de minimis*-Grenze der Vollzug von Normenprogrammen bei kleinen Unternehmen des Verwaltungsaufwandes wegen dann teilweise ausgesetzt wird. Lenkungszwecknormen wurden eben angesprochen und hinsichtlich des Fiskalzwecks gibt es ja auch qualifizierte Fiskalzwecke. Gibt es vielleicht, gerade über die Globaläquivalenz, einen wichtigen Maßstab, der auch erwähnt wurde, in Gestalt eines territorialen Fiskalzwecks, der dann eine Einordnung dieser Größenabhängigkeiten erlaubt? Vielen Dank.

Ekkehart Reimer:

Herr Professor Kirchhof.

Paul Kirchhof:

Dankeschön. Ich glaube, Sie sind heute dabei, ein großes neues Thema für das Steuerrecht zu entdecken. Ein Grundsatzthema. Und zu der Grundsatfrage hätte ich an beide Referenten je eine Frage. Herr Möhlenbrock, Sie haben ja eindrucksvoll dargestellt, dass wir wesentliche Regelungen haben, die nach Größe differenzieren und die die Funktion haben, Mittelstandspolitik zu machen. Was ist nun eigentlich in der Perspektive des

Steuerrechts der Auftrag des Unternehmens? Soll es expandieren, also größer werden? Das würde für eine gewisse Zeit den Gewinn mindern. Oder soll es in der vorhandenen Größe möglichst so viel Gewinn erzielen, dass der Unternehmer was davon hat und der Staat auch? Da wäre die herkömmliche Antwort, dass dies die Freiheit des Unternehmers sei, die typische Unternehmerfreiheit. Aber wir haben ja jetzt Lenkungsstatbestände, Mittelstandspolitik, wir haben ein Erbschaftsteuerrecht, das ganz unbefangen auf die Investitionslenkung mit den langen Fristen und Bindungen übergeht. Also ich glaube, wir brauchen jetzt auch für das Steuerrecht ein vertieftes Nachdenken: Wollen wir den Mittelstand fördern, damit er nicht untergeht, weil die anderen so dominierend sind, oder wollen wir den Mittelstand fördern, weil er gerade in Baden-Württemberg, so gut ist, dass er es verdient, ein Großer zu werden? Dann haben wir aber bald keinen Mittelstand mehr.

Welche Konzeption des Unternehmensverständnisses verfolgen wir also hier? Vielleicht können Sie dazu etwas sagen. Ich bin mir bewusst, dass wir da sehr am Anfang einer grundsätzlichen Überlegung stehen.

Herr Straßburger, schönen Dank für Ihr ungeheuer kluges und wissendes Referat. An Sie die große Frage nach dem rechtfertigenden Grund in Ihren Differenzierungen, also Steuerwürdigkeitsentscheidung und Folgerichtigkeitsentscheidung. Herr Möhlenbrock hat ja in seiner Schlussbemerkung noch einen ganz wichtigen Gedanken nachgetragen, denn er hat gesagt, unsere Frage mündet wesentlich auch in der Rechtfertigung der Staaten an der Teilhabe an diesem Steuerertrag. Das ist, glaube ich, ein ganz zentraler Punkt. Müssen Sie nicht in Ihre Rechtfertigungsgründe ganz wesentlich einbeziehen, welche Nationalökonomie, welche Volkswirtschaft zum Entstehen dieses Gewinnes beigetragen hat? Und dann kommt es plötzlich nicht mehr so sehr auf die Unternehmensgröße an, sondern es kommt auf die Zuordnung der Unternehmensgrundlage, Kapital und Arbeit zu der Infrastruktur in Deutschland, in Italien, in Frankreich an und plötzlich gewinnt die These des Bundesverfassungsgerichts sachlich rechtfertigender oder sonstwie einleuchtender Gründe, die zweite Hälfte dürfen wir ja nicht unterschlagen, vielleicht gerade für unser Thema eine neue Bedeutung.

Rolf Möhlenbrock:

Vielen Dank, Herr Professor Kirchhof, für die Frage. Eine Teilantwort haben Sie schon selbst gegeben; wir würden vom Unternehmen schon erwarten, dass es wächst und gedeiht. Und dann ist es am Ende bei einem prosperierenden Unternehmen auch nicht schade darum, dass es aus seiner Klassifizierung als Unternehmen des Mittelstandes, als kleines Unternehmen, herauswächst. Im Übrigen verstehe ich die ertragssteuerlichen Normen mit einer ausgewiesenen Komponente – so wie ich es bezeichnet habe – des Mittelstandsschutzes, als solche, die vor allem den Aspekt der Liquiditätsbeschaffung aufgreifen. Das ist beim Verlustrücktrag erwiesenermaßen so, aber auch die von Herrn Straßburger zitierte Vorschrift hat kein anderes Ziel.

Der Gesamtgewinn als solcher indes bleibt unberührt. Das heißt also, die stille Reserve, die über den § 7g EStG transportiert wird, wird irgendwann einmal besteuert. Das ist im Umwandlungssteuerrecht (hoffentlich) sichergestellt, so dass jede stille Reserve, die einstweilen von der Besteuerung ausgenommen wird, irgendwann einmal besteuert wird und auch der Verlustrücktrag führt ja dazu, dass das Vortragsvolumen als solches geringer wird. Und Gewinne wieder früher besteuert werden können sowie Steuern gezahlt werden. Also haben wir vielleicht auch mit Blick auf die finanzielle und nicht wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei diesen Mittelstandsfördermaßnahmen Regelungen, die die Unternehmen, dadurch dass die Kasse gefüllt wird, durch ersparte oder nicht gezahlte Steuern eher in die Lage versetzen, zu wachsen und zu gedeihen. Der Gesamtgewinn bleibt aber der Nämliche.

Benjamin Straßburger:

Ich möchte gerne direkt bei Herrn Kirchhof ansetzen und damit bei der Frage „Wie rechtfertigt sich die Steuer?“, „Was ist der Belastungsgrund der Steuer?“, „Brauchen wir überhaupt eine Rechtfertigung, brauchen wir sie nicht?“. Die Frage betrifft letztlich zwei Ebenen:

Zum einen betrifft sie die Vertikale, also das Verhältnis des Staates zum Bürger. Der grundrechtsberechtigte Bürger fragt: „Warum Staat, trittst du an mich heran mit deinem Fiskalanspruch?“ Und da bin ich auf Ihrer Linie,

Herr Kirchhof. Das kann der Staat vornehmlich deshalb tun, weil er mitwirkt an dem Entstehen desjenigen, auf das er zugreifen möchte.

Zum anderen ist diese Frage von Relevanz im Verhältnis zwischen den Staaten. Hier gelten freilich andere Maßstäbe. Wir haben es dann nicht mehr mit der Verfassung zu tun, auf die sich der Bürger berufen kann, sondern mit dem Völkerrecht. Allerdings lassen sich dem Völkergewohnheitsrecht, insbesondere dem „genuine-link“-Erfordernis, keine eindeutigen Zuordnungskriterien entnehmen. Auch der Rückgriff auf den Nutzengedanken, hierauf hat etwa Herr Valta in seiner Dissertation hingewiesen, führt zu keinem eindeutigen Aufteilungsergebnis, weil auch der Ansässigkeitsstaat in einem grenzüberschreitenden Fall seinen Teil beiträgt: der Bürger wohnt in Staat A und wird tätig in Staat B beide Staaten tragen mit ihrer Infrastruktur dazu bei, dass der Bürger Einkommen erzielt. Nichtsdestotrotz liefert die Steuerrechtfertigung immerhin Ansatzpunkte für die Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den Staaten.

Vielleicht darf ich dann kurz noch zu Ihnen, Herr Schmitt, kommen. Zunächst einmal verstehe ich natürlich die Intention, die hinter der Zinsschranke steht und die erscheint mir durchaus legitim. Nur möchte ich dennoch einhaken: Ich meine nicht, dass der § 4h EStG eine Norm zur Förderung mittlerer und kleinerer Unternehmen ist, sondern es handelt sich um eine Norm, die auf eine von der Regelentscheidung abweichende Belastung großer Unternehmen zielt, weil sie spezifisch zu deren Nachteil vom objektiven Nettoprinzip abweicht. Hierfür bedarf es eines rechtfertigenden Grundes. Mit guten Argumenten wird behauptet, dass es einen solchen Grund gibt. Da kann man im Endeffekt wahrscheinlich beides vertreten. Aber mich hat noch nicht so richtig überzeugt, dass keine zielgenauere Ausgestaltung der Zinsschranke möglich sein soll. Das ist das, was ich dieser Regelung und dem Gesetzgeber „vorwerfen“ würde.

Ekkehart Reimer:

Ich sehe hier jetzt noch Herrn Dr. Bartosch. Ich hätte selbst auch noch einen ganz kleinen Beitrag zu dieser Zugehörigkeitsfrage. Wir fassen uns kurz.

Andreas Bartosch:

Vielen Dank, Herr Professor Reimer! Ich habe Ihre Vorträge mit großem Interesse vernommen. Ich komme aus einer ganz anderen Ecke, aus der des EU-Beihilfenrechts. Und daher, Herr Dr. Straßburger, vieles, was sie zum Nettoprinzip gesagt haben und zu dem, was zwischen Zielsetzung und Umsetzung einer Steuerregelung wichtig ist, ist eigentlich genau das, was die europäische Kommission im Bereich der Prüfung dieses, gerade im Steuerbereich, so wesentlichen Tatbestandsteils der materiellen Selektivität tut.

Es gibt nun aber eine Vielzahl von Steuerregelungen, die ganz klar den Mittelstand befördern wollen. Und da stelle ich mir die Frage: Wie passt das mit der europäischen Beihilfenkontrolle zusammen? Weil die Kommission sagt ja, es gibt die *De-minimis*, wir haben euch gewisse Regelungsrahmen vorgegeben für unterschiedliche Arten von Beihilfen. Darin stehen förderfähige Kosten, darin stehen Beihilfeshöchstintensitäten. Und gerade in jüngster Zeit, gibt es drei Entscheidungen zu den östlichen Mitgliedsstaaten der EU, die mir dabei jetzt spontan eingefallen sind, wo die Kommission gewisse Steuern aufgreift und sagt: Unterschiedliche Behandlung von großen und kleinen Unternehmen sind deswegen eine Beihilfe, weil sie sowohl relativ als auch absolut zu höheren Belastungen von großen Unternehmen führen, die dann auch in diesen speziellen Fällen rein faktisch eben nicht nationale Unternehmen sind, sondern aus dem EU-Ausland kommen. Da ist natürlich die Frage, Herr Dr. Möhlenbrock, wie Sie diese weitere Komponente in Ihrer Steuergestaltung einfangen.

An Sie, Herr Dr. Straßburger die Frage, ob Sie meinem Eindruck folgen und sagen, ja, das was Sie als Nettoprinzip, als Belastungsfähigkeit gesehen haben, das ist eigentlich auch aus Ihrer nationalen Sicht der Punkt, bei dem eine gewisse Konkurrenz oder vielleicht auch eine Totalkonkurrenz zwischen europäischem Beihilfenverbot und den Vorgaben der deutschen Verfassungsgerichtsbarkeit resultiert.

Vielen Dank!

Ekkehart Reimer:

Vielen Dank, Herr Dr. Bartosch!

Und auch meine Frage geht ein bisschen an beide Referenten. Wir haben ja gesehen, dass eine Reihe von Vorschriften, im Grunde dem Vereinfachungszweck dienen, die Matthias Valta vorhin auch nochmal stark angesprochen hat. Könnte es sein, dass wir Leistungsfähigkeit etwas umfassender denken müssen? Also nicht nur als die klassische Fähigkeit, eine bemessene Steuerbelastung zu tragen, sondern, dass zur Leistungsfähigkeit auch Leistungsfähigkeit in einer Art *Compliance* gehört. Und wenn man sagt, es gibt eine Art synthetischen Begriff von Leistungsfähigkeit, der besteht aus Zahlung an Geld an den Fiskus, aber eben auf der anderen Seite auch aus Investitionen von Geld an Berater oder eigene Manpower des Unternehmens, dann ist dieser breitere Begriff von Leistungsfähigkeit möglicherweise ein Element, mit dem man sehr viel von diesen scheinbar die Größenneutralität angreifenden Freigrenzen, Geringfügigkeitsgrenzen und Ausnahmenregelungen möglicherweise doch in ein System einordnen kann, in dem das Steuerrecht in einer übergeordneten Perspektive plötzlich wieder als größenneutral erscheint.

Rolf Möhlenbrock:

Wenn ich das aufgreifen darf, Herr Reimer: ein mir absolut sympathischer Gedanke. Man kann anhand des dargestellten Kanons der Vorschriften in der Tat den Eindruck gewinnen, der Gesetzgeber reagierte gegenüber solchen Normenadressaten, die ob ihrer Größe und ihrer dadurch bestehenden besseren Möglichkeiten Steuervermeidungen zu betreiben, durch Gegenmaßnahmen und dürfte auch von diesen Unternehmen erwarten, diese zusätzlichen Vorschriften zu befolgen, einfach weil sie leistungsfähiger sind in ihrem administrativen Apparat, in ihren Möglichkeiten sich beraten zu lassen. Dies ist ein Gedanke, den ich absolut teilen würde.

Das Beihilfethema hatte ich in einem Nebensatz angesprochen. Ich glaube, dass wir bei Maßnahmen mit einer Komponente der Mittelstandsförderung kein Beihilfethema haben, soweit wir „nur“ eine Liquiditätswirkung auslösen. Die Behauptung stelle ich hier auf. Ich weiß, dass dies mit Blick auf die Grundfreiheiten ein sehr großes Thema ist. Vor allem ist es diskutiert worden beim EuGH in den diversen Verfahren zur Wegzugsbesteuerung. Aber im Grunde genommen muss man doch sagen, die EuGH-Rechtsprechung hat sich mit Blick auf die Grundfreiheiten in die Richtung entwickelt, dass die Staaten allenfalls gefordert sind, Liquiditätswirkungen

aufzulösen. Der EuGH bietet hier allerdings eine nicht konzise Rechtsprechung und gewährt die Möglichkeit, Zinsen verlangen zu können und den in Rede stehenden Liquiditätsvorteil auf anderem Wege wieder zu kassieren. Am Ende kann es nur darauf hinauslaufen, allenfalls eine zinslose Stundung zu verlangen. Aber das ist ein anderes Thema. Ich glaube, den Schritt in die Beihilfenrelevanz nimmt der Liquiditätsvorteil aus diesen Gründen ebenfalls nicht. Ich hatte einige Maßnahmen geschildert, die durchaus eine darüberhinausgehende Wirkung haben und so sie denn neueren Datums sind, von uns auch notifiziert wurden bzw. sogar noch unter Notifizierungsvorbehalt stehen, nachdem wir, wie sie alle wissen, in den letzten Jahren einen Auftrieb an Verfahren zu Beihilfenfragen in Zusammenhang mit steuerlichen Vorschriften bekommen haben. Letztlich sind wir als Berater des Gesetzgebers gehalten, diese Problematik stärker in den Blick zu nehmen und auch frühzeitiger die europäischen Behörden mit ins Boot zu nehmen. Das wäre meine Antwort darauf. Ich glaube die Liquiditätsfrage als solche nimmt die Schwelle zur Beihilferelevanz nicht.

Ekkehart Reimer:

Darüber werden wir ja auch gleich im Anschluss an den Vortrag von Herrn Prof. Luja eingehen können. Herr Straßburger, Sie haben jetzt das Schlusswort.

Benjamin Straßburger:

Ich fasse mich kurz, versprochen. Kurz zum Beihilferecht, das ich hier, nicht in einen Topf werfen, aber doch gemeinsam betrachten möchte mit den Grundfreiheiten. Denn ich glaube, wenn es um Differenzierungen auf europäischer Ebene geht, ergeben sich mit Blick auf diese Maßstäbe ähnliche Probleme. Was aus meiner Sicht auf europäischer Ebene wichtig ist, um es kurz zu fassen, ist, dass wann immer wir den nationalen Gesetzgebern Differenzierungen vorhalten, die wir für kritisch erachten, sei es beihilfenrechtlich, sei es grundfreiheitsrechtlich, sicherzustellen ist, dass wir den Gesamtzusammenhang der Normen in den Blick nehmen. Die Steuergesetze enthalten vielfach Abweichungen punktueller Art von einem Gleichheitsmaß, oftmals auch aus guten Gründen, aus Lenkungsgründen, wir haben sie benannt, die nur einen bestimmten Teil der Unternehmen

betreffen. An anderer Stelle aber wird mit demselben Ziel, nur mit anderen Mitteln, ebenfalls differenziert, diesmal jedoch zugunsten der von der erstgenannten Begünstigung ausgeschlossenen Unternehmen. Es gibt also, und ich glaube das müssen wir dem Gesetzgeber auch lassen, eine Vielzahl von Möglichkeiten, Lenkungswecke zu verfolgen; gegebenenfalls abhängig von der Größe und insoweit gegebenenfalls auch mit unterschiedlichen Mitteln. Wir haben es gesehen: § 7g Abs. 1 EStG bewirkt Begünstigungen zugunsten kleiner und mittlerer Unternehmen mittels Modifikation der Steuerbemessungsgrundlage. Mit demselben Lenkungsweck, aber in umgekehrter Wirkrichtung differenziert der Gesetzgeber zwischen großen Personenhandelsgesellschaften und kleinen Unternehmen im Zusammenhang mit dem Thesaurierungssteuersatz, § 34a EStG. Insofern gilt es, bei belastungsfolgenerheblichen Differenzierungen stets den Blick zu weiten. Dies nähme, glaube ich, vielen Regelungen ihre vermeintliche „Verdächtigkeit“ – so bezeichne ich es jetzt mal – im Sinne des Beihilfenrechts und auch der Grundfreiheiten.

Prof. Reimer:

Punktlandung. Vielen herzlichen Dank an beide Referenten und Diskutanten. Wir haben uns sehr über diese Referate gefreut und, glaube ich, jetzt auch durch die kluge Diskussion eine Reihe weiterer Facetten zum Leuchten gebracht. Meine Damen und Herren, jetzt ist Mittagspause.

§ 6 EU State Aid Restrictions to Preferential Tax Treatment: Size-Neutral Tax Incentives and Enforcement of General Anti Avoidance Rules

Raymond Luja

I.	Introduction.....	91
II.	Size related selectivity	92
	1. De facto selectivity	92
	2. De minimis aid and the Block Exemption Regulation	93
	3. Tax regimes designed to benefit SMEs or to target larger companies	97
	4. Difference in legal form	97
III.	Are tax rulings an issue of size?.....	98
IV.	Non-enforcement of the ATAD and the future of § 42 AO	99
V.	Concluding remarks	102

I. Introduction

While European Union law allows Member States a lot of leeway in designing their own tax system, when it comes to size-related tax treatment it are mainly state aid rules that impose certain limitations. When asked to provide an introduction to state aid considerations at a symposium dealing with size-neutral taxation of companies, the first thing that came to this author's mind was not that of special tax treatment of multinationals. Rather it was the special tax treatment of small and medium-sized enterprises, as this is a topic that is too often ignored.

Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) provides the four elements of the definition of state aid: (i) the need for a financial advantage (the tax benefit), (ii) to be granted by the state (or any sub-national level of government), which (iii) threatens to distort competition and intra-EU trade, and (iv) which should be granted selectively and not to all companies alike. Any tax measure meeting these four requirements may qualify as state aid and as such might be incompatible with the EU's internal market unless otherwise provided for.

In paragraph II we will look into the issue of size-related selectivity and the possibility of approval of size-related tax incentives in light of the pitfalls Member States might face. Then paragraph III will briefly touch upon tax rulings. Paragraph IV will focus on enforcement of anti-tax avoidance rules as a means to limit tax planning opportunities by multinationals. Some concluding remarks will follow in paragraph V.

II. Size related selectivity

1. De facto selectivity

The Treaty defines selectivity as “favouring certain undertakings or the production of certain goods”. In the recent *World Duty Free* judgement the Court of Justice of the European Union (CJEU) clarified that we should be on the lookout for different treatment of companies that are in a comparable legal and factually situation, which cannot be justified by the objective of the tax system.¹

So, can selectivity be raised based on the size of a company? We have seen cases where selectivity was based on companies needing to be active in two continents or in four countries.² In another case a tax credit was provided only to investments exceeding \pm 15 million Euro, which meant that companies without significant financial recourses would not qualify.³ In yet another case a combination of investing a minimum of \pm 600.000 Euro and creating and maintaining a minimum of ten new jobs within six months also created conditions of selectivity. The Commission pointed out that, at the time, 95% of all businesses in the Member State involved had less than

¹ CJEU C-20/15P and C-21/15P, *World Duty Free et al.*, ECLI:EU:C:2016:981, para. 79.

² See, for instance, Commission decision 2003/51/EC, OJ L 180/52 of 18 July 2003, para. 87-88. In this case the restriction to intra-group financing activities already raised selectivity issues, but the Commission specifically mentioned that the four country criterion as such already sufficed.

³ CFI T-92/00 and T-103/00, *Ramondín*, ECLI:EU:T:2002:61, para. 39.

ten employees, which by itself excluded the vast majority of companies.⁴ What these cases remind us of is that seemingly objective criteria may well lead to *de facto* selectivity, for instance when restricting investment incentives to substantial investments or to investments that need to create a large number of new jobs. (Be advised that such aid might possibly be approved of in less-developed regions, but this does not change the fact that selectivity may arise to start with.) Investment incentives not accessible to small and medium size enterprises (SMEs, in German: KMU) may therefore be questionable from a state aid point of view. However, we should be aware that the opposite could be the case as well.

Tax incentives that focus on smaller medium sized enterprises may also come within the scope of state aid. We tend to forget that tax benefits targeting SMEs, for instance to help them to create jobs, to invest or to attract risk capital, also may require approval from the European Commission.

Article 108(3) TFEU does require the notification of any aid scheme and orders a Member State (or any other level of government) to standstill and to not introduce such aid until approved. Approval may mean a decision not to object, which may already result from a confidential preliminary investigation based on the information provided by the Member State within a few weeks or months. Approval may also result, possibly with conditions attached, after a formal public investigation, but that entire process may take a lot longer (in theory up to 18 months on top of the time needed for a preliminary investigation).⁵

2. De minimis aid and the Block Exemption Regulation

As to reduce the European Commission's workload, the need to notify state aid in advance has been substantially reduced. In order to allow the Com-

⁴ Commission Decision 2002/893/EC, OJ L314/17 of 18 November 2002. Also compare Commission Decisions 2002/892/EC, OJ L 314/1 of 18 December 2002 and 2003/28/EC, OJ L 17/20 of 22 January 2003.

⁵ See Council Regulation 2015/1589, OJ L 248/9 of 24 September 2015 (the Procedural Regulation), Article 9.

mission to focus on the more important cases from an internal market perspective and to prevent it losing too much time on more standardized cases, two regulations are of importance.

First of all, there is the *de minimis* regulation. Based on this regulation any aid that is limited to up to € 200.000 over a period of three fiscal years is deemed not to affect trade and competition, as to keep such aid out of the scope of state aid control.⁶ While the CJEU has reminded us that no such minimum exist when it comes to Article 107(1) TFEU as small amounts of aid may affect trade in areas of strong competition,⁷ the adoption of the regulation exempting such aid from prior notification effectively resulted in aid recipients receiving such ‘smaller’ amounts to be in the clear from a recovery perspective.⁸

When it comes to direct taxes like a corporate income tax or a local business tax, trying to rely on the *de minimis* exemption is not a recommendable course of action. First of all, the € 200.000 limit applies per economic entity. It may consist of a group of legal entities performing one economic activity together and it may hence involve multiple registered taxpayers. Second, the limit applies to any kind of aid received by any level of government during the three year period, which may include cash subsidies, government guarantee schemes and alike, offered Gemeinden, by Länder, or by the Bund. We need to look how much state aid they give in total and if it would be € 200.001 the whole amount would qualify as state aid and we cannot use this *de minimis* exemption. The problem is that these general safeguards requirements that apply to *de minimis aid* are often not fulfilled when direct taxation is concerned.

⁶ Commission Regulation 1407/2013, OJ L 352/1 of 24 December 2013. Article 3. Aid conditional upon export of goods or services or upon using domestic instead of imported goods is excluded from the application of the *de minimis* exemption (Article 1), as is aid to sectors like fishery and agriculture to which different rules apply.

⁷ ECJ C-303/88, ENI-Lanerossi, ECLI:EU:C:1991:135, para. 27.

⁸ As confirmed by the CJEU (after the conference) in C-518/16, ZPT, ECLI:EU:C:2018:126, para. 36, based on Article 109 TFEU.

If we assume for a moment that the *de minimis* exemption would not apply, we should again look at the possibilities to approve of state aid.⁹ The General Block Exemption Regulation (GBER, in German: Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung) is meant to reduce the Commission's workload.¹⁰ Of all new aid reported, 97% is currently dealt with under this GBER.¹¹ It will allow Member States to check whether a number of criteria by type of state aid have been fulfilled in order to be exempt from the need to notify aid in advance and wait for approval. In the context of SMEs there are special rules covering regional aid, investment aid, aid for consultancy in favour of SMEs, risk financing, support for start-ups and alternative trading platforms, research and development (R&D), just to name a few. The GBER criteria indicate how much aid would be acceptable in a particular situation in light of each of the aforementioned objectives.

The problem here is that the GBER operates under the assumption that the amount of aid a company is going to receive will be known in advance. Also, firms in financial difficulty will be excluded from its application. Most EU Member States have introduced tax benefits to smaller or medium sized enterprise that do not fulfil either of these criteria. In *Dilly's Wellnesshotel*, the CJEU reminded us of the need to read the fine print of the GBER, as not fulfilling conditions means that no waiver of notification exists and aid may therefore violate Article 108(3) TFEU.¹²

For this and other reasons the GBER has been amended in June 2017, by imposing new obligations on Member States that many governments still seem unaware of.¹³ Article 12(2) GBER now reads:

⁹ This contribution will not address aid related to transport, agriculture or to services of general (economic) interest, as they are each covered by separate regimes that often have no direct link to SMEs.

¹⁰ Commission Regulation (EU) 651/2014 declaring certain categories of aid compatible with the internal market in application of Article 107 and 108 of the Treaty, OJ L 187/1 of 26 June 2014, as amended.

¹¹ Commission press release IP/18/263 as updated on 2 February 2018.

¹² CJEU C-493/14, *Dilly's Wellnesshotel*, ECLI:EU:C:2016:577.

¹³ See Commission Regulation (EU) 2017/1084, OJ L 156/1 of 20 June 2017.

“In the case of schemes under which fiscal aid is granted automatically, such as those based on tax declarations of the beneficiaries, and where there is no *ex ante* verification that all compatibility conditions are met for each beneficiary, Member States shall regularly verify, at least *ex post* and on a sample basis, that all compatibility conditions are met, and draw the necessary conclusions. Member States shall maintain detailed records of the verifications for at least 10 years from the date of the controls.”

Knowing *ex ante* what the amount of tax benefit may be is rather difficult in the context of an income tax or corporate tax where the amount of profit may influence the marginal tax rate that applies and hence the exact benefit enjoyed. So instead, a Member State may now do *ex post* checks. It can do random checks and if, after checking a few companies at random, it concludes that on average too much aid was granted, it should take the actions necessary. For all intents and purposes, if a Member State would have to conclude that it introduced an aid scheme that does not comply with the GBER it would have to suspend it, notify and consider recovery in all past cases. So, despite of the fact that most Member State governments still need to get used to the idea of doing *ex post* random checks (to be kept on record for a minimum of ten years), the question is whether this option improved anything. The taxpayer that applies for a tax scheme included in the federal or local tax code, will still be at a loss either way if it turns out the GBER was inapplicable as he may face recovery.¹⁴

Ex post testing is not a solution to the underlying problem, although it offers an important relief of *ex ante* testing which, at least in this respect, improves the changes of survival of direct tax benefits under the GBER. But still, tax benefits incorporated in any entrepreneurial tax or corporate tax are hard to position in the framework that the Commission envisaged for getting automatic approval (and maybe for good reason; tax benefits are not always the most effective method of granting government support).

¹⁴ Should the Commission decide to approve non-notified aid after all, this could prevent recovery, notwithstanding possible issues regarding interest payments with respect to the period that already passed.

3. Tax regimes designed to benefit SMEs or to target larger companies

Some measures may benefit companies with lower profit levels (not necessarily smaller companies); a progressive tax rate may be the best example thereof. Such tax rates clearly fall outside of the reach of state aid control if they follow from the very nature and general scheme of a tax system that may want to address ability to pay, in direct taxation that is. Progressivity in indirect taxation is another matter. We recently saw two examples thereof in Hungary and Poland.

Hungary introduced a tax on advertisements. It was a progressive tax based on total costs of advertising.¹⁵ This was of course a disadvantage to large, often nation-wide operating groups compared to local businesses that advertise. Poland introduced a retail sales tax which was also progressive and there also the Commission concluded that a progressive retail sales tax is targeted against large companies.¹⁶ Sales and profits are not always related, so the Commission essentially questions progressivity in indirect taxation.

4. Difference in legal form

In most EU countries tax lawyers are used to the fact that there is an personal income tax and a corporate tax. Smaller, unincorporated companies and self-employed persons often fall within the scope of a personal income tax or a special small trade tax. An incorporated legal entity will often fall within the scope of a corporate tax and a partnership may either fall in either one of these tax regimes depending on national legislation. We more or less start by looking at the legal form to determine which tax will apply.

The problem from an EU perspective is that the focus of state aid rules is on the economic activity we are trying to tax. Sooner or later the CJEU will be confronted with questions on how far differentiated tax treatment of

¹⁵ Commission decision (EU) 2017/329 of 4 November 2016, OJ L 49/36 of 25 February 2017 (appeal pending, General Court T-20/17)

¹⁶ Commission decision (EU) 2018/160 of 30 June 2017, OJ L 29/38 of 1 February 2018 (appeal pending General Court T-624/17, with regard to the final decision, and T-836/16, with regard to the decision to open a formal investigation.)

incorporated and non-incorporated entities may go. While we may argue that the two are not in the same legal and factual situation, we should keep the *Paint Graphos* case in mind.¹⁷ There the CJEU already warned us that the mere difference in legal form would not be enough to always justify treating certain entities – cooperatives in the case at hand – as transparent for corporate tax purposes, especially if those entities would be performing their economic activities in a similar way to that of other incorporated entities that would not be treated as transparent.

III. Are tax rulings an issue of size?

In recent times tax rulings have been at the center of attention as the Commission found that some of them led to state aid, granted to large multinationals. With all attention going to those rulings, we should be careful not to assume that all rulings are sweetheart deals; the vast majority may simply serve to do nothing more than confirm how national law is to be applied or, in the context of advance pricing agreements, what the proper transfer price should be in accordance with normal standards. That said, lack of exchange of information between tax authorities may even turn some of those regular ('correct') rulings into an instrument that might facilitate tax avoidance by using mismatches in treatment between countries. This phenomenon, however, is something that falls beyond the scope of state aid control. Even improving exchange of information – as with the recently introduced EU tax ruling database – may not solve all issues of double (non)taxation as legal doctrines may simply differ and mismatches may still occur because of that.

If a tax ruling *incorrectly* applies national legislations to the benefit of a company, this may prima facie qualify as state aid. But what if at the time the ruling was being issued national legislation was not clear and national case law was absent or inconclusive? Until one has either the legislator or the court clarify a certain situation the correct application of national tax law remains unclear. Obviously this is a situation any legislator should try to avoid, but once it does occur a tax ruling may be needed at that point in

¹⁷ CJEU C-78/08 to C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, in particular para. 74.

time to provide some certainty. If we start looking at tax rulings *ex post* we should be careful not to analyze them with hindsight.

To the extent a ruling would turn out to be incorrect (*ex ante*) and provide a tax benefit with regard to intra-group transactions, we should give some attention to what this could mean from a state aid perspective. Recovery of fiscal aid from companies that are part of a group may also affect other group Members. Should the Commission determine that other group Members indirectly benefited from special tax treatment given to another group member, the initial taxpayer, those other group Member themselves may also become the target of state aid recovery as co-beneficiaries of aid should the initial taxpayer, as a separate legal entity, not be able to pay up.¹⁸ For this reason, such group entities should secure their procedural rights in time (together with the taxpaying entity) as they are unlikely to get a second chance at EU level once they are called upon the pay.

IV. Non-enforcement of the ATAD and the future of § 42 AO

On the EU level the so-called Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) has been adopted in 2016, which requires EU Member States to introduce a number of anti-abuse rules in their corporate tax law if they not already have such rules in place.¹⁹ As for the latter, for those Member States that apply the ATAD in a minimalist way we should consider that it is possible to stay out of the ATAD by switching to a legal form that does not fall under the national corporate tax law, as some partnerships may. This raises the question whether ATAD will be as effective as it could be, as long as it is

¹⁸ We have seen this in nearly all of the recent tax ruling recovery cases to date, although in the *Belgian Excess Profit* case the Commission failed to identify the group Members as co-recipients of aid, which might have hindered effective recovery from those group members if the original taxpayer had not been able to pay the recoverable amount as a legal basis for recovery from non-aid recipients would have been lacking. (See Commission decision (EU) 2016/1699 of 11 January 2016, OJ L 260/61 of 27 September 2016.)

¹⁹ Council Directive (EU) 2016/1164, OJ L 193/1 of 19 July 2016 (as amended).

restricted to corporate taxes and Member States hold the key to determining what entities fall within the scope of such taxes. Possibly the *Paint Graphos* judgement, referred to in para. II.4 above, may play a role here in future.

That said, it is rather unlikely that the general anti-avoidance rule (GAAR) to be introduced in accordance with ATAD will be restricted to corporate taxation in most Member States, as it often is part of procedural regulation with a wider scope of application. In Germany a GAAR already exists in the form of § 42 AO. The question is what will happen to it in 2019. Should it be considered that no change in § 42 AO is necessary to accommodate the ATAD GAAR, then we should realize that as of 2019 this paragraph is to be interpreted in line with the new EU definition, which is likely to be somewhat broader.²⁰ Article 6(1) and 6(2) of the ATAD state:

“For the purposes of calculating the corporate tax liability, a Member State shall ignore an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of the applicable tax law, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances. An arrangement may comprise more than one step or part. [...] An] arrangement or a series thereof shall be regarded as non-genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.”

In the end it will be up to the CJEU to determine what “valid” commercial reasons are (would attaining anything other than a purely fiscal advantage suffice?), and whether the ATAD limitation as such is in line with the fundamental freedoms. But its interpretation is not this author’s main concern. The ATAD requires us to apply the GAAR as a minimum norm. For those Member States where judges and tax authorities are more reluctant

²⁰ The *Leur-Bloem* doctrine will probably not apply as long as Member States explicitly clarify that their existing domestic GAAR will apply to situations covered by the ATAD GAAR for corporate tax purposes only, as to not let the CJEU’s interpretation of the ATAD GAAR affect the use of the existing GAAR in respect to other taxes. (See CJ C-28/95, *Leur-Bloem*, ECLI:EU:C:1997:369.)

to invoke a GAAR and use it as a measure of last resort there may be a need to shift gear.

We should seriously consider the possibility that the Commission will use state aid rules to enforce the ATAD and the application of the GAAR in particular. In the field of direct taxation we still need to get used to Directives that provide rules that may negatively affect tax payers, something we know from indirect taxation for a long time already. In the past Directives in direct taxation were often invoked in court proceedings to the benefit of taxpayers, as were the EU's fundamental freedoms. With ATAD it is the exact opposite.

Should a Member State fail to implement the ATAD correctly into national law, the obvious course of action for the Commission would be to start an infringement procedure (Art. 258 TFEU). However, if the ATAD has been implemented correctly but its enforcement is lacking, an infringement procedure is not the only option available to the Commission.

The selective non-application of anti-avoidance rules can be dealt with under state aid rules. With rather specific norms like CFC rules, hybrid mismatches and interest limitations this is something that should not come as a surprise, as the same would be true pre-ATAD when a Member State's tax authorities would decide to look the other way when a large iconic company would normally be caught by an anti-avoidance rule. With more open norms like a GAAR a decision (not) to invoke it may be more a matter of domestic policy and procedural habits, but state aid can still play its part here. Especially after the introduction of an EU-wide minimum norm the European Commission might consider to enforce that minimum norm by questioning their non-application in individual cases as part of state aid investigations.

We must take into consideration that invoking the new ATAD GAAR may happen far more frequently than we may be used to under existing GAARs like § 42 AO, depending on how the CJEU will interpret the scope of the new GAAR. Tax authorities that have been more cautious with invoking GAARs traditionally, may have to reconsider their approach. Otherwise, they might find the Commission on their path with Article 107(1) TFEU. Ironically, a total failure of a Member State to enforce anti-avoidance rules has to be dealt with under traditional infringement proceedings once the ATAD implementation deadline has passed, as it is likely to escape the application of Article 107(1) TFEU as the necessary selectivity will be lacking.

V. Concluding remarks

In these last few years a lot of attention has been given to recovery of tax benefits provided via tax rulings to large multinational companies. While advance tax rulings and advance pricing agreements may indeed contain state aid if they deviate from national law and national transfer pricing rules (based on the information available at the time such ATR of APA was issued), we tend to forget that the scope of state aid rules is much broader.

It is important to realize that tax benefits to small and medium sized enterprises are also fully within the scope of state aid law. With the exception of introducing some administrative thresholds, Member States often underestimate the conditions they need to fulfil to be exempted from notifying SME tax benefits to Brussels, as there is a lot of fine print to it.

Once the ATAD has been implemented into the national laws of EU Member States, certain loopholes for multinationals will be closed. With the introduction of a general anti avoidance rule in corporate taxation, we now need to implement an EU minimum norm dealing with abuse of law, the enforcement of which may be safeguarded by the Commission using state aid recovery as a powerful tool. As it has retroactive effect, it may prove to be more effective than traditional infringement procedures. When it comes to provisions like § 42 AO the interpretation and the frequency of application of that paragraph may change as of 2019, should Germany decide not to implement the ATAD GAAR via more targeted legislation.

Last but not least, Member States are often reluctant to intervene and submit their opinions to the EU's Courts in state aid cases, even though the Commission is dealing with rather fundamental issues at the moment that may change the international tax system as we know it today. Intervening in a case should not be seen as coming to the defense of another country or as helping the Commission make its case. We simply need Member States to voice their opinions on issues of national and international taxation as there are substantial differences in legal doctrines across the European Union, which should be heard and not ignored.

§ 7 Die Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern

Bernd Heuermann

I.	Einleitung	103
II.	Kleinunternehmer	104
	1. Der Gesetzeszweck der Befreiung.....	105
	2. Rechtfertigung dieser Befreiung nach Unionsrecht.....	106
	a. Kleinunternehmer ist im Mitgliedstaat seiner Leistungserbringung nicht ansässig	106
	b. Rechtfertigung der Diskriminierung	107
	c. Kleinunternehmer mit Umsätzen in zwei Mitgliedstaaten.....	107
	3. Die Befreiung aus verfassungsrechtlicher Perspektive	113
III.	Besteuerung nach Soll oder Ist?	114
	1. Das Problem	114
	2. Gleichheit, Neutralität, Steuereinnahmer	116
	3. Wege hin zur gleichheitsgerechten Besteuerung.....	117
IV.	Vorsteuerpauschalierung	118
V.	Die Umkehrung: Der Verbraucher – Welches Leistungsfähigkeitsprinzip gilt? Ein kurzer Blick auf die Ausgleichsteuer	120
VI.	Fazit	122

I. Einleitung

Wenn wir uns mit der Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern beschäftigen wollen, werden wir uns weitgehend mit der der Umsatzsteuer als der allgemeinen Verbrauchsteuer (Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL) befassen. Denn hier kommt es in vielen Bereichen auf die Unternehmensgröße an. Das allein ist schon erstaunlich. Denn wenn eigentlich der Verbraucher die Steuer trägt und der Unternehmer als

Steuerpflichtiger lediglich der Steuereinnahmer für den Staat ist¹, dürfte es auf seine Person an sich nicht ankommen. Dennoch ist dies in wichtigen Vorschriften der Fall. Auch das Umsatzsteuerrecht ist größensensibel. Dabei ist die Beschäftigung mit dieser Materie besonders komplex. Denn bei der Prüfung, ob sich größenbezogene Unterschiede rechtfertigen lassen, kommt es vorrangig auf das Unionsrecht, aber auch auf das Verfassungsrecht an, je nachdem, ob die Vorgaben der Richtlinie dem Mitgliedstaat ein Ermessen einräumt oder nicht. Das führt nicht zu einem Widerstreit der Primärrechte, sondern zu einer theoretischen wie praktischen Konkordanz. Indes müssen wir feststellen, dass es gerade die Größendifferenzierungen sind, die eine primärrechtliche Prüfung herausfordern. Dies ist insbesondere der Fall² bei den Kleinunternehmerregelungen (§ 19 UStG) und den Regelungen zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG), aber auch bei der Vorsteuerpauschalierung nach § 23 UStG. Ferner werden wir den Blick auch auf den Verbraucher richten, der die Umsatzsteuer ja eigentlich trägt. Ist Leistungsfähigkeit ein Prinzip der Verbrauchssteuer? Wir werden sehen, dass die Frage nach der Unternehmensgröße in den systematischen Kernbereich der Verbrauchsbesteuerung führt.

II. Kleinunternehmer

DE MINIMIS NON CURAT LEX³: § 19 UStG sieht besondere Regelungen für Kleinunternehmer vor. Danach wird die für Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer von Unternehmern, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten „ansässig“ sind, nicht erhoben, wenn bestimmte Umsatzgrenzen nicht überschritten werden. Diese

¹ EuGH-Urteile vom 20.10.1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25, und vom 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21; BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, Rz 24.

² Weitere Schwellenwerte und Nichtaufgriffsgrenzen, die auf die Unternehmensgröße abstellen, sollen hier nicht thematisiert werden.

³ Zu diesem schon in der Antike geläufigen Rechtsspruch eingehend *Buß* NJW 1998, 337 ff.

Regelung wirkt wie alles in der Umsatzsteuer ambivalent: Der „Steuerfreiheit“ der Leistungen entspricht der fehlende Vorsteuerabzug (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die Vorschriften provozieren das Gleichheitsgefühl⁴. Warum wird die Umsatzsteuer unterhalb einer Umsatzgrenze von 17.500 Euro nicht erhoben?

Das Problem liegt darin, dass § 19 UStG unionsrechtlich begründet ist. Die Vorgabe ergibt sich aus den Art. 282 ff. MwStSystRL⁵, die den Mitgliedstaaten einen weiten Entscheidungsspielraum bei der Beurteilung der Frage einräumen, ob und unter welchen Voraussetzungen die Einführung von Pauschalregelungen oder anderen vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung bei Kleinunternehmen erforderlich ist.⁶

1. Der Gesetzeszweck der Befreiung

Ziel der Befreiung ist, die Wettbewerbsfähigkeit von Kleinunternehmern zu stärken (*Förderzweck*) und ihnen in diesem Zusammenhang Aufwand zu ersparen, der mit der Abführung der Mehrwertsteuer verbunden ist und der die Kleinunternehmer aufgrund des geringen Umfangs ihrer Tätigkeit *überproportional* treffen würde. Ferner dienen die Regelungen auch der Verwaltungsvereinfachung, um zu verhindern, dass sich die Finanzverwaltung mit der Erhebung geringster Steuerbeträge in großer Zahl von Kleinunternehmern befassen muss⁷.

⁴ Fundamentalkritik bei *Stadie* in Rau/Dürrwächter, § 19 UStG Rz. 21 ff.

⁵ EuGH-Urt. v. 12.7.1988, C-138, 139/86, *Direct Cosmetics Ltd / Commissioners of Customs and Excise*, EU:C:1988:383, UR 1990, 286, Rn 41.

⁶ *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, UStG, 173. Lieferung 07.2017, § 19 UStG, Rn. 18; *Schüler-Täsch* in Sölch/Ringleb, UStG, § 19 Rz. 5, jeweils m.w.N. Die in Art. 285 MwStSystRL vorgesehene Obergrenze von 5000 € brauchte von der Bundesrepublik Deutschland aufgrund einer Protokollerklärung des Rates und der Kommission zu Art. 24 Abs. 2 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie nicht eingehalten zu werden

⁷ EuGH-Urt. v. 26.10.2010 – C 97/09, *Schmelz*, EU:C:2010:632, UR 2011, 32, Rn 62 ff., eingehend zum Zweck auch die Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott v. 17.6.2010 C-97/09, EU:C:2010:354, Rn 33 ff.

Beispiel: Der Fensterreinigungs-Unternehmer K ist Kleinunternehmer. Er stellt für die Reinigung der gesamten Fenster eines Hauses 80 € in Rechnung (ohne USt, also Netto = Brutto). Jenseits der Umsatzgrenze müsste er brutto 95,20 € in Rechnung stellen (80€ netto + 15,20 € USt). Er braucht sich umsatzsteuerrechtlich nicht identifizieren zu lassen⁸. Es entsteht kein großer Verwaltungsaufwand; denn er muss im Falle seiner – üblicherweise erteilten - Befreiung nach § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG keine Umsatzsteuererklärung abgeben.

2. Rechtfertigung dieser Befreiung nach Unionsrecht

In der Rechtssache Schmelz hat die Große Kammer des EuGH die Kleinunternehmerregelung des Unionsrechts primärrechtlich überprüft⁹.

Fall: Frau Schmelz wohnt in Deutschland und ist Eigentümerin einer in Österreich gelegenen Wohnung. Sie vermietet diese Wohnung und erzielt Einnahmen von 6000 €. Sie meint, sie könne die österreichische Kleinunternehmerregelung für sich in Anspruch nehmen (§ 6 Abs. 1 Ziff. 27 UStG Österreich: Umsätze bis 30.000 €)¹⁰ und hat keine Umsatzsteuererklärung abgegeben.

a. *Kleinunternehmer ist im Mitgliedstaat seiner Leistungserbringung nicht ansässig*

Da es an der Ansässigkeit der Frau Schmelz in Österreich fehlte, prüfte der EuGH eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG) und bejahte sie: Der Ausschluss der außerhalb Österreichs ansässigen Kleinunternehmer von der Mehrwertsteuerbefreiung macht es für diese weniger attraktiv, in Österreich Dienstleistungen zu erbringen. Die Beschränkung

⁸ Vgl. dazu *Schüler-Täsch* in Sölch/Ringleb, UStG, § 19 Rz. 40, 41.

⁹ EuGH-Urt. v. 26.10.2010 – C 97/09, Schmelz, EU:C:2010:632, UR 2011, 32.

¹⁰ Die Frage die Steuerfreiheit wegen der Vermietung stellt sich in Österreich nicht. Anders als in Deutschland, wo die Vermietung entsprechend der unionsrechtlichen Vorgabe (Art. 135 Abs. 1 Buchst. l) MwStSystRL) steuerfrei ist (§ 4 Nr. 12 UStG), darf Österreich gemäß Art. 117 Abs. 2 MwStSystRL einen ermäßigten Steuersatz erheben.

der Dienstleistungsfreiheit folge aus der Ungleichbehandlung der Kleinunternehmer je nach Ansässigkeit. Der EuGH stellt bei der Prüfung der Grundfreiheiten Gleichheitserwägungen an. Darum geht es bei den Grundfreiheiten: Sie sollen Diskriminierungen und damit nicht zu rechtfertigende Unterscheidungen aus Gründen der Ansässigkeit verhindern¹¹.

b. Rechtfertigung der Diskriminierung

Die Rechtfertigungsebene betrifft dann lediglich zwei Vergleichsgruppen: Die ansässigen Kleinunternehmer, die die Begünstigung in Anspruch nehmen können und jene, die mangels Ansässigkeit nicht unter die Kleinunternehmerregelung fallen. Nach EuGH ist die Beschränkung auf die ansässigen Kleinunternehmer und damit die Diskriminierung der nicht Ansässigen gerechtfertigt. Er schöpft seine Differenzierungsgründe vor allem aus dem Zweck der Begünstigung und aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip. Die Beschränkung der Begünstigung auf ansässige Unternehmer gewährleistet eine wirksame Steuerkontrolle. Wollte man auch Nichtansässige begünstigen, bedürfte es hingegen komplexer Formalitäten, um die für die Besteuerung bedeutsamen Daten zu erheben und eventuelle Missbräuche auszuschließen. Das würde aber den Zweck konterkarieren, den die Richtlinie mit der Kleinunternehmerregelung verfolgt und zu einem Mehr an Aufwand für den Unternehmer und zu einem Mehr an Verwaltung führen¹².

c. Kleinunternehmer mit Umsätzen in zwei Mitgliedstaaten

Geht es im *Fall Schmelz* um das Verhältnis eines ansässigen zu einem nicht ansässigen Kleinunternehmer, so interessiert uns die Konstellation, in der der Unternehmer in zwei Mitgliedstaaten Leistungen ausführt. Sie können zu Umsätzen jeweils unter dem maßgebenden Schwellenwert führen.

¹¹ Ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteil v. 4.9.2014 C-474/12 Schiebel Aircraft, EU:C:2014:2139, Rn 25 ff.; EuGH (Große Kammer), Urteil v. 1.4.2014 C 80/12 Felixstowe Dock and Railway Commany u.a., EU:C:2014:200, Rn 24 ff.

¹² EuGH-Urt. v. 26.10.2010 – C 97/09, Schmelz, EU:C:2010:632, UR 2011, 32, Rn 56 ff.

Beispiel: Der Fensterputzer-Unternehmer K ist in Kiefersfelden (Deutschland) ansässig. Dort führt er Umsätze von 17.000 € aus und liegt damit unterhalb der Schwelle des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG. Indessen ist er in Kufstein und Umgebung (Österreich) in größerem Umfang als Fensterputzer tätig und erwirtschaftet dort gegenüber gewerblichen Auftragnehmern Umsätze von jährlich weit mehr als 29.000 €. Er ist auch in Österreich dauernd präsent, denn er hat Gerätschaften in einem angemieteten Raum untergestellt. Damit unterliegt er auch dort der Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs. 1 Z. 27 öUStG). Er brauchte seine Umsätze i.H.v. 46.000 € nicht zu versteuern, obwohl er in einer Gesamtbetrachtung der in beiden Ländern erwirtschafteten Umsätze kein Kleinunternehmer ist.

Abwandlung: Der Fensterputzer-Unternehmer K ist in Kiefersfelden (Deutschland) ansässig. Dort führt er Umsätze von 17.000 € aus und liegt damit unterhalb der Schwelle des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG. Indessen ist er in Kufstein und Umgebung (Österreich) in weit größerem Umfang als Fensterputzer für Hotels und für Gewerbebauten tätig und erwirtschaftet dort Umsätze von jährlich weit mehr als 50.000 €. Hier ist klar, dass er in Österreich nicht der Kleinunternehmerregelung unterliegt. Allein fraglich ist, ob für seine Umsätze in Deutschland Umsatzsteuer erhoben wird.

Es handelt sich im Beispielsfall also um einen Unternehmer, der in zwei Mitgliedstaaten, also sowohl in Deutschland wie auch in Österreich wirtschaftlich tätig und in beiden Ländern dauernd präsent ist¹³. Hier kann er nach dem Wortlaut der Regelungen sowohl in Deutschland wie auch in Österreich die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen. Er ist in beiden Ländern steuerpflichtig. Für seine Umsätze ergibt sich der Ort der Leistung aus § 3a Abs. 2 UStG (Art. 44 MwStSystRL, § 3a Abs. 6 öUStG). Es ist der Empfängerort. Seine wirtschaftliche Tätigkeit in Österreich ist also dort steuerbar. Die Kleinunternehmerregelung stellt auf inländische Umsätze ab (§ 19 Abs. 1 Satz 1, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG: im Inland ausgeführte Leistungen), blendet also die in Österreich erzielten steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze aus. Vice Versa: Denn auch in Österreich betrifft § 6 Abs. 1 Z. 27 öUStG Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 öUStG und

¹³ Dazu z.B. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 17.6.2010 in der Rechtsache Schmelz, C- 97/09, EU:C:2010:354, Rn 111 ff.

damit Leistungen, die der Unternehmer im Inland (also Österreich) ausführt. Damit könnte der Unternehmer in beiden Ländern jeweils die Kleinunternehmerregelungen in Anspruch nehmen, obschon in beiden Ländern in einer Gesamtberechnung die jeweils maßgebenden Grenzen überschritten sind.

Auch in der Abwandlung fallen die inländischen Umsätze unter die Kleinunternehmerregelung. Die Umsätze in Kufstein sind im Inland nicht steuerbar. Denn der Leistungsort für seine Reinigungsleistungen (sonstige Leistung) ist Österreich, § 3a Abs. 2 UStG. K's Umsätze in Kufstein sind also in Österreich zu versteuern. Allerdings muss K die Mehrwertsteuer dort nicht zahlen. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld auf den österreichischen Leistungsempfänger. Das reverse charge Verfahren ergibt sich aus § 19 Abs. 1 öUStG. Der Leistungsempfänger muss die Umsatzsteuer abführen. K muss sich aber registrieren lassen (Art. 214 Abs. 1 Buchst. e) MwStSystRL), er benötigt eine Umsatzsteuer-Identifikations-Nr. nach § 27a UStG; er muss im Inland aber eine gesonderte Erklärung nach § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG abgeben.

aa. Rechtfertigung

Fraglich ist, ob diese Fallkonstellationen noch gerechtfertigt werden können. Denn warum soll es den Steuerpflichtigen begünstigen, wenn er in zwei Mitgliedstaaten Umsätze ausführt und nicht bloß in einem Land? Der EuGH musste darüber nicht entscheiden. Im Fall Schmelz fehlte es ja gerade an der Ansässigkeit, so dass Frau Schmelz in Österreich voll versteuern muss. In diesem Fall hatte das Gericht aber auch die Möglichkeit erwogen, dass in beiden Ländern Umsätze ausgeführt werden. Die Kleinunternehmerbegünstigung nur im Ansässigkeitsstaat soll danach nämlich auch verhindern, dass Steuerpflichtige, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, ohne dort ansässig zu sein, „der Besteuerung ihrer Tätigkeiten unter dem Deckmantel der dort geltenden Befreiungen ganz oder zum Teil entgehen könnten, auch wenn diese Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit den Umfang der Geschäftstätigkeit eines Kleinunternehmers objektiv überschreiten würden, was mit dem Erfordernis, die die Ausnahme vom Grundsatz

der Besteuerung, die eine solche Befreiungsregelung darstellt, nur Kleinunternehmer zu fördern, nicht zu vereinbaren wäre¹⁴. In der Tat wäre aber unser Fensterputzer-Unternehmer K nach der Gesamtheit seiner Geschäftstätigkeit kein Kleinunternehmer. Seine Tätigkeit soll nach den Umsatzgrenzen der beiden Mitgliedstaaten eigentlich nicht begünstigt werden. Von einem Missbrauch wird man hier wohl nicht sprechen können. Denn es geht nicht um in Anspruch genommene Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts, z.B. durch Auslagerung von Aktivitäten¹⁵, sondern ganz schlicht um in zwei Ländern ausgeführte Leistungen.

bb. Primärrechtliche Prüfung nach der Gleichheit vor dem Gesetz

Bei einer primärrechtlichen Prüfung sind indes die Maßstäbe andere als im Fall *Schmelz*. Es geht nicht mehr um die primärrechtlichen Grundfreiheiten des AEUV, etwa die Dienstleistungsfreiheit: Im Mittelpunkt der Überlegungen steht ja nicht eine Diskriminierung durch Ausschluss von der Mehrwertsteuerbefreiung, sondern die *Kumulation* der Begünstigungen in beiden Ländern und die damit verbundene Besserstellung und Ungleichbehandlung gegenüber normal versteuernden Unternehmern. Es geht um eine Art von umgekehrter Diskriminierung: Weil der Unternehmer *auch* in einem anderen Mitgliedstaat tätig und ansässig ist, wird er gegenüber dem Unternehmer bevorzugt, der seine Tätigkeit allein in einem Mitgliedstaat ausübt. Es geht also um den Gleichheitssatz des Art. 20 der Grund-

¹⁴ EuGH-Urt. v. 26.10.2010 – C 97/09, *Schmelz*, EU:C:2010:632, UR 2011, 32, Rn 70.

¹⁵ Anders z.B. der Fall des FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 21.6.2017 - 7K7096/15, MwStR 2017, 726 (Rev.: XI R 26/17). Dort lagerte eine Steuerberatungs-GmbH von ihr bisher selbst erbrachte Buchführungs- und Lohnabrechnungsarbeiten für nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Mandanten (z.B. Heilberufe) auf mehrere GmbH & Co. KGs aus, an denen sie jeweils als Kommanditistin beteiligt ist, mit denen aber keine umsatzsteuerliche Organschaft besteht. Ist nach den gesamten Umständen das einzige und wirkliche Hauptziel der Gestaltung, dass die KGs jeweils die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Anspruch nehmen und ihre Leistungen den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mandanten ohne Umsatzsteuer in Rechnung stellen können, so kann umsatzsteuerlich ein Gestaltungsmissbrauch iSd § 42 AO vorliegen.

rechte Charta der EU (GrCh), der Bestandteil des vertraglichen Primärrechts ist (Art. 6 Abs. 1 EU-Vertrag)¹⁶. Danach gilt: „Alle Personen sind vor dem Gesetz gleich“. Hier werden aber Unternehmer ungleich behandelt: Der eine Unternehmer erbringt seine Leistungen nur in einem Mitgliedstaat und ist voll steuerpflichtig, derjenige aber, der seine Tätigkeit in zwei Mitgliedstaaten ausübt, könnte eine Steuervergünstigung in Anspruch nehmen.

Die Prüfung anhand des Gleichheitssatzes kann die Auslegung einer EUNorm¹⁷ ebenso betreffen wie die Norm selbst, die – soweit sie gegen Primärrecht verstößt – dann nicht angewendet werden darf¹⁸. Dem Gleichbehandlungsgrundsatz kommt eine zunehmende Bedeutung im Verbrauchsteuerrecht zukommt¹⁹. Man mag vom Beruf unserer Zeit für Gleichheit im Verbrauchsteuerrecht sprechen²⁰. So hat der EuGH in der Sache RPO die Möglichkeit erkannt, eine Richtlinienbestimmung als gleichheitswidrig anzusehen und aufgrund eines derartigen Rechtsverstößes einen steuerlichen Begünstigungstatbestand entgegen dem Wortlaut der Richtlinie anzuwenden²¹. Bei einer Gleichheitsprüfung sind die Merkmale, in denen sich unterschiedliche Sachverhalte voneinander unterscheiden, sowie ihre etwaige Vergleichbarkeit im Licht des Ziels und des Zwecks der in Rede stehenden Vorschriften zu bestimmen und zu beurteilen²². Das wesentliche Kriterium für eine Differenzierung und damit für die Rechtfertigung einer

¹⁶ Vgl. dazu *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 3.4., m.w.N.

¹⁷ Z.B. jüngst Schlussanträge des Generalanwalts Evgeni Tanchev v. 11.7.2017, C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma*, EU:C:2017:534; BFH-Beschluss v. 22.6.2016 V R 42/15, BFHE 254, 264.

¹⁸ So explizit z.B. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 17.6.2010 in der Rechtsache *Schmelz*, C- 97/09, EU:C:2010:354, Rn 43.

¹⁹ So *Wäger* DStR 2017, 2017, zu einer gleichheitsrechtlich gebotenen ausdehnenden Anwendung der Differenzbesteuerung.

²⁰ In Abwandlung des Titels von *Friedrich Carl von Savigny*: Vom Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft (= Pandektenrecht, Bd. 54), Heidelberg 1814

²¹ EuGH v. 7.3.2017 C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, Rn 41 ff; dazu auch *Wäger* DStR 2017, 2017.

²² EuGH v. 7.3.2017 C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, Rn 42 m.w.N.

ungleichen Besteuerung liegt also im Normzweck begründet. Danach dürfte die herausgehobene Ungleichbehandlung der Unternehmer nicht zu rechtfertigen sein.

Damit kommen wir zu der Kernthese: Das Gleichheitsprinzip bedingt eine Größenprüfung. Es verbietet, ausländische Umsätze auszublenden. Denn die unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 283 Abs. 1 Buchst. c) MwStSystRL setzen zwar Ansässigkeit voraus. Im Einklang mit dem *Förderzweck* der Kleinunternehmerregelung kann es eine doppelte Förderung aber nicht geben. Vielmehr setzt das Unionsrecht ersichtlich voraus, dass ein Kleinunternehmer jemand ist, der typischerweise lokal begrenzt in einem Mitgliedstaat ansässig ist, so dass in typisierender Betrachtungsweise ausländische Umsätze für die Bestimmung der Umsatzschwelle außer Betracht bleiben²³. Indem er aber zwei Ansässigkeiten hat und über Umsätze jenseits der Schwellenwerte verfügt, ist er kein typischer Kleinunternehmer mehr. Das Ausblenden von im Ausland ausgeführten Leistungen lässt sich nicht mehr aufgrund einer typisierenden Betrachtung rechtfertigen. Seine Wettbewerbsfähigkeit muss staatlicherseits nicht besonders gefördert werden. Sein Verwaltungsaufwand ist nicht mehr überproportional zu seinen Umsätzen. Der Normzweck der Kleinunternehmer-Sonderregelung trifft auf ihn nicht zu. Das mag zu einer einschränkenden Auslegung des Unionsrechts sowie zu einer entsprechenden Auslegung des jeweiligen nationalen Rechts und damit zu einem Versagen der Steuerbefreiungen führen. Das Verwaltungsvereinfachungsargument trägt nicht weit: K muss sich ja jedenfalls in der Abwandlung registrieren lassen, so dass hinreichende Kontrollmöglichkeiten bestehen.

Die Rechtsfolgen sind nicht ganz klar: Der EuGH könnte –würde ihm ein derartiger Fall vorgelegt – die Art. 283 ff. MwStSystRL einschränkend auslegen. Im Anschluss daran müsste das nationale Recht angepasst werden, entweder durch den Gesetzgeber oder aber durch die nationalen Gerichte mittels richtlinienkonformer Auslegung oder durch Rechtsfortbildung.

²³ Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 17.6.2010 in der Rechtssache Schmelz, C- 97/09, EU:C:2010:354, Rn 55.

Der Steuerpflichtige, der die Kleinunternehmerregelung bereits in Anspruch genommen hatte, wird über § 176 AO Vertrauensschutz gewährt, im übrigen durch eine gesetzliche oder administrative Übergangsregelung.

3. Die Befreiung aus verfassungsrechtlicher Perspektive

Bei teilharmonisierten Bereichen des UStG bedarf es noch einer verfassungsrechtlichen Prüfung. Denn der Mitgliedstaat hat bei der Umsetzung der Art. 283 ff MwStSystRL Ermessen. Das impliziert nun keine umfassende Prüfungskompetenz der BVerfG. Hat nämlich der Mitgliedstaat sein Wahlrecht ausgeübt und eine Kleinunternehmerregelung entsprechend der unionsrechtlichen Vorgabe geschaffen, führt er Unionsrecht durch. Dann gelten nach Art. 51 Abs. 1 GrCh bei der Durchführung des Rechts der EU die Normen der Grundrechte-Charta. Die grundlegenden Normvorgaben bedürfen also der Prüfung durch den EuGH: Denn wenn der Mitgliedstaat sein Wahlrecht einmal ausgeübt hat, gilt vorrangig das Primärrecht der EU. Der deutsche Gesetzgeber darf nur entscheiden, ob er von seinem Wahlrecht Gebrauch macht. Nur *insoweit* nimmt er eigene Kompetenzen in Anspruch²⁴. Entscheidet er sich dafür, die Kleinunternehmerregelung einzuführen, ist er nicht mehr frei und ist den Regelungen der Richtlinie unterworfen. Denn nach Art. 288 Abs. 3 AEUV ist die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, *hinsichtlich des zu erreichenden Ziels* verbindlich.

Nichts anderes ergibt sich aus der Rechtsprechung des BVerfG. Die Maßstäbe und der Prüfungsduktus ergeben sich m.E. besonders klar aus *BVerfG Investitionszulagengesetz*²⁵. Danach ist der EuGH primär zuständig, wenn Unklarheit über die Bedeutung von Unionsrecht besteht. Der EuGH ist nach Art. 267 Abs. 1 AEUV dazu berufen, über die Gültigkeit und die Auslegung von Unionsrecht zu entscheiden. Bei der Kleinunternehmerregelung geht es vor allem um Folgerungen aus dem Tatbestandsmerkmal der Ansässigkeit und damit um einen autonom unionsrechtlichen Begriff. Erst

²⁴ Vgl. dazu auch *Heuermann* in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 83, 94 f.

²⁵ BVerfG Beschluss v. 4.10.2011 – 1 BvL 3/08, BVerfGE 129, 186.

wenn dieser Begriff und seine Dimension in einer am Zweck der Norm orientierten gleichheitsrechtlichen Prüfung auch über die Grenze durch den EuGH geklärt werden, kommt nationales Verfassungsrecht zum Zuge, vornehmlich bei den Tatbestandsmerkmalen, die in das nationale Ermessen gestellt sind, z.B. die Frage nach den Schwellenwerten (hier 17.500 €, in Österreich 30.000 €).

III. Besteuerung nach Soll oder Ist?

Eine weitere größenabhängige Verbrauchsbesteuerung vollzieht sich bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten nach § 20 UStG. Danach kann das Finanzamt auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer, dessen Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500.000 € betragen hat, die Steuer nach den vereinnahmten statt nach den vereinbarten Entgelten berechnet. Die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollsteuer) ist systematisch der Grundtatbestand, jene nach vereinnahmten Entgelten der Ausnahmefall.

Beispiel: Der Malermeister M führt im Jahr 01 Umsätze von 200.000 € aus. Das Finanzamt gestattet ihm auf Antrag die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten. Im Jahr 02 vereinbart er im März mit K, dessen Haus anzustreichen. Die Arbeiten sind im Juni 02 abgeschlossen. K zahlt aber erst im Januar 03. Hier muss M seinen Umsatz erst in der Voranmeldung für Januar 03 erklären. Erst in diesem Zeitpunkt entsteht die Steuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) UStG), die K auch jetzt erst als gesetzlich geschuldete Steuer dem Vorsteuerabzug unterwerfen kann. Müsste M nach vereinbarten Entgelten versteuern, müsste der die Umsatzsteuer bereits in der Voranmeldung im Juni der Besteuerung unterwerfen; denn im Juni 02 hatte er seine Leistung erbracht (Art. 63 MwStSystRL).

1. Das Problem

Ist das systematische Verhältnis von Sollversteuerung und Ist-Versteuerung ähnlich wie bei der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung als Ausnahme zum Grundtatbestand zu verstehen, so wird hier aber der Ausnahmetatbestand nicht restriktiv ausgelegt. Vielmehr öffnet sich die

Regelbesteuerung nach den vereinbarten Entgelten in zunehmender Tendenz der Intention der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, *also hin zur Ausnahme*. Wir haben im Beispiel ja schon gesehen, worum es geht. Es geht nämlich wiederum um eine Ungleichbehandlung von Unternehmern je nach Größenordnung, aber nun mit umgekehrten Vorzeichen. Denn der Unternehmer, der nach vereinbarten Entgelten (Art. 63 MwStSystRL) versteuert, wird ungleich im Sinne von Art. 20 GrCh gegenüber demjenigen behandelt, der nach vereinnahmten Entgelten versteuert (Art. 66 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL). Das mag sich im Regelfall – und damit typisierend – nicht auswirken, wenn die vereinbarte Gegenleistung im Anschluss an die Leistung zeitnah bezahlt wird²⁶. Anders kann es aber in Fällen liegen, in denen der Unternehmer mit seiner Gegenleistung ausfällt oder sie erheblich später vereinnahmt.

Beispiel²⁷: K vermittelt gegen Provision Profifußballer. Bei erfolgreicher Vermittlung erhält er Provisionszahlungen von den aufnehmenden Fußballvereinen. Der Vergütungsanspruch für die Vermittlung hängt u.a. davon ab, dass der jeweilige Spieler eine oder zwei Bundesliga-Spielzeiten durchspielt. Deshalb entsteht ein Teil des Provisionsanspruchs erst zwei Jahre später, wenn diese Voraussetzung erfüllt ist. Versteuert K, weil er wegen seiner hohen Gesamtumsätze nach vereinnahmten Entgelten nicht versteuern darf (§ 20 UStG), nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) UStG (Art. 63 MwStSystRL) nach vereinbarten Entgelten, entsteht die Steuer bereits in dem Zeitpunkt, in dem er seine Vermittlungsleistungen erbringt. Er muss also Mehrwertsteuer abführen, obschon er erst zwei Jahre später die Gegenleistung erhält. Er kann die Steuer nicht aus der Gegenleistung begleichen. Er muss die Steuerzahlung also durch Eigen- oder Fremdmittel vorfinanzieren. Liegen seine Umsätze aber unter 500.000 €, würde die Besteuerung erst zwei Jahre später nach den vereinnahmten Entgelten und damit ohne Finanzierungsaufwand durchgeführt.

²⁶ BFH-Urteil vom 22.7.2010 V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, unter II.4.b dd; diese Rechtfertigung des Sollprinzips hebt auch die Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen v. 8.7.2017 C-246/16 Di Maura, EU:C:2017:440, Rn 25 ff.

²⁷ Nach BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, mit Anm. Heuermann.

2. Gleichheit, Neutralität, Steuereinnehmer

Wie sofort deutlich wird, sind die Sachverhalte vergleichbar; die unterschiedliche Besteuerung aber vor dem Maßstab des Art. 20 GrCh wohl kaum zu rechtfertigen. Eine mehrjährige Vorfinanzierung wird einer typisierenden Betrachtungsweise nicht mehr gerecht²⁸. Sie führt zu einem - im Vergleich zur Ist-Besteuerung - nicht mehr verhältnismäßigen Aufwand des Unternehmers. Dies widerspricht seiner Stellung als Steuereinnehmer. Dessen (finanzielle) **Leistungsfähigkeit** ist – bei einer indirekten Verbrauchsteuer – im Grundsatz auf das beschränkt, was er von dem eigentlichen Steuerträger auch einsammeln konnte. Alles was er vom seinem Vertragspartner nicht erhält, muss er aus dem eigenen Vermögen vorfinanzieren. Die Mehrwertsteuer bezweckt aber nicht, das Vermögen des Steuerpflichtigen zu besteuern²⁹. Das ergibt sich nicht zuletzt aus dem Neutralitätsprinzip. Dieser Grundsatz ist eine (bereichsspezifische) Ausprägung des Gleichheitssatzes (Art. 20 GrCh) im Bereich der Mehrwertsteuer³⁰. Die Neutralität impliziert neben dem Verbot, Wirtschaftsteilnehmer mit gleichen Umsätzen bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln³¹, dass der Unternehmer von der endgültigen Belastung mit Mehrwertsteuer zu befreien ist³².

²⁸ In dieselbe Richtung BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, mit Anm. Heuermann, Rz. 58; sowie Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen v. 8.7.2017 C-246/16 Di Maura, EU:C:2017:440, Rn 46.

²⁹ Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 8.6. 2017, C-246/16, Di Maura, EU:C:2017:440, Rn 50.

³⁰ EuGH-Urt, v. 10.4.2008 –C 309/06, Marks & Spencer, EU:C:2008:211, Rn 49; eine Bestandsaufnahme zu diesem Prinzip leistet *Nieuwenhuis* UR 2013, 663 ff.

³¹ Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH-Urt. v. 16.10.2008, C-253/07, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club, :EU:C:2008:571, Rn 30, m,w,N,

³² Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH-Urt. v. 13.3.2008, C-437/06, Securenta, EU:C:2008:166, Rn 25, m.w.N.

3. Wege hin zur gleichheitsgerechten Besteuerung

Die Möglichkeiten, diesen gleichheitswidrigen Zustand zu beenden, sind vielfältige. Sie sind im Einzelnen im Vorabentscheidungsersuchen des BFH an den EuGH dargelegt³³ und reichen von einer restriktiven Auslegung des Art. 63 MwStSystRL bis hin zur Ausweitung der Korrekturen gemäß Art. 90 MwStSystRL, so dass der Unternehmer bereits im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten sofort wieder berichtigen könnte. K als Spielervermittler müsste also nach erfolgreicher Vermittlung zunächst auch die zwei Jahre später fällig werdenden Provisionen versteuern, könnte aber sofort die Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts ändern (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, Art. 90 MwStSystRL)³⁴. Interessant in diesem Zusammenhang ist, dass der BFH auch in Insolvenzfällen mit seiner doppelten Korrektur das Fenster zur Ist-Besteuerung geöffnet hat³⁵. Das in Heidelberg unter Federführung von *Paul Kirchhof* erdachte Bundessteuergesetzbuch³⁶ hat diesen Weg konsequent ausgearbeitet, indem es von einer Ist-Versteuerung ausgeht. Danach entsteht die Umsatzsteuer erst, sobald das Entgelt zugeflossen ist (§ 121 Bundessteuergesetzbuch); der Leistungsempfänger kann als Vorsteuer die bezahlte Umsatzsteuer abziehen (§ 108 Bundessteuergesetzbuch). Den Erwägungen für diesen Vorschlag³⁷ ist m.E. in vollem Umfang zuzustimmen. De lege lata sind wir aber noch nicht so weit.

Das nationale UStG unterliegt auch verfassungsrechtlicher Kontrolle. Denn Art. 66 Abs. 1 MwStSystRL eröffnet den Mitgliedstaaten einen weiten Spielraum, für bestimmte Umsätze oder für bestimmte Gruppen von

³³ BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, mit Anm. *Heuermann*.

³⁴ So bereits die bisherige Rechtsprechung des BFH, z.B. im Urteil vom 24.10.2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, zu einem Unternehmer, der aufgrund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen seine Gegenleistung über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirklichen kann.

³⁵ Siehe BFH-Urt. v. 3.7.2014 V R 32/13, BFHE 246, 264, BStBl II 2017, 666; v. 9.8.2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543; dazu auch *Wäger ZInsO* 2014, 1121; *Heuermann UR* 2015, 174.

³⁶ *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011.

³⁷ *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, S. 965 ff.

Steuerpflichtigen (z.B. in Deutschland mit § 20 UStG für Unternehmer mit Umsätzen unter 500.000 €) eine Besteuerung bei der Vereinnahmung des Preises vorzusehen³⁸. Indessen sollten die vielfältigen mehrwertsteuerrechtlichen Fragen zunächst durch den EuGH geklärt werden; denn allein dieses Gericht legt die Richtlinie (Art. 267 Abs. 1 Buchst. b) AEUV), aber auch das Primärrecht der Grundrechte der Union letztverbindlich aus (Art. 267 Abs. 1 Buchst. a) AEUV, Art. 6 Abs. 1 EU-Vertrag), insbesondere dann, wenn der Mitgliedstaat eine Regelung nach unionsrechtlicher Vorgabe erlassen hat und damit Unionsrecht durchführt (vgl. Art. 51 Abs. 1 GrCh). Der Prüfungsduktus ergibt sich aus der Systematik der Richtlinie: Zunächst ist der Bedeutungsgehalt der Art. 63 und 90 MwStSystRL zu klären. Dies geschieht – und muss geschehen – allein durch den EuGH (Art. 267 AEUV). Erst dort, wo Art. 66 MwStSystRL es dem Mitgliedstaat überlässt, für welche Gruppen von Steuerpflichtigen er die Entstehung des Steueranspruchs mit Vereinnahmung des Preises vorsieht, gibt das nationale Verfassungsrecht die Maßstäbe vor.

IV. Vorsteuerpauschalierung

Mit der Intention, die Verwaltung zu vereinfachen, lässt das Gesetz eine Vorsteuerpauschalierung zu (§ 23 UStG, Art. 281 MwStSystRL). Auch die dazu gehörenden Regelungen unterscheiden nach Größenmerkmalen. § 23 Abs. 1 UStG enthält eine Ermächtigung des BMF. Dieses hat seine Ermächtigung in §§ 69, 70 UStDV umgesetzt. Wichtig in unserem Zusammenhang ist § 69 Abs. 3 UStDV mit seiner Umsatzgrenze von 61.356 €, die wir hier nicht generell hinterfragen wollen. So dürfen Hochschullehrer 2,9 % ihres Umsatzes (Anlage A zu §§ 69, 70 UStDV unter IV. 3) aus freiberuflicher Tätigkeit zur unselbständig ausgeübten wissenschaftlichen Tätigkeit geltend machen. Mit der Vorsteuerpauschalierung ist der Vorsteuerabzug abgegolten (§ 70 Abs. 1 Satz 2 UStDV).

³⁸ BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, mit Anm. Heuermann, Rz. 65, 66.

Beispiel 1: Der Beamte K hält wissenschaftliche Vorträge über Steuerrecht mit einem Umsatz von 40.000 € und betätigt sich darüber hinaus als freiberuflicher Schriftsteller, ebenfalls mit Umsätzen von 40.000 €. Er kann die Vorsteuerpauschalierung für seine schriftstellerische Tätigkeit nach IV. 5. der Anlage zur UStDV in Anspruch nehmen, also 2,6 % des Umsatzes von 40.000 € als Vorsteuer abziehen. Dies gilt unbeschadet seiner Umsätze als Vortragender von ebenfalls 40.000 €; denn die Pauschalierung bezieht sich nur auf die schriftstellerische Tätigkeit. Lediglich diese Umsätze, nicht aber die Umsätze aus den Vorträgen sind in die Umsatzgrenze des § 69 Abs. 2 UStDV einzubeziehen³⁹. Denn was Umsatz i.S. des § 69 Abs. 3 UStDV ist, ergibt sich aus § 69 Abs. 2 UStDV. Diese Vorschrift definiert den maßgebenden Umsatz als denjenigen, den der Unternehmer im Rahmen der in der Anlage bezeichneten Berufs- und Gewerbebranche im Inland ausführt. Die Anlage bezeichnet in IV. 5. aber nur die Unternehmer, die geschriebene Werke mit überwiegend wissenschaftlichem, unterhaltendem oder künstlerischem Inhalt schaffen. Darunter fallen nicht die Vortragenden. Folglich kann K für seine schriftstellerischen Umsätze die Vorsteuer pauschalieren.

Beispiel 2: K ist Jura-Professor an der Universität Heidelberg. Er hat mit Vorträgen und Gutachten Umsätze aus freiberuflicher Tätigkeit zur unselbständig ausgeübten wissenschaftlichen Tätigkeit i.H.v. 40.000 € (Anlage zur UStDV, IV. 3.). Daneben ist er als Autor eines Lehrbuchs, von Beiträgen in Kommentaren und in wissenschaftlichen Zeitschriften tätig und setzt dort auch 40.000 € um (Anlage zur UStDV, IV. 5.). Da es für die Umsatzgrenze auf die in der Anlage bezeichneten Berufsbranche im Inland ankommt, diese *Vorschrift im Plural formuliert* und seine Tätigkeit zwei der Berufsbranche umfasst, sind die Tätigkeitsarten zusammen zu rechnen. Damit übersteigen die Umsätze von insgesamt 80.000 € den maßgebenden Schwellenwert. Eine Vorsteuerpauschalierung ist K nicht möglich. Die parallele Argumentationsstruktur zu den Kleinunternehmerumsätzen nach § 19 UStG sind offenkundig.

³⁹ So wohl auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 23 Rz. 64 (Stand 2015), *Oelmaier* in Sölch/Ringleb, UStG, § 23 Rz. 55 (Stand 2014).

V. Die Umkehrung: Der Verbraucher – Welches Leistungsfähigkeitsprinzip gilt? Ein kurzer Blick auf die Ausgleichsteuer

Zum Schluss wenden wir unseren Blick und schauen auf den Verbraucher, der ja die Umsatzsteuer tragen muss. Gilt auch hier das Leistungsfähigkeitsprinzip? Und wenn ja, welches? Man zögert. Denn das Verbrauchsteuergesetz – zumal das UStG- erwähnt den Verbraucher nur ganz am Rande. Art. 1 MwStSystRL beschreibt die Mehrwertsteuer als *allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer*. Ferdinand Kirchhof hat das jüngst als Systemfehler bezeichnet⁴⁰. Ein Familienvater mit sechs Kindern müsse für das erworbene Auto den gleichen Preis zahlen wie ein Lediger und damit müssten beide die gleiche USt entrichten⁴¹. So ist es – und das ergibt sich deutlich aus Art. 1 MwStSystRL. Das Mehrwertsteuersystem befasst sich nicht mit der Person des Verbrauchers als des Belastungsträgers. So muss auch ein Hartz-IV-Empfänger für den Erwerb seines Smartphones USt bezahlen, obschon der Staat selbst diese Steuer durch Transferleistungen finanziert. Leistungsfähigkeit bemisst sich bei Verbrauchsteuern nicht nach der persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen insgesamt⁴². Ist der Belastungsgrund der Umsatzsteuer allein die Kaufkraft des Verbrauchers⁴³, so impliziert die punktuelle Nachfrage nach bestimmten Waren und Dienstleistungen – also der konkrete Konsum – auch die entsprechende Leistungsfähigkeit⁴⁴. Wie Spilker zutreffend herausgearbeitet hat, gibt das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zwingend vor, subjektive Eigenschaften des

⁴⁰ Ferdinand Kirchhof, BB 2017, 662, 666; vgl. dazu auch Dieter Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, in Leitgedanken des Rechts, Band II, 2013, § 147, S. 1591, 1593 ff.

⁴¹ Das Beispiel hinkt etwas: Hat der Familienvater weniger für den privaten Konsum übrig, wird er ein anderes Auto kaufen als der Ledige mit größerem Potential.

⁴² Eingehend zur Problematik des Leistungsfähigkeitsprinzips Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17, Rn 13, 14, m.w.N.

⁴³ Paul Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 31.

⁴⁴ Siehe dazu auch Englisch, Verbrauch- und Aufwandsteuern, in Leitgedanken des Rechts, Band II, 2013, § 190, S. 2081, 2086, Rz 15.

Steuerträgers steuermindernd zu berücksichtigen⁴⁵. Das wäre m.E. auch gar nicht möglich. Ganz unabhängig von den unionalen Vorgaben kann eine Verbrauchsteuer *nur proportional zum Preis* der Gegenstände funktionieren. Sonst müsste der Unternehmer als Steuereinehmer für den Staat bei jedem Verkauf prüfen, ob der Verbraucher subjektiv leistungsfähig ist. Der Uhrenverkäufer auf der Münchner Maximilianstraße müsste den Käufer, der für eine Rolex 8.000 € auf den Tisch legt, fragen, wie es mit seiner subjektiven Leistungsfähigkeit bestellt sei. Was soll er tun, wenn der Käufer – ein Lediger - etwa Transferleistungen erhält? Soll er ihm dann die Uhr Netto für Brutto überlassen? Oder sie ihm gar nicht verkaufen und ihn auf ein Billigprodukt verweisen? Das alles sind Erwägungen, die zutreffend im Verbrauchsteuerrecht nichts zu suchen haben. Müssten sie angestellt werden, wäre das keine Verbrauchsteuer mehr. Die Überlegungen von *Ferdinand Kirchhof* führen also ganz aus unserem Thema heraus. Vielmehr misst sich die Leistungsfähigkeit unseres Uhrenkäufers allein darin, dass er 8.000 € zahlt, ganz gleich, woher dieses Potential stammt.

Aus unserem Thema hinaus führen auch Überlegungen zu einer „Ausgleichsteuer“, deren Einführung der ECOFIN-Rat in Tallinn im September dieses Jahres vorgeschlagen hat⁴⁶. Mag das Verfahren zu ihrer Erhebung ähnlich der Umsatzsteuer organisiert werden, so ist ihr Belastungsgrund aber verschieden, nämlich ertragsteuerlich, indem sie den *fiktiven Gewinn* umfasst. Materiell betrifft diese größenrelevante Steuer mithin eben nicht den Verbrauch, sondern die Wertschöpfung im Inland, die z.B. durch Entwicklung und Verwertung von personenbezogenen Daten jenseits der üblichen Voraussetzungen einer physischen Präsenz geschieht⁴⁷. Sind die Steuern dort zu zahlen, wo der Wert geschaffen wird⁴⁸, so wird dies genau

⁴⁵ *Spilker*, BB 2017, 1761.

⁴⁶ Informationen unter www.bundesfinanzministerium.de; sowie *Bender* in BB, Heft 39/2017, Erste Seite.

⁴⁷ Eingehend dazu *Johannes Becker* und *Joachim Englisch* in ihrem Beitrag „Wie die EU-Finanzminister einen Pflock ins Neuland rammen wollen“, auf <https://makro-nom.de/google-tax-ausgleichsteuer-wie-die-eu-finanzminister-einen-pflock-ins-neuland-rammen-wollen-23141>.

⁴⁸ So *Tim Cook*, Vorstandsvorsitzender von Apple, in FAZ v. 14. Oktober 2017, S. 19

die Frage sein, um die es im elektronischen Handel mit seinen im Verbraucherland eruierten konfigurierten Daten geht.

VI. Fazit

Damit sind wir am Schluss unserer Überlegungen angekommen. Wir haben gesehen: Die Umsatzsteuer ist durchaus größsensensibel und bedarf deshalb einer weiteren primärrechtlichen Überprüfung. Hierbei stoßen wir auf die Grundpfeiler der Umsatzbesteuerung. Die Regelungen, die nach der Unternehmergröße differenzieren, begünstigen regelmäßig diejenigen mit geringeren Umsätzen. Während aber die Freistellung des Kleinunternehmers von der Umsatzsteuer ganz wesentlich eine Art von restriktiv auslegbarer Sozialzwecknorm ist, bildet die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten zwar die größenbezogene Ausnahme vom Grundsatz der Sollversteuerung, ist aber selbst in einer Weise systemtragend, so dass man sich gegebenenfalls eine allgemeine Besteuerung nach diesem Prinzip vorstellen könnte. Das bedarf aber einer unionalen Regelung. Denn gegenwärtig kann die Ist-Besteuerung nur in *bestimmten* Fällen eingeführt werden (Art. 66 Abs. 1 MwStSystRL). Bei der Vorsteuerpauschalierung scheinen Parallelen zur Kleinunternehmerregelung auf. Das Verbrauchsteuerrecht blendet schließlich „Größenelemente“ auf der Verbraucherseite aus und knüpft nicht an die subjektive Leistungsfähigkeit des Verbrauchers an. Nur das ist systemgerecht. Die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers bemisst sich nach seiner Kaufkraft.

§ 8 Die Unternehmensgröße im Steuervollzug

Klaus-Dieter Drüen

I.	Einleitung: Funktion des selbstregulierten Unternehmenssteuervollzugs unter staatlichem Verifikationsvorbehalt	124
II.	Bestandsaufnahme: Anknüpfungspunkte an die Unternehmensgröße beim Steuervollzug de lege lata und nach der Verwaltungspraxis	126
1.	Größenorientierte Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Handels- und Steuerrecht (§§ 238 ff. HGB, §§ 140 f. AO)	126
2.	Umsatzorientierte Steuervollzugspflichten bei der Umsatzsteuer.....	127
3.	Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen für große konzernangehörige Unternehmen (§ 138a AO)	128
4.	Weitere Größenmerkmale beim Unternehmenssteuervollzug (insbesondere Betriebsprüfungsturnus nach Größenklassen aufgrund der Betriebsprüfungsordnung)	130
III.	Grundlegung für die Rechtssetzung und -anwendung: Unternehmensgröße und Verfahrensleistungsfähigkeit.....	131
1.	Rechtspolitische Option einer Vollzugssteuerung durch größenorientierte Typisierung.....	131
2.	Verfassungsrechtliche Möglichkeiten und Grenzen für einen größenorientierten Unternehmenssteuervollzug	134
3.	Flexible Ausrichtung des Verfahrensermessens der Verifikationsverwaltung an der Unternehmensgröße.....	136
IV.	Folgerungen für den Steuervollzug nach der Unternehmensgröße	139
1.	Ausgangsforderung: Vollzugsfähigkeit und -gerechtigkeit des materiellen Unternehmenssteuerrechts	139
2.	Vollzugserleichterung für Kleinunternehmen – Rechtfertigung und Grenzen	140
3.	Vollzugserleichterung für regulierte und sich selbstregulierende Großunternehmen – Rechtfertigung und Grenzen	142
V.	Fazit und Ausblick	143

I. Einleitung: Funktion des selbstregulierten Unternehmenssteuervollzugs unter staatlichem Verifikationsvorbehalt

Der Steuervollzug dient der Durchsetzung des materiellen Steuerrechts. Die gleich- und gesetzmäßige Steuerfestsetzung ist Verfassungsvorgabe (Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG) und Aufgabe der Finanzverwaltung (§ 85 S. 1 AO). Den Steuerpflichtigen und auch Dritte treffen beim Steuervollzug umfangreiche und intensive Mitwirkungspflichten (§§ 90 ff. AO). Darum ist der Steuervollzug nach den Vorgaben der AO bereits kein allein hoheitlicher Vollzug. Im System von Deklaration und Verifikation muss zur initialen privaten Erklärung der steuerrelevanten Tatsachen und ihrer steuerlichen Auswirkungen (§§ 149 f. AO) die strukturelle Möglichkeit einer finanzbehördlichen Verifikation hinzutreten. Finanzverwaltung ist Verifikationsverwaltung.¹ Die Möglichkeit staatlicher Kontrolle muss vorgesehen sein, um strukturelle Vollzugsdefizite zu vermeiden.² Eine 100 %-ige Kontrolle ist dagegen aufgrund der Vollzugsmassen weder erfüllbar noch verfassungsgeschuldet. Der Gesetzgeber hat jüngst durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Ermittlungsgrundsatz Elemente zur risikoorientierten Steuerung der Verifikation im Massenvollzug gesetzlich aufgenommen (§ 88 Abs. 5 AO). Für Unternehmen greift als besonderes Instrument der finanzbehördlichen Verifikation die Außenprüfung (§§ 193 ff. AO), die freilich aus Kapazitätsgründen nicht flächendeckend, sondern nur selektiv eingesetzt werden kann. Die Deklaration des Steuerpflichtigen steht mithin unter staatlichem Verifikationsvorbehalt.

Gerade der Unternehmenssteuervollzug ist ein Anwendungsfeld staatlich kontrollierter Selbstregulierung der Unternehmen.³ Der Unternehmenssteuervollzug beruht – anders als die Festsetzung und Erhebung von Lohn-

¹ Näher *Drüen*, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in: Zukunft des deutschen Steuerrechts 2009, 1 (8).

² BVerfG, Urteil v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 m.w.N.

³ Näher *Seer*, Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert, FR 2012, 1000 (1002); allgemein *Thoma*, Regulierte Selbstregulierung im Ordnungsverwaltungsrecht, 2008, S. 42 ff.

und Umsatzsteuer durch die Unternehmen – rechtlich nicht auf dem Instrument der partiell staatsersetzenden Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 S. 3 AO), ist aber faktisch eine Selbstveranlagung mit ausgewählter nachgängiger Kontrolle im Verfahren der Außenprüfung. De facto werden vor allem Körperschaftsteuerpflichtige ganz überwiegend erklärungsgemäß veranlagt und zur näheren Aufklärung der Außenprüfung überantwortet. Die finanzrichterliche Erfahrung belegt, dass Streitfälle vor den Finanzgerichten im Körperschaftsteuerrecht nahezu ausschließlich aus Außenprüfungsfällen erwachsen. Trotz eines vom BMF vor einigen Jahren für das Körperschaftsteuerrecht ausgeschriebenen Forschungsprojekts hat der Gesetzgeber auch bei der AO-Modernisierung nicht den Versuch unternommen, den rechtlichen Rahmen an die Praxis faktischer Selbstveranlagung anzupassen. Allerdings erweist sich der Rahmen des finanzbehördlichen Verfahrensermessens (s. III.3.) als hinreichend breit, um auch die Früchte einer Selbstregulierung des Unternehmens vollzugssteuernd verwerten zu können (s. IV.3.).

Bisherige (rechtspolitische) Überlegungen zum Steuervollzug setzen getreu des tradierten rechtsformabhängigen Dualismus der Unternehmensbesteuerung in der Regel an der Rechtsform der Unternehmen an. Abgesehen von wiederkehrend vorgebrachten Forderungen der Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), denen im Zuge mehrerer Bürokratieabbaugesetze üblicherweise durch die Abhebung von Schwellenwerten für steuerliche Mitwirkungspflichten Rechnung getragen wird (s. II.1.), ist das Thema der Größenneutralität oder Größenorientierung beim Vollzug des rechtsformabhängigen Unternehmenssteuerrechts bislang kaum ausgeleuchtet.

Ich möchte dem mir vorgegebenen Thema in den folgenden Schritten nähere treten: Am Anfang steht eine Bestandsaufnahme des geltenden Rechts und der Verwaltungspraxis über Anknüpfungspunkte an die Unternehmensgröße beim Steuervollzug (II.). Darauf aufbauend ist aus dogmatischer Sicht zu fragen, ob und inwieweit die Unternehmensgröße die Verfahrensleistungsfähigkeit eines Unternehmens determiniert und Grundlage für die Rechtssetzung und -anwendung sein darf oder sein sollte (III.). Im nächsten Schritt sind daraus Folgerungen für den Steuervollzug nach der Unternehmensgröße zu ziehen und Rechtfertigung sowie Grenzen von Vollzugserleichterungen für Kleinunternehmen einerseits und bestimmte

Großunternehmen andererseits aufzuzeigen (IV.). Am Ende steht ein Fazit mit einem Ausblick (V.).

II. Bestandsaufnahme: Anknüpfungspunkte an die Unternehmensgröße beim Steuervollzug *de lege lata* und nach der Verwaltungspraxis

1. Größenorientierte Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Handels- und Steuerrecht (§§ 238 ff. HGB, §§ 140 f. AO)

Die Bestandsaufnahme beginnt mit den größenorientierten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§§ 140 f. AO) als tradiertem Bestand des geltenden Rechts. Das deutsche Steuerrecht transformiert außersteuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu eigenen steuerrechtlichen Pflichten (§ 140 AO). Soweit das Handelsrecht größenorientiert ist, schlägt dies auch steuerrechtlich durch. Insbesondere gilt eine Freistellung für Kleingewerbetreibende von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars nach § 241a HGB.⁴ Eine Größenorientierung besteht traditionell im Steuerrecht auch bei den Voraussetzungen der originär steuerrechtlichen Buchführungspflichten. Diese normiert § 141 AO für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte, die die Umsatzenschwelle von (zuletzt) 600.000 € im Kalenderjahr oder die Gewinnschwelle von (zuletzt) 60.000 € im Wirtschaftsjahr überschreiten.⁵ Freiberufler unterfallen weder der handels- noch der steuerrechtlichen Buchführungspflicht.⁶ Für die freiberufliche Tätigkeit gilt aber eine natürliche (materielle) Größenbegrenzung nach der Grenze der Vervielfältigungstheorie

⁴ Zur – nicht vollständigen – Korrespondenz von § 241a HGB und §§ 140 f. AO näher *Drüen*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 2018, § 241a Rz. 15 ff.

⁵ Nachweise über die schrittweise Anhebung der Schwellenwerte im Rahmen verschiedener Gesetze zum Bürokratieabbau bei *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 141 AO Rz. 13 ff. (Okt. 2015).

⁶ *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 141 AO Rz. 7 (Okt. 2015).

bzw. den Kriterien der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit des Berufsträgers nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG.⁷

2. Umsatzorientierte Steuervollzugspflichten bei der Umsatzsteuer (§§ 18 - 20 UStG)

Ein alter und deutlicher Beleg der Größenorientierung beim Steuervollzug ist die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) bei der Umsatzsteuer.⁸ § 19 UStG soll als Bagatellregelung der Verwaltungsvereinfachung dienen.⁹ Kleinunternehmer, die die Umsatzgrenze von 17.500 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschreiten, werden wie Nichtunternehmer behandelt.¹⁰ Konsequenterweise haben Kleinunternehmer wie Nichtunternehmer kein Vorsteuerabzugsrecht.¹¹ Materiell wirkt § 19 UStG wie eine Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug.¹² Auch wenn Kleinunternehmer gegenüber den der Regelbesteuerung unterliegenden Unternehmen Vorteile genießen, ist die Rede von einem „Kleinunternehmer-Privileg“ verfehlt, zumal die Wettbewerbswirkungen ambivalent sind.¹³ Die Vorschrift ist zur Vereinfachung der Steuererhebung und zur Gewähr der Praktikabilität für die Verwaltung und den Kleinunternehmer gerechtfertigt.¹⁴

Neben der verfahrensrechtlichen Befreiung der Kleinunternehmer von den Vollzugspflichten ist die Umsatzsteuer insgesamt Beleg gelebter Größenorientierung beim Steuervollzug. Die unternehmerischen Deklarationspflichten werden beim Steuervollzug nach umsatzabhängigen Grenzen

⁷ Schmidt/Wacker, EStG³⁶, 2017, § 18 Rz. 23 ff., 30 f.

⁸ Näher bereits Heuermann, in diesem Tagungsband sowie ders., Unternehmensgröße in der Umsatzsteuer, BB 2017, 2583.

⁹ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849); Bunjes/Korn, UStG¹⁶, 2017, § 19 Rz. 1.

¹⁰ Bunjes/Korn, UStG¹⁶, 2017, § 19 Rz. 1; Stadie, UStG³, 2015, § 19 Rz.10.

¹¹ Bunjes/Korn, UStG¹⁶, 2017, § 19 Rz. 3.

¹² FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849); Stadie, UStG³, 2015, § 19 Rz. 3.

¹³ Näher Stadie, UStG³, 2015, § 19 Rz. 11-14.

¹⁴ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849) m.w.N.

gestuft. Das Regelmaß für den Voranmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr (§ 18 Abs. 1 S. 1 UStG). Je nach Umsatzhöhe wird zum Regelanmeldungszeitraum der Kalendermonat¹⁵ oder das Kalenderjahr. Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 Euro, kann das Finanzamt den Unternehmer sogar von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen befreien (§ 18 Abs. 2 S. 3 UStG).

Eine weitere Größenorientierung kennt das deutsche Umsatzsteuergesetz bei der Sollversteuerung nach § 20 UStG. Deren Voraussetzung ist, dass der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr die Sollversteuerungsgrenze i.H.v. 500.000 € nicht überschreitet. Die Vereinbarkeit dieser Regelung mit höherrangigem Recht ist allerdings umstritten.¹⁶ Die Sollversteuerung steht nunmehr auf dem unionsrechtlichen Prüfstand.¹⁷

3. Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen für große konzernangehörige Unternehmen (§ 138a AO)

Spiegelbildlich zu Sonderregeln bei geringem Unternehmensumfang, insbesondere für Kleinunternehmer (§ 19 UStG), kennt der Unternehmenssteuervollzug auch Sonderpflichten für besonders „große“ Steuerpflichtige, die sich nach der Größe von Umsätzen oder Gewinnen bemessen. Solche Sonderpflichten treffen vor allem global tätige Konzerne. Bei Konzernverrechnungspreisdokumentationen bestehen nach § 90 Abs. 3 AO intensive Pflichten. Der im Jahr 2016 eingeführte § 90 Abs. 3 Satz 3 AO sieht vor, dass grundsätzlich länderbezogene Berichte erstattet werden müssen. Nach § 90 Abs. 3 Satz 1 AO muss bei multinationalen Unternehmensgruppen der Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unter-

¹⁵ Wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 € beträgt (§ 18 Abs. 2 S. 1 UStG).

¹⁶ Nachweise bei Bunjes/Korn, UStG¹⁶, 2017, § 20 Rz. 4.

¹⁷ BFH, Beschl. v. 21.6.2017 – V R 51/16.

nehmensgruppe und die angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung verschafft werden.¹⁸ Ziel ist die nationale BEPS-Umsetzung.¹⁹ Die intensivierte Pflicht zur Verrechnungspreisdokumentation wird zudem durch die neue Regelung des § 138a AO ergänzt. Die Pflicht zur Erstattung länderbezogener Berichte für multinationale Unternehmensgruppen (Country-by-Country-Reporting)²⁰ trifft inländische konzernangehörige Unternehmen mit mindestens einem konzernangehörigen ausländischen Unternehmen oder einer ausländischen Betriebsstätte. Weitere Voraussetzung ist, dass die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio. Euro betragen haben. Die Berichtspflicht soll die internationale Steuertransparenz erhöhen.²¹ Der länderbezogene Bericht soll Risiken aufzeigen und Ansatzpunkte für die finanzbehördliche Kontrolle der internationalen Einkünfteverteilung eröffnen. Er soll Nachfragen und den Einsatz von Prüfungsmethoden ermöglichen, wenn die Steuern und Bemessungsgrundlagen, die in dem einzelnen Staat deklariert werden, außerhalb der Relation zu den wirtschaftlichen Eckdaten des Unternehmens stehen. Darum müssen die betroffenen Unternehmen eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Übersicht liefern, wie sich die Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die Steuerhoheitsgebiete verteilt, in denen der Konzern durch Unternehmen oder Betriebsstätten tätig ist. Zu diesem Zweck sind der Finanzverwaltung

¹⁸ Zu Einzelheiten *Burkhard/Zapf*, Die neuen Anforderungen an Verrechnungspreisdokumentationen international tätiger Konzerne, AG 2017, 477; *Schreiber/Greil*, Das „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz“, DB 2017, 10.

¹⁹ Statt vieler *Rasch/Tomson*, Die Umsetzung von BEPS in das deutsche Recht, IWB 2016, 483.

²⁰ Aus der reichhaltigen Literatur stellvertretend *Kraft/Heider*, Das Country-by-Country Reporting und seine innerstaatliche Umsetzung im Rahmen des „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes“, DStR 2017, 1353; *Grotherr*, Anwendungsfragen bei der länderbezogenen Berichterstattung – Country-by-Country Reporting, IStR 2016, 991; *Grotherr*, Länderbezogene Berichterstattung: Ziele, Zielerreichung, Potenzial für Fehlinterpretationen und dessen Minimierung, Ubg 2016, 637.

²¹ Dazu *Dölker*, Maßnahmen zur Schaffung von Steuertransparenz durch Amtshilfe und Informationsaustausch unter Steuerbehörden verschiedener Länder sowie durch nationale Gesetze in Deutschland, BB 2017, 279.

Tabellen mit Angabe der Umsatzerlöse und sonstigen Erträge, der gezahlten Ertragsteuern, des Jahresergebnisses vor Ertragsteuern, des Eigenkapitals, des einbehaltenen Gewinns, der Zahl der Beschäftigten und der materiellen Vermögenswerte zu übermitteln.²² Aus verfassungsrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, ob Aufwand und Nutzen²³ dieser zusätzlichen Pflicht im rechten Verhältnis stehen.

4. Weitere Größenmerkmale beim Unternehmenssteuervollzug (insbesondere Betriebsprüfungsturnus nach Größenklassen aufgrund der Betriebsprüfungsordnung)

Der Vollzug der Steuergesetze wäre unvollständig beschrieben, wenn die Größenmerkmale außen vor blieben, die die Finanzverwaltung bei ihrer Verifikationsaufgabe anlegt. In der Betriebsprüfungsordnung als koordinierter Verwaltungsvorschrift sind seit jeher verschiedene Größenklassen (Großbetriebe, Mittelbetriebe, Kleinbetriebe und Kleinstbetriebe) verankert.²⁴ Der Betriebsprüfungsturnus steht im Auswahlermessens der Finanzbehörde. Nach § 193 AO könnten alle Unternehmen geprüft werden, jedoch wird die besonders intensive finanzbehördliche Überprüfung aufgrund begrenzter Kapazitäten nur einem Bruchteil der Unternehmen zuteil. Die Auswahl erfolgt traditionell nach gestaffelten umsatz- und gewinnbezogenen Größenklassen. Die Größenorientierung wird beim Vollzug von den Ländern, die die Unternehmenssteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) im Wege der Bundesauftragsverwaltung (Art. 108 Abs. 3 GG) verwalten, unterschiedlich gehandhabt. In Nordrhein-Westfalen werden wohl ungefähr 25 % der Großbetriebe von der Prüfung durch die Groß- und Konzernbetriebsprüfung abgesetzt. Folglich wird eine durchaus relevante Zahl von Betrieben, die für Vorjahre bereits geprüft worden sind, nicht anschlussgeprüft, obwohl sie die Größenklasse erfüllen.

²² BMF v. 11.7.2017, BStBl. I 2017, 974 mit Anlagen.

²³ Näher *Preisser*, Country-by-Country-Reporting – Befolgungskosten und Erkenntnisgewinn, *Der Konzern* 2016, 493.

²⁴ § 3 Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) v. 15.3.2000; zu den Abgrenzungsmerkmalen für die Größenklassen BMF-Schreiben v. 9.6.2015, BStBl. I 2015, 504.

In der Vollzugswirklichkeit ist die Größenorientierung auch ein Kriterium des finanzbehördlichen Risikomanagements, das nunmehr im Modernisierungsgesetz gesetzlich geregelt wurde (§ 88 Abs. 5 AO). Die Risikofilter sind zwar geheim (§ 88 Abs. 5 Satz 4 AO), aber es ist naheliegend, dass die Unternehmensgröße über Umsatz- und Gewinnschwellenwerte bei der Einschätzung berücksichtigt wird, wie intensiv die finanzbehördliche Kontrolle erfolgt und wie die beschränkten Ressourcen der Finanzverwaltung zur Verifikation verteilt werden.

III. Grundlegung für die Rechtssetzung und -anwendung: Unternehmensgröße und Verfahrensleistungsfähigkeit

1. Rechtspolitische Option einer Vollzugssteuerung durch größenorientierte Typisierungen

Ob die Unternehmensgröße beim Vollzug des Unternehmenssteuerrechts Einfluß haben darf oder soll, bedarf einer vertieften Betrachtung. Sowohl für die Rechtssetzung als auch für die Rechtsanwendung könnte die Unternehmensgröße ein Differenzierungskriterium sein. Die Suche nach geeigneten Indikatoren von Leistungsfähigkeit betrifft nicht allein das materielle Steuerrecht²⁵, sondern auch den Steuervollzug. Leistungsfähigkeit als konkretisierungsbedürftiger Begriff setzt einen inhaltlichen Bezug voraus. Es ist festzulegen, in welcher Hinsicht der Einzelne leistungsfähig ist. Bei der materiellen Frage der Ausgestaltung des Unternehmenssteuerrechts ist auf die finanzielle oder wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzustellen, weil es um die Teilhabe des Staates an Finanzressourcen des Unternehmens geht.²⁶ Darum ist insoweit die Zahlungsfähigkeit der richtige Maßstab für das materielle Recht. Leistungsfähigkeit geht aber hinsichtlich des Steuervollzuges über die Zahlungsfähigkeit hinaus. *Ekkehart Reimer* hat auf die-

²⁵ Dazu bereits *Straßburger* in diesem Tagungsband.

²⁶ Zur Begründung bereits *Drüen*, Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, *StuW* 2003, 205 (214).

ser Tagung bereits unter dem Schlagwort der „Compliance-Leistungsfähigkeit“ danach gefragt, inwieweit ein Unternehmen agieren und auf Steuergesetze und Steuerverwaltung reagieren kann. Dieser Hinweis betrifft den Umgang des Unternehmens mit steuerlichen Vollzugspflichten, aber auch die Wahl von Gestaltungen, um unerwünschte Steuerfolgen (wie z.B. die Zinsschranke) zu vermeiden. Statt dieses (recht unbestimmten) Anglizismus bietet sich für den ersten Aspekt der deutsche Begriff der Verfahrensleistungsfähigkeit an. Dieser ist keineswegs neu,²⁷ aber es gilt ihn wiederzubeleben und als Schlüsselbegriff für den Steuervollzug aufzuwerten. Schon der Begriff der Verfahrensleistungsfähigkeit verdeutlicht den Gegenstand der von den Unternehmen eingeforderten Form der Leistungsfähigkeit. Der Staat beansprucht vom Unternehmen nicht nur Teilhabe an Zahlungsmitteln, sondern der Vollzug der Steuergesetze mit Aufzeichnungs-, Deklarations- und weiteren Vollzugspflichten ruft darüberhinausgehende Potentiale der Unternehmen ab.

Vor der Vermessung des Rahmens des Verfassungsrechts ist rechtspolitisch zu hinterfragen, ob es überhaupt sinnvoll und opportun ist, die Größe des Unternehmens als Kriterium für die Vollzugssteuerung zu verwenden oder ob auf größenorientierte Typisierungen insoweit besser zu verzichten ist. Ich möchte dem für eine konkrete Fragestellung mit einem realen rechtspolitischen Hintergrund nachgehen. Zeitgerechter Vollzug ist ein rechtspolitisches Ziel²⁸, aber für einen rechtzeitigen Steuervollzug sprechen auch verfassungsrechtliche Argumente.²⁹ Insbesondere bei der Kooperation mit ausländischen Steuerverwaltungen, z.B. in Joint Audits, ist die Zeitferne finanzbehördlicher Verifikation ein Problem und Störfaktor. Allgemein wird die frühzeitige Rechtssicherheit von Unternehmen nicht nur als Rechtswert, sondern auch als ein zentraler Standortfaktor angesehen. Ursache für zeitferne Betriebsprüfungen ist aber auch häufig die verzögerte Erklärungsabgabe von Unternehmen. Nach älteren Statistiken wurden

²⁷ Begriffsprägend bereits *Schick*, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980.

²⁸ Grundlegend *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, *StuW* 2003, 40 (55).

²⁹ Näher *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, *IFSt.-Schrift* Nr. 469, 2011, S. 14 ff. m.w.N.

über 80 % der Körperschaftsteuererklärungen erst bis zum 30.4. des zweiten Folgejahres abgegeben. Nach den bisherigen Erfahrungen der Finanzverwaltung geben Körperschaftsteuerpflichtige in einer signifikanten Größenordnung ihre Steuererklärungen relativ spät ab. Der Gesetzgeber hat im Modernisierungsgesetz zur AO allgemein ein neues Konzept³⁰ für die Abgabe von Steuererklärungen entwickelt, das durch die Einführung eines obligatorischen Verspätungszuschlags ab 2019 begleitet wird.³¹ Die Frist zur Abgabe einer Steuererklärung wird auf 7 Monate verlängert (§ 149 Abs. 2 AO n.F.), im Gegenzug wird die Möglichkeit der Fristverlängerung eingeschränkt (§ 109 Abs. 2 AO n.F.) und der Verspätungszuschlag steht ab 2019 nicht mehr im Ermessen der Finanzbehörde, sondern fällt kraft Gesetzes an (§ 152 Abs. 2 AO n.F.). Daneben stellt sich aber weiterhin die rechtspolitische Frage, ob durch eine größenorientierte Gesetzesregelung oder Verwaltungspraxis ein zeitnäherer Steuervollzug gefördert werden kann. Denkbar ist, auf die handelsrechtlichen Größenklassen und die Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB)³² zurückzugreifen. Viele, große insbesondere börsennotierte Unternehmen erfüllen ihre handelsrechtlichen Pflichten mit einem sog. fast close bereits im Februar oder März des nächsten Jahres. Regelmäßig sind der handelsrechtliche Abschluss und die steuerrechtliche Deklaration nicht grundverschieden. Zum Teil wird der Abschluss sogar von der Steuerabteilung vorbereitet oder zumindest koordiniert. Insoweit stellt sich rechtspolitisch die Frage, ob steuerrechtlich an die handelsrechtlichen Zeitvorgaben angeknüpft werden sollte und eine verfahrensrechtliche „Maßgeblichkeit“ der größenklassenbezogenen Aufstellungsfristen für den Jahresabschluss rechtspolitisch zu erwägen ist. Die zeitlich gestaffelten Bilanzaufstellungsfristen für Kapitalgesellschaften mit maximal sechs Monaten (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB), die handelsrechtlich auch auf gleich große Personengesellschaften übertragen

³⁰ So *Baum*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, NWB 2016, 2706.

³¹ Vertiefend *Seer*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 2015, 315 (327 ff.).

³² Zur handelsrechtlichen Bedeutung und Berechnung *Merkt*, in *Baumbach/Hopt*, HGB³⁸, 2018, § 267 Rz. 1 ff.

werden,³³ ließen sich für eine größenorientierte zeitliche Steuerung des Steuervollzugs fruchtbar machen. Diese rechtspolitische Option sollte freilich erst nach Auswertung der Erfahrungen des ggf. allgemein veränderten Erklärungsverhaltens nach Wirksamwerden des neuen Abgabekonzepts ab 2018 ins Spiel kommen. Sollte bereits die allgemeine Neuregelung hinreichende Zeitnähe bewirken, so besteht kein Bedarf für größenorientierte Differenzierungen.

2. Verfassungsrechtliche Möglichkeiten und Grenzen für einen größenorientierten Unternehmenssteuervollzug

Im Folgenden sind die verfassungsrechtlichen Möglichkeiten und Grenzen einer größenorientierten Steuerung des Unternehmenssteuervollzugs auszuloten. Der Gleichheitssatz ist eine zentrale Vorgabe für das materielle Recht.³⁴ Als Vorüberlegung ist – wie bereits exemplarisch dargestellt (s. III.1.) – nach dem Sinn größenorientierter Elemente beim Unternehmenssteuervollzug zu fragen, obwohl das geltende Unternehmenssteuerrecht traditionell rechtsformabhängig und größenunsensibel ist. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unterliegt die kleine Handwerker-GmbH genauso wie die börsenorientierte Aktiengesellschaft. Umgekehrt unterfällt der Mitunternehmerregelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die kleine GbR oder OHG, genauso wie die Publikumpersonengesellschaft³⁵ mit Tausenden von Kommanditisten. Das materielle Recht ist rein rechtsformorientiert, unabhängig von der wirtschaftlichen Substanz und von der Größe des Unternehmens. Ist dies die prägende Entscheidung und folgt der Vollzug der materiellen Entscheidung nach, stellt sich die Frage, ob eine Größensensibilität beim Unternehmenssteuervollzug Sinn macht, wenn die materielle Grundentscheidung gerade keine Rücksicht auf die Größenordnung eines Unternehmens nimmt. Der Vollzug zielt auf die Gleichheit im Belastungs-

³³ *Merkt*, in Baumbach/Hopt, HGB³⁸, 2018, § 243 Rz. 11, der für eine Orientierung an § 264 Abs. 1 HGB plädiert.

³⁴ Dazu bereits *Straßburger* in diesem Tagungsband.

³⁵ Grundlegend BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751, Rz. 109 ff.

erfolg. Gleichheitsrechtlich ist eine Differenzierung geboten. Der Steuerstaat ist nicht nur Teilhaberstaat hinsichtlich der finanziellen Leistungsfähigkeit. Insoweit steht das objektive Nettoprinzip einer materiellen Größendifferenzierung entgegen.³⁶ Die Größenneutralität ist aber nicht zugleich auf die Verfahrensleistungsfähigkeit übertragbar. Auf der Vollzugsebene gibt es zwar keine Rechtfertigung, dafür größenorientierte Lenkungszwecke zu verfolgen. Der Schutz für kleinere und mittlere Unternehmen³⁷ kann bei der materiellen Rechtssetzung berücksichtigt werden, darf aber zumindest als Lenkungszweck nicht den Vollzug beeinträchtigen. Vereinfachungsaspekte können indes berücksichtigt werden, um den Vollzug verhältnismäßig auszugestalten.

Der Eindruck, dass Vereinfachung beim Steuervollzug nur ein externer Zweck ist, erscheint fragwürdig. Das materielle Steuerrecht muss vollziehbar sein. Es muss bereits „vom Vollzug durch Finanzbehörden“ her gedacht werden.³⁸ Insoweit ist Vereinfachung und Vollziehbarkeit ein interner Zweck, den der Gesetzgeber bereits bei der materiellen Rechtssetzung berücksichtigen muss. Bilanzsumme, Mitarbeiterzahl, Umsatzhöhe sind zwar für die materielle und finanzielle Leistungsfähigkeit keine tauglichen und aussagekräftigen Indikatoren.³⁹ Anders ist dies aber bei der Beurteilung der Verfahrensleistungsfähigkeit beim Vollzug des Unternehmenssteuerrechts. Ein großes Unternehmen mit einem vielköpfigen und leistungsstarken Mitarbeiterstab ist insoweit anderes zu beurteilen als ein KMU. Der Umfang der Geschäftsabwicklung und die dafür eingesetzten Kapazitäten und Fertigkeiten können durchaus ein Maßstab für die staatliche Teilhabe an der Verfahrensleistungsfähigkeit sein. Darum fällt die Berteilung der Leistungsfähigkeit für das materielle Recht anders aus als für den Vollzug. Ein gleichheitsgerechter Vollzug darf sich durchaus an der Größe des Unternehmens orientieren. Gleichheitsgerechter Vollzug ist

³⁶ Näher bereits *Straßburger* in diesem Tagungsband.

³⁷ Zum Schutz für mittlere und kleinere Unternehmen bereits *Möhlenbrock* in diesem Tagungsband.

³⁸ Dafür bereits *Trzaskalik*, Die Steuererhebungspflichten Privater, DStJG 12 (1989), S. 157 (159, 171 f.).

³⁹ Vertiefend *Straßburger* in diesem Tagungsband.

kein schematischer Vollzug. Der Gleichheitssatz erfordert das sachgerechte „Unterscheiden im Recht“⁴⁰ und bei seiner Anwendung.. Er verbietet eine gleichheitswidrige Nichtdifferenzierung, die Einzelne unverhältnismäßig belastet.⁴¹ Der Gleichheitssatz erlaubt und fordert im Rahmen und nach Maßgabe des Gesetzeszwecks⁴² die besonderen tatsächlichen und rechtlichen Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.⁴³ Vollzugsgleichheit eröffnet die sachgerechte und auch verhältnismäßige Differenzierung zwischen verschiedenen Pflichtenträgern. Besondere Regelungen für kleinere und mittlere Unternehmen sind keine privilegierenden „Schutzvorschriften“. In weiten Teilen sind sie Ausdruck und die verfahrensrechtliche Umsetzung des Übermaßverbotes. Wenn insoweit von „Schutzvorschriften“ die Rede ist,⁴⁴ dann in dem Sinne, dass verfahrensrechtlich für KMU eine Sonderrolle gilt, um sie vor einer verfahrensmäßigen Überforderung zu schützen. Denn insbesondere Kleinstunternehmen verfügen im Verhältnis zu größeren Unternehmen über eine geringere Verfahrensfähigkeit.

3. Flexible Ausrichtung des Verfahrensermessens der Verifikationsverwaltung an der Unternehmensgröße

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erfüllt beim Steuervollzug im Gegensatz zum materiellen Recht eine Anleit- und Begrenzungsfunktion. Im materiellen Steuerrecht ist die Frage immer schwierig zu beantworten,

⁴⁰ Allgemein *P. Kirchhof*, Grundrechtliche Gleichheit, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, VIII, 3. Aufl. 2010, § 181 Rz. 196 ff.

⁴¹ *Sachs*, in *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV/2, 2011, S. 1537, 1546 f. mit Beispielen.

⁴² *Kopp/Ramsauer*, VwVfG, 18. Aufl. 2017, § 40 Rz. 40 zum Gebot der Gleichbehandlung und zum Verbot zweckwidriger Differenzierungen.

⁴³ *Dreier/Heun*, GG, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rz. 56 m.w.N.

⁴⁴ Dazu *Möhlenbrock* in diesem Tagungsband.

wann eine Steuer verhältnismäßig ist, weil sie begrifflich vom Staat als gegenleistungsfreie Zahlung des Steuerpflichtigen „voraussetzungslos“⁴⁵ abverlangt wird (§ 3 Abs. 1 AO). Für den Vollzug ist die Frage der Verhältnismäßigkeit dagegen zentral. Vollzugspflichten sind in Relation zu dem entstehenden Aufwand zu setzen. Insoweit bieten die Teilaspekte der Eignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit Ansatzpunkte und Vorgaben für die Rechtsanwendung im Verfahrensrecht. Sie sind Teil der Ausübung des Verfahrensermessens,⁴⁶ das auch der Finanzverwaltung zusteht. Während im materiellen Steuerrecht grundsätzlich gebundene Entscheidungen zu treffen sind, gilt für die verfahrensrechtliche Durchsetzung der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO), der der Finanzverwaltung Verfahrensermessen eröffnet. Dieses Verfahrensermessen ist im Rahmen der Verifikationverwaltung am Maßstab der Größe des Unternehmens auszurichten und insoweit ist die Unternehmensgröße als Abbild der Verfahrensleistungsfähigkeit eines Unternehmens zugleich ein aussagekräftiger Ermessensmaßstab. Bereits das geltende Recht eröffnet der Finanzbehörde über § 148 AO, die generellen Aufzeichnungspflichten im Einzelfall auf das angemessene Maß zur Gewähr der Zumutbarkeit zu reduzieren.

Auch wenn sich das geltende Recht bei diesen Pflichten von Unternehmen nicht generell an der Unternehmensgröße orientiert, ermöglicht das Verfahrensermessen die Größenorientierung bei der Rechtsanwendung. Ob dieses Verfahrensermessen bei der Orientierung der Prüfungshäufigkeit nach der Betriebsprüfungsordnung richtig ausgeübt wird, erscheint indes zweifelhaft. Unzweifelhaft ist zwar, dass bei großen Unternehmen typischerweise die größten Mehrergebnisse erzielt werden, was auch die Betriebsprüfungsstatistik des BMF bestätigt.⁴⁷ Gleichwohl muss die Frage sein, ob das Verfahrensermessen allein am erwarteten Mehrergebnis ausgerichtet werden darf. Prüfungsgrundsatz ist nicht, möglichst viel Steuern

⁴⁵ Zu diesem auf *Otto Mayer* zurückgehenden, durchaus missverständlichem Begriffsmerkmal des Steuerbegriffs *Müller-Franken*, in Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rz. 63 (II/2008).

⁴⁶ Zum Begriff *Kopp/Ramsauer*, VwVfG, 18. Aufl. 2017, § 40 Rz. 4a.

⁴⁷ Zuletzt Monatsbericht des BMF v. November 2017, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2016, S. 6 ff.

festzusetzen, sondern diese gesetzmäßig und gleichheitsgerecht festzusetzen und zu erheben (§ 85 AO). Gerade der Außenprüfer hat den gesetzlichen Auftrag, zugunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen zu prüfen (§ 199 Abs. 1 AO). Er dient damit nicht einseitig dem Fiskalinteresse, sondern ist zur Gesetzmäßigkeit und Objektivität verpflichtet. Maßstab für die Prüfung ist die „richtige“ Steuer, die nach dem Gesetz geschuldet wird. Die schematische Orientierung der Betriebsprüfung an Größenklassen wird in der Literatur seit Jahren kritisch hinterfragt und allein die Unternehmensgröße als sachgerechter Prüfungsauswahlmaßstab abgelehnt.⁴⁸ Die Entwicklung schreitet insoweit fort: Die Einführung der E-Bilanz (§ 5b EStG) ist bei Lichte keine Frage der elektronischen Übermittlung von Bilanzen, sondern dient der administrativen Versorgung mit digitalen Daten der Unternehmen, um Risiken abschätzen und eine fundiertere Wahl der Prüfungsobjekte und -schwerpunkte treffen zu können. Die E-Bilanz ist insoweit ein Risikoinstrument, um ausfiltern und sachgerecht selektiv Prüfungen bei Unternehmen entsprechend einer digitalen Vorprüfung vornehmen zu können. Sie gibt den Prüfungsprogrammen im Abgleich mit internen und externen Vergleichsdaten (Vorjahres- und Branchenvergleich) Anhaltspunkte für besonderen Prüfungsbedarf von Unternehmen insgesamt und lässt sachfeldorientiert besondere Bereiche eines einzelnen Unternehmens identifizieren, die kontrollbedürftig sind. Damit geht die Entwicklung in die richtige Richtung. Statt einer schematischen Orientierung an der Unternehmensgröße ist die finanzbehördliche Kontrolle am Kontrollbedürfnis auszurichten.⁴⁹ Eine allein größenorientierte Ausrichtung der finanzbehördlichen Verifikationsressourcen ist dagegen nicht risikoadäquat.

⁴⁸ Deutlich *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III², 2012, S. 1457 m.w.N.

⁴⁹ Dafür seit Jahrzehnten bereits *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III², 2012, S. 1460 f. m.w.N.

IV. Folgerungen für den Steuervollzug nach der Unternehmensgröße

1. Ausgangsforderung: Vollzugsfähigkeit und -gerechtigkeit des materiellen Unternehmenssteuerrechts

Steuervollzug ist die Abbildung des materiellen Rechts in der Wirklichkeit und der Verwirklichungsmodus des materiellen Rechts. Die Ausgangsforderung, die höchstwahrscheinlich wie so viele vorhergehende Forderungen⁵⁰ auch unerhört verhallen wird, ist die Vollzugsfähigkeit und -gerechtigkeit des materiellen Unternehmenssteuerrechts. Der Steuervollzug ist kein nachrangiger Annex des materiellen Rechts.⁵¹ Vielmehr bestehen Wechselwirkungen⁵² zwischen dem materiellen Recht und dem Vollzugsrecht.⁵³ Recht muss durchsetzbar sein.⁵⁴ Das materielle Recht muss durch ein adäquates Verfahrensrecht verwirklicht werden. Umgekehrt hat der Gesetzgeber auch die Pflicht, ein vollzugstaugliches materielles Recht zu schaffen, was gleichmäßig mit den zur Verfügung stehenden Ressourcen

⁵⁰ Zur Pflicht des Gesetzgebers zur Schaffung eines vollzugstauglichen materiellen Rechts, eines den gleichmäßigen Vollzug fördernden Verfahrensrechts sowie die Bereitstellung einer entsprechenden personellen und sachlichen Ausstattung der Verwaltung im Haushalt bereits *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, 2004, S. 126 f.

⁵¹ BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 ff.); so auch *Winterhoff*, *Steuerverfahrensrecht und tatsächliche Belastungsgleichheit*, 2004, S. 215 (Nachwort).

⁵² Deutlich *Pitschas*, *Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren*, 1990, S. 294: „Ein Vorrang des materiellen Rechts vor den Verfahrensregeln besteht indes nicht. Vielmehr ist von einer gegenseitigen Abhängigkeit und Verflochtenheit auszugehen. [...] Verfahren und materielles Recht stehen somit zueinander in einem Verhältnis der gegenseitigen Ergänzung“.

⁵³ Zum notwendigen „Konnex zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht“ beim Steuerrecht *Tipke*, *Zwischen materiellem Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht*, *StuW* 2004, 3 (21).

⁵⁴ Zuletzt *Beaucamp*, *Rechtssicherheit als Wert und als Argument im Verhältnis der Staatsgewalten zueinander*, *DÖV* 2017, 699 (703) m.w.N.

vollziehbar ist.⁵⁵ Bei der jüngsten Verfahrensmodernisierung als einem wesentlichen steuerpolitischen Projekt der letzten Legislaturperiode war die Vorgabe, das Verfahrensrecht von der Diskussion über Steuervereinfachung abzukoppeln, um den Erfolg des Projektes nicht zu gefährden. Das ist politisch nachvollziehbar, aber gleichwohl riskant. Denn nur ein adäquates materielles Recht kann ungeachtet der Komplexität der Welt computeranimiert und -kontrolliert vollzogen werden.

2. Vollzugserleichterung für Kleinunternehmen – Rechtfertigung und Grenzen

Im Folgenden komme ich zur Nutzenanwendung: Unter welchen Voraussetzungen darf es Vollzugserleichterungen für Kleinunternehmen oder mittlere Unternehmen geben? Spiegelbildlich stellt sich die Frage, inwieweit es Vollzugserleichterungen für Großunternehmen geben sollte (dazu IV.3.).

Bekanntes Beispiel für Vollzugserleichterungen ist die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG).⁵⁶ Diese Regelung widerspricht der Teleologie des Verbrauchsteuerrechts,⁵⁷ weil zur Konsumleistungsfähigkeit des Verbrauchers kein Sachbezug besteht. § 19 UStG ist systemfremd, weil die Frage, in welcher Unternehmensgröße der Anbieter agiert, für die Frage der Konsumleistungsfähigkeit keine Aussagekraft hat. Der Endverbraucher ist genauso leistungsfähig, unabhängig davon, ob er bei einem Groß-, Mittel-

⁵⁵ BVerfG, Urteil v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115): „Zusammen mit dem materiellen Recht steht das Verfahrensrecht im Dienst der gleichmäßigen Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Auch das Verfahrensrecht muß deshalb so ausgestaltet sein, daß es die gleichmäßige Umsetzung der durch eine materielle Steuernorm bestimmten Belastung in der regulären Besteuerungspraxis gewährleistet. Die Form der Steuererhebung und – in Ergänzung des Deklarationsprinzips – das behördliche Kontrollinstrumentarium haben somit der materiellen Steuer-norm regelmäßig so zu entsprechen, daß deren gleichheitsgerechter Vollzug im Massenverfahren der Veranlagung möglich ist, ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Finanzbehörden zu fordern“.

⁵⁶ Näher bereits *Heuermann* in diesem Tagungsband.

⁵⁷ Deutlich *Stadie*, UStG³, 2015, § 19 Rz. 11.

oder Kleinunternehmen erwirbt. Dabei ist § 19 UStG kein Kleinunternehmerprivileg, weil der Kleinunternehmer den Vorsteuerabzug verliert (s. bereits II. 2.). Der Gesetzgeber nimmt Verzerrungen hin, die eigentlich in dem System der Verbrauchsteuer nicht angelegt sind, aber die Verwaltungspraktibilität gewährleisten und Kleinunternehmen von unzumutbaren Vollzugslasten entlasten sollen. § 19 UStG eröffnet die Möglichkeit der Nichtbesteuerung, aber keine Pflicht dazu. Insoweit steht das „kleine“ Unternehmen vor der Wahl, ob es die Erleichterung der Nichtbesteuerung auch trotz etwaiger Nachteile in Kauf nimmt.

Die Verwaltungsvereinfachung und die Vereinfachung der Vollzugslasten für den betroffenen Steuerpflichtigen kann demnach sogar systemfremde Regelungen rechtfertigen. Es verbieten sich allgemeine Aussagen und bereits der Begriff der Verfahrensleistungsfähigkeit spricht für relative Lösungen. Dabei kommt es auch auf die Relation zu den vom Staat geschaffenen „Arbeitsbedingungen“ des Unternehmenssteuervollzugs an. Nicht allein das materielle Recht ist hierfür eine Vollzugsgröße. Die Verfahrensleistungsfähigkeit kann auch durch Hilfestellungen der Finanzverwaltung beeinflusst und gesteigert werden. Die niederländische Finanzverwaltung ist insoweit ein leuchtendes Vorbild mit ihren Besuchen, die sie Neugründungen angeeignet lassen, um diese auf ihre steuerrechtlichen Pflichten und Wege zu ihrer Erfüllung hinzuweisen. Demgegenüber ist deutsche Vollzugspraxis vielfach dadurch gekennzeichnet, dass erst bei nachhaltigem Fehlverhalten eingegriffen und der unzureichende Selbstvollzug durch den Steuerpflichtigen oftmals nach Jahren ohne behördliche Reaktion sanktioniert wird. Ein weiteres Beispiel für staatliche Unterstützung beim Steuervollzug wäre entsprechende Software, die vom Staat gestellt wird, um die gesetzlichen Deklarationspflichten ordnungsgemäß und ohne eigenen EDV-Aufwand einfach erfüllen zu können. Diese alternative Überlegung ist nicht allein pflichtenzentriert, sondern erwägt auch staatliche Leistungen, um die Leistungsfähigkeit des Unternehmers zu erhöhen. Dabei stehen stets Unterstützungsbedürfnisse in Relation zu der Komplexität des materiellen Rechts. Insoweit setzt der Gesetzgeber den Vollzugsrahmen und hat dabei erhebliche Ausgestaltungsfreiräume.

3. Vollzugserleichterung für regulierte und sich selbstregulierende Großunternehmen – Rechtfertigung und Grenzen

Gerade die formell größenorientierte Ausrichtung der Betriebsprüfungspraxis (s. II.4.) führt zu der Frage, ob nicht umgekehrt auch Vollzugserleichterungen für Großunternehmen vorgesehen werden können oder müssen. Dabei will ich natürlich keiner präferentiellen Behandlung bestimmter Unternehmer und damit einer unionsrechtlich unzulässigen staatlichen Beihilfe das Wort reden. Ich möchte nicht unberechtigte verfahrensrechtliche Vorteile für deutsche Unternehmen im Wettbewerb des Binnenmarktes propagieren. Ganz im Gegenteil geht es um sachgerechte Vollzugslasten. Wenn für die Verifikationsverwaltung nur beschränkte Kapazitäten zur Verfügung stehen und der Maßstab für die Verteilung dieser Ressourcen das Kontrollbedürfnis ist, dann ist bei Großunternehmen die Ausgangslage der Eigenkontrolle eine andere als die bei „BMW-Betrieben“, bei Bäckern, Metzgern oder Wirten. Die Relation der Fremdkontrolle durch die Finanzverwaltung muss auf der Eigenkontrolle aufbauen. Insofern erscheinen größenabhängige Vollzugskriterien durchaus sachgerecht.⁵⁸

In der Diktion der Staatsrechtslehrer geht es um regulierten Vollzug und auf der Selbstregulierung der Unternehmen aufbauende regulative administrative Kontrolle.⁵⁹ Bei einer Bank, die unter der Börsenaufsicht steht und das ganze Instrumentarium des Kreditwesensrechts zu beachten hat, ist eine andere Prüfung mit anderen Schwerpunkten als bei einem Kleinunternehmen angezeigt. Lehrreich ist hierfür das niederländische „Zwiebelmodell“, wonach der Finanzbehörde bei der Prüfung, gerade beim „horizontal monitoring“ nicht bei Null angefangen wird, sondern aufbauend auf der Eigenprüfung die Steuerprüfung die eigene Vorprüfung aufnimmt und ergänzt. Die behördliche Kontrolle beim Vollzug des Unternehmenssteuerrechts sollte von der Eigenkontrolle des Unternehmens abhängig sein und risikoadäquat darauf aufsetzen. Ein höheres Maß an Eigenkontrolle,

⁵⁸ Ähnlich in der Sache bereits *Schick*, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980, S. 35 f.

⁵⁹ Für das Steuerrecht *Seer*, FR 2012, 1000 (1002) m.w.N.

gerade durch gestiegene Compliance Pflichten und durch freiwillige Compliance – sei es durch IKS oder andere Systeme zur Eigenüberprüfung des Unternehmens,⁶⁰ um strafrechtliche Vorwürfe im Vorhinein schon auszuräumen – setzt zugleich einen Maßstab, der bei der Verteilung der beschränkten Verifikationsressourcen zu berücksichtigen ist. Die Investition vorwiegend größerer Unternehmen in Maßnahmen zur Gewähr struktureller Rechtstreue könnte auch im Rahmen des Steuervollzugs prämiert werden.

V. Fazit und Ausblick

Das geltende Verfahrenrecht kennt eine punktuelle formelle Größenorientierung für den Unternehmenssteuervollzug. Augenfällig wird dies insbesondere bei den Buchführungspflichten nach Handels- und Steuerrecht, aber auch in anderen Bereichen hat die Unternehmensgröße im Verfahrensrecht Relevanz. Allgemein besteht eine Größensensibilität bei der Ausübung des behördlichen Verfahrensermessens. Die Verfahrensleistungsfähigkeit eines Unternehmers wird wesentlich durch die Unternehmensgröße mitbestimmt. Auf die Verfahrensleistungsfähigkeit haben Gesetzgeber und Finanzverwaltung zur Vermeidung einer Überforderung des Steuerpflichtigen im Verfahren Rücksicht zu nehmen.

Möglicherweise ist das Verfahrensrecht ein Wegweiser für weitere Entwicklungen. Am Anfang des Symposiums stand als eine Inspirationsquelle der beiden Gastgeber zu Fragen der Großenneutralität das BEPS-Projekt mit seinen Neuerungen. Gerade das neue verfahrensrechtliche Instrument des Country-by-Country-Reportings, national umgesetzt in § 138a AO (s. II.3.), könnte sich als Wegbereiter für zukünftige größenorientierte, materielle Ausgestaltungen des Unternehmenssteuerrechts und beim grenzüberschreitenden Vollzug erweisen. Die auf der Größe des Unternehmens basierenden Informationen über die globale Verteilung von Umsätzen, Gewinnen, Mitarbeiterzahl und dergleichen wurde nur als ergänzendes finanzbehördliches Verifikationsinstrument für grenzüberschreitend tätige

⁶⁰ Statt vieler *Esterer/Eisgruber*, Steuerliches internes Kontrollsystem – Eine große Chance für einen Cooperative-Compliance-Ansatz DB 2017, 986.

Konzerne implementiert. Es könnte sich indes perspektivisch zu einer Keimzelle für eine proportionale internationale Steueraufteilung entwickeln, zumal bekanntlich manche Ökonomen eine internationale formelmäßige Ertragsteuerverteilung befürworten. Insoweit ist mein Ausblick zugleich ein Rückblick. Aus nationaler Perspektive führt eine Größenklassenorientierung zurück zu den Anfängen: Bei der ersten nachhaltigen Besteuerung von Einkommen in Deutschland teilte die Klasseneinkommensteuer in Preußen (1820) die Bevölkerung in Steuerklassen ein.⁶¹ Ist eine materielle Besteuerung nach der Unternehmensgröße national überwunden und verfassungsrechtlich zudem nicht zu rechtfertigen, so könnte die künftige Entwicklung bei der internationalen Gewinnzuordnung für Ertragsteuerzwecke durchaus formelhafte Größen des Unternehmens in Bezug nehmen. Insoweit hat die Größenorientierung bei der Besteuerung Vergangenheit und (wohl) auch Zukunft.

⁶¹ *Großfeld*, Die Einkommensteuer, 1981, S. 32 ff., 35.

§ 9 Diskussion

Die Unternehmensgröße im Steuerrecht (Teil 2)

Moderation: Hanno Kube

Hanno Kube:

Wir wollen nun alle drei Vorträge in den Blick nehmen, die wir heute Nachmittag gehört haben und in die Diskussion einsteigen; uns also befassen mit der Beihilfenkontrolle, befassen mit den Verkehrs- und Verbrauchssteuern auch insbesondere im Zusammenhang mit Art. 20 der Grundrechtecharta und eben mit der Verfahrensleistungsfähigkeit. Ich bitte um Wortmeldungen.

Michael Schmitt:

Da Herr Drüen ja die Steuerverwaltung sehr stark angesprochen hat, wird es Sie nicht wundern, dass ich ein bisschen was dazu sagen möchte. Von Ihrer Analyse und dem was Sie fordern, sind wir uns einig. Ich denke nur, dass wir das in weiten Bereichen auch schon machen. Größenabhängigkeit ist nicht identisch mit Risikoanfälligkeit, entspricht sich aber doch im Wesentlichen, wenn Sie einfach mal die Statistiken der Betriebsprüfung betrachten. Die meisten Mehrergebnisse oder auch Abweichungen finden Sie eben im anschlussgeprüften Großbetriebsbereich. Und das liegt jetzt nicht daran, dass dort besonders „steuersparwillige“ Gesellen rumlaufen, ganz im Gegenteil. Also die Compliance ist sehr stark ausgeprägt, man hat da eine sehr deutliche Entwicklung in den letzten Jahren. Ich würde es jetzt nicht quantifizieren, aber es ist überhaupt keine Frage. Gleichwohl, wenn Sie Konzerne haben, die grenzüberschreitend tätig sind, da haben Sie die Verrechnungspreisproblematik, da haben Sie die Problematik welche Betriebsstätte eben welchen Gewinn macht und da haben Sie natürlich Bilanzierungsrückstellungsprobleme in einem Ausmaß, die Sie natürlich im Mittel- oder gar Kleinstbetriebsbereich einfach nicht haben. Da müssen wir einfach hinschauen. Also insbesondere im Bereich des internationalen Steuerrechts, sage ich immer, da liegt das Geld auf der Straße, da macht ein Betriebsprüfer mit einem Fall vielleicht so viel wie hundert Betriebsprüfer

im Mittelbetriebsbereich, das kommt schon vor. Deswegen wollen wir natürlich nicht den Weg gehen, dass wir sagen, da machen wir jetzt weniger und dafür gehen wir in den Mittelbetriebsbereich. Was wir tun müssen, wir müssen den Mittelbetriebsbereich mehr prüfen, denn das ist auch wahr: Jede zusätzliche Prüfung bringt immer noch proportional das gleiche Mehrergebnis, das ist erstaunlich. Also je mehr Sie prüfen, desto mehr müssten eigentlich die Ergebnisse abnehmen, müsste man meinen. Und wir haben diesbezüglich in Baden-Württemberg zugelegt. Die sogenannten Intervalle zwischen den Prüfungen haben abgenommen und selbst im Kleinbetriebsbereich haben wir Fortschritte gemacht. Ich gebe Ihnen aber auch insoweit Recht, Herr Drüen, und das machen wir auch, dass man nicht im Großbetriebsbereich nach alter Väter Sitte immer weiter prüfen sollte. Deswegen verfolgen wir auch in Baden-Württemberg – und in anderen Ländern geschieht das auch – das Konzept der abgekürzten, der beschleunigten Betriebsprüfung. Und das kann durchaus dazu führen, dass man nicht mehr drei, vier, fünf Jahre prüft, sondern eines oder zwei. Und das der Prüfer wieder nach Hause geht, wenn er nach sagen wir im Mittelbetriebsbereich vielleicht einer Woche keine Anhaltspunkte gefunden hat. Das wird schon gelebt und das müssen wir, wie ich finde, weiterentwickeln. Aber eines muss ich auch sagen: Nicht jeder Betrieb ist compliant, auch nicht jeder Großbetrieb, auch nicht jeder Konzern, schon gar nicht jeder Mittelbetrieb, dort ist das schwieriger. In Konzernen haben Sie meistens professionelle Leute die nicht sagen: „Das ist mein Geld“. Die sehen das ein wenig objektiviert-distanziert, würde ich mal sagen. Bei vielen sogenannter „hidden champions“ ist die Sache etwas sensibler. Da ist man auf Krawall gebürstet; und wenn dann der richtige Betriebsprüfer dazu kommt, dann ist die OFD gefordert, will ich mal sagen. Also das gibt es schon auch, wenngleich es in der Regel professionell vonstatten geht. Nochmals: Ich bin da Ihrer Meinung.

Die E-Bilanz, das ist auch völlig richtig, die muss ein Mittel des Risikomanagements sein. Das Problem ist, wir brauchen erst einmal eine Vielzahl von E-Bilanzen, um so ein System entwickeln zu können. Dafür hat man mancherorts kein Verständnis, das verstehe ich auch. Intern drücke ich immer, dass wir das machen. Aber ich darf versprechen, wir sind dabei. Und mein Traum ist schon auch, dass vielleicht auch der Innendienst frühzeitig anhand des Risikofilters, der über die E-Bilanz läuft, erkennt, dass da

etwas ist, dass wir da mal nachfragen müssen, dass wir da vielleicht nicht erst in drei Jahren mit der Betriebsprüfung hinmüssen. Soviel dazu.

Klaus-Dieter Drüen:

Herr Schmitt, in der Analyse stimmen wir, wie Sie es gesagt haben, überein. Der Weg der abgekürzten Prüfungen ist der richtige, weil risikoorientiert. Mein Thema war nur, ob die Größe das richtige Kriterium ist. Ich will auch gar nicht abstreiten, dass die Größe *ein* Kriterium ist, aber, wenn man weitere Informationen zum Beispiel aus der E-Bilanz hat, kann man die Ressourcen eben noch zielgerichteter einsetzen. Ich finde auch richtig, dass Sie gesagt haben, bei Mittelbetrieben müsse man das Instrument der Außenprüfung auch zur Prävention einsetzen. Also es geht nicht nur um das Mehrergebnis, sondern darum, dass über dieses Mehrergebnis im Kreise der Betroffenen berichtet wird. Also nicht als Sanktion der Außenprüfung, sondern die Deklarationsbereitschaft und Ehrlichkeit hängt auch vom gelebten Recht ab. Sie haben Recht, 80 % der Mehrergebnisse kommen aus Großbetrieben. Dies beantwortet aber nicht, wie die Richtigkeitsquote in den anderen Bereichen angehoben werden kann. Mir ist zudem immer die Verbindungslinie zwischen dem Vollzug und dem materiellen Recht wichtig. Ich glaube, wenn man im kleinsten und kleineren Bereich auch mal an die Politik zurückmelden würde, wie es da aussieht, ohne den Leuten jetzt einen Vorwurf zu machen, hätte das vielleicht auch eine heilsame Wirkung auf die Komplexität des Rechts.

Ich will ein Beispiel machen: Wir haben seit Jahrzehnten eine Verordnungsmächtigung im § 51 des Einkommenssteuergesetzes, dass gewisse Betriebsausgaben pauschaliert werden können. Ich weiß, dass Herr Kirchhof der Pauschalierung und Vereinfachung sehr angetan ist. Von dieser Verordnungsmächtigung ist bislang aber kein Gebrauch gemacht worden. Wenn man die Vollzugsrealitäten rückmelden würde, und ich rede nicht von steuerstrafrechtlichen Fällen, sondern nur davon, welche Anforderungen das materielle Recht an den Vollzug stellt, dann wäre das auch eine wertvolle Ergebnismitteilung und ein wertvoller Beitrag zur Hygiene des Rechts. Deswegen sage ich, Betriebsprüfung ist nicht alleine Mehrergebnismaximierung. Ihre Überlegung, was der Prüfer einspielt, ist nachvollziehbar aus der Sicht der Steuerung staatlicher Ressourcen. Aber ich

meine, dieser Erkenntnisgewinn und diese Vollzugserfahrung wären auch in die Politik zurückzuspielen.

Hanno Kube:

Herr Professor Jarass.

Lorenz Jarass:

Ich habe eine Frage an Herrn Heuermann. Stichwort Vereinfachung, aber jetzt im Mehrwertsteuerbereich: Was hat eigentlich die Europäische Union, die Europäische Kommission dazu getrieben, dass man vor Jahren als Regelzustand die Sollbesteuerung bei der Mehrwertsteuer eingeführt hat und nicht die Ist-Besteuerung? Denn die Sollbesteuerung ist gerade bei kleineren Betrieben, wenn diese eben nicht die Ist-Besteuerung wählen können, weil sie vielleicht eine Million Umsatz haben, ein Riesenaufwand: Sie stellen eine Rechnung, dann wird nur ein Teil bezahlt, dann gibt es noch einen Rabatt, dann wird nochmal hin und her verhandelt, das heißt Sie machen vier, fünf, sechs Mehrwertsteuerberichtigungen, wahrscheinlich verstehen Sie es selbst nach einiger Zeit nicht mehr, was Sie alles abgeliefert haben. Das Finanzamt kann das sowieso nicht prüfen, Herr Schmitt und seine Mitarbeiter. Das ist meine Frage: Was ist eigentlich der Grund dafür, denn diese Sollbesteuerung führt doch nur zu Betrugsanfälligkeit, sie führt, wie ich dargestellt habe, zu höchst komplizierten Verhältnissen; und meine konkrete Frage dazu ist, ob denn zum Beispiel Herr Möhlenbrock und die Bundesregierung die Ist-Besteuerung so weit ausweiten könnten, dass fast alle Unternehmen in Zukunft unter die Ist-Besteuerung fallen und nicht unter die Soll-Besteuerung. Ich habe schon bei allen möglichen Angelegenheiten nachgefragt, warum eigentlich in Deutschland nicht die Ist-Besteuerung generell eingeführt wird, aber Sie sind jetzt der Fachmann dafür, Sie können das sicherlich beantworten, warum hat man die Soll-Besteuerung eingeführt und warum geht man nicht auf Ist-Besteuerung über?

Bernd Heuermann:

Vielen Dank, Herr Professor Jarass. Es ist nur so: Art. 63 und Art. 66 sind einem bestimmten Verhältnis zugeordnet. Art. 63 ist der Regelfall der

Richtlinie und man sagt, das ist eine Soll-Besteuerung. Nur in bestimmten Ausnahmefällen darf von der Ist-Besteuerung nach Art. 66 Gebrauch gemacht werden. Also de lege lata ist das Verhältnis klar. Auch Herr Möhlenbrock und das BMF könnten jetzt nicht vorschlagen, wir machen in allen Fällen eine Ist-Besteuerung. Das wäre sicherlich gegen die Intention, gegen den Wortlaut der Richtlinie gesprochen. Ich denke, es ist wohl so, dass dieser Richtlinie eine Größendifferenzierung zugrunde liegt: Eine gewisse Unternehmensgröße, die sich dokumentiert z.B. in Bilanzen usw., spricht eher für eine Soll-Besteuerung, während die Richtlinie hinsichtlich kleineren Unternehmer für eine Ist-Besteuerung spricht. Ich glaube, dass diese Vorstellung der Regelung der Richtlinie zugrunde liegt. Für Großunternehmen ist es sicherlich kein Problem. Wir müssen ja immer bei der Umsatzsteuer bedenken: Es ist eine ambivalente Sache. Also wenn wir sagen, wir versteuern nach Soll, nach vereinbartem Entgelt, dann gilt das sowohl für die Ausgangsseite der Mehrwertsteuer, aber natürlich auch für die Vorsteuer. Und die Vorsteuer kann ich natürlich auch nur geltend machen, wenn ich dann zahle. Wenn man nach Ist versteuert, so ist das Ganze selbstverständlich – da haben Sie Recht. Wir haben diese ganzen Karussellsituationen komplett beseitigt. Es ist, finde ich schon, eine sehr interessante Ausprägung in dem von mir zitierten Bundessteuergesetzbuch. Das kann man durchaus als Blaupause für verschiedene Überlegungen dieser Richtung lesen. Das ist wirklich präzise formuliert einschließlich der ganzen Folgen daraus. Und wir haben noch etwas Weiteres getan in unserer EuGH-Vorlage um das Ganze noch mit der Richtlinie kompatibel zu machen. Ich will sagen, das Verhältnis Regel-Ausnahme gibt die Richtlinie vor. Der Richtlinie liegt wahrscheinlich zugrunde – so habe ich mir das gedacht oder so könnte man das auch nachlesen – eine Großunternehmervorstellung. Beim Großunternehmen, mit ihren Bilanzen, mit ihren Buchführungen usw. ist das vielleicht auch nicht das große Problem. Deswegen war das als Regelfall statuiert worden. Meines Erachtens geht daher eine sofortige Umsetzung zu Ist-Besteuerung nicht. Das bedarf einer neuen Richtlinie, einer neuen Struktur. Das kriegen wir also nationalrechtlich überhaupt nicht hin. Man kann es versuchen, aber wir sind ja alle an Gesetz und Recht gebunden und das Recht, die Richtlinie, prägt mit dem Ziel natürlich auch das nationale Recht, Art. 288 Absatz 3 EUV. Und da können wir nicht einfach die Ausnahmen ausblenden. Die Ausnahmen müssen ganz konkret bezeichnet sein und es müssen Ausnahmen bleiben und nicht zum Regelfall werden. Die Intention des Bundessteuergesetzes ist gut, aber

wir brauchen eine unionsrechtliche Regelung in der Richtlinie, anders geht es nicht.

Hanno Kube:

Ja, danke schön! Herr Professor Valta.

Matthias Valta:

Vielen Dank! Ich hätte eine Anmerkung bzw. Frage an Herrn Luja zum Beihilfenrecht. Vielen herzlichen Dank erst einmal für diesen tollen und engagierten Vortrag. Die Vorträge waren doch am Nachmittag sehr lebendig gestaltet und für mich auch sehr lehrreich.

Mir hat es sehr gut gefallen, wie sie die Beihilfenkontrolle immer auf die Ungleichbehandlung zurückgeführt haben. Mir scheint es als die richtige Wahl der Vergleichspaare. Sie waren etwas skeptisch, ob man den Fremdvergleichsgrundsatz wirklich aus einem Vergleich, aus dieser Vergleichspaarbildung, herauslesen kann. Hier würde ich nochmal fragen: Wenn ich sage, ich besteuere unabhängige Unternehmen, *stand-alone-companies* anhand des Markteinkommens oder anhand des Einkommens, das sie am Markt erzielen, folgt dann aus diesem Gleichbehandlungsgrundsatz letztlich nicht doch, dass man Marktpreise für die Abgrenzung innerhalb von Konzernen zugrunde legen muss? Das wäre meine erste Frage. Insofern finde ich den Ansatz der Kommission durchaus nachvollziehbar und überzeugend. Wo ich Ihnen Recht geben würde, ist, dass es sehr fragwürdig ist, die OECD-Richtlinien als *soft law* hier als Maßstab anzuwenden. Richtiger scheint es mir hier zu sein, dass man sich an nationale Fremdvergleichsvorschriften halten muss. Und Fremdvergleich muss nicht zwingend Verrechnungspreiskontrolle der OECD bedeuten. Fremdvergleiche, bzw. nicht einmal Fremdvergleich im engeren Sinne sondern schlicht Marktpreise können auch, je nach nationalem Recht, sehr pauschal gewonnen werden.

Hinsichtlich der Frage, inwieweit nationales Recht angewendet werden muss, fand ich Ihre Ausführungen auch sehr alarmierend, insbesondere zu sagen, dass die Kommission aufgrund der Beihilfenkontrolle eine Art Obergewalt, gar Rechtsaufsicht über alle Staaten zukommt und darüber entscheidet, inwieweit sie ihre dem § 42 AO vergleichbaren Regelungen

anwendet. Daher nochmal die Rückfrage: Sie könnte eigentlich nur überprüfen, ob der faktische Vollzug unterschiedlich ist. Zum Beispiel: Wird § 42 AO in Inlandssachverhalten einheitlich „lax“ angewandt oder wird § 42 AO nur in bestimmten Fallgruppen „lax“ angewandt? Das wäre m. E. doch die Frage, die sich stellen würde. Eine generelle Aufsicht darüber, wie § 42 AO insgesamt angewandt wird, wäre davon nicht umfasst.

Bezogen auf die ATAD- Richtlinie würde das meines Verständnisses nach bedeuten, dass ich die ATAD-Richtlinie nur dann unter Beihilfengesichtspunkten prüfen kann, wenn bestimmte Lebensgruppen besonders „lax“ behandelt würden. Generelle Schlechtanwendung oder Nichtanwendung der ATAD-Richtlinie wäre dann eher, so wie ich das richtig verstehe, ein Fall für das Vertragsverletzungsverfahren, was für die Steuerpflichtigen dann aus Vertrauensschutzgesichtspunkten auch wesentlich schonender wäre. Vielen Dank.

Raymond Luja:

Danke. Ich darf die Fragen einmal trennen: Um mit der letzten Frage anzufangen. Ich gebe Ihnen prozessual recht: Wenn ein Paragraph wie etwa § 42 AO nach Einführung der ATAD zu letzterer nicht passen würde, so wäre dies eine Frage einer *infringement procedure*.

Wenn aber § 42 AO nur in bestimmten – aber immer gleichen – Fällen nicht eingesetzt wird, so stellt sich die Frage, worin das Merkmal dieser Fälle liegt. Betrifft dies etwa immer eindeutig nur internationale Unternehmen? Das ist nicht klar. Problematisch ist, dass wir fortan eine Kombination haben. Die ATAD statuiert jetzt eine EU-Interpretation von dem, was etwa in Deutschland § 42 AO ist. Dabei sei daran erinnert, dass die Mitgliedsstaaten die ATAD als Minimum-Standard einhalten müssen. Der Druck wird erhöht und die EU-Institutionen angehalten, in mehr Fällen zuzufassen als es bisher der Fall war.

Dies zeigt sich insbesondere im Fall *Engie* (SA. 44888): Die Kommission sieht in der Nichtanwendung der nationalen Anti-Missbrauchsmaßnahmen, wenngleich Luxemburg erklärt, dies auch in vergleichbaren Fällen nicht anzuwenden. Diese beihilfenrechtliche Bewertung ist unbeantwortet. Darauf muss man achten.

Hanno Kube:

Die Zeit schreitet mächtig voran. Ich habe noch zwei Redner auf meiner Rednerliste, ich möchte um Verständnis dafür bitten, dass ich keine weiteren mehr aufnehmen kann und erteile dann das Wort Herrn Dr. Heilgeist.

Klaus Heilgeist:

Herr Professor Drüen, ich habe zwei kurze Anmerkungen zu Ihrem Vortrag, wenn Sie gestatten. Sie haben ja zurecht darauf hingewiesen, dass es ein „Unding“ sei, dass ein Unternehmen im Februar eines Jahres seinen Jahresabschluss macht, seine Bilanz erstellt und erst im April des Folgejahres seine Steuererklärung. Auch hinsichtlich des Unternehmens oder der Steuerberatung wäre es wünschenswert, wenn wir im Februar die Körperschaftssteuererklärung machen könnten, nicht erst im Juli die Erklärungsformulare kämen und Bayern sich nicht erst im Juli in der Lage sähe, die elektronischen Voraussetzungen zu schaffen, so dass die Steuererklärung abgegeben werden kann. Das heißt für uns, wir müssen alles nochmal in die Hand nehmen, um die Steuererklärung zu machen; und dann muss man sich eben nicht wundern, dass es sich hinzieht und man die Erklärung vielleicht erst bis April des Folgejahres abgibt.

Bei der zweiten Anmerkung, die ich machen möchte, dürfen Sie jetzt mal unterstellen, dass ich für den Berufsstand rede: Sie haben ja angesprochen, dass man das niederländische Modell nehmen sollte und dass das Finanzamt die Leute, die sich selbstständig machen wollen, an die Hand nehmen und ihnen sagen sollte, was sie alles für steuerliche Pflichten haben. Das geschieht bei uns durch die Steuerberater. Das ist in den Niederlanden ein anderes System als wir es haben. Wir haben hier die Steuerberater und vor allem auch die IHK, die Seminare für Berufsanfänger anbieten. Diese funktioniert bei uns und ich glaube, dass Finanzamt wäre wohl etwas überfordert, wenn es jetzt bei jedem, der sich selbstständig macht, noch vor Ort vorbeigehen sollte, um ihm zu sagen, was er machen muss. In den meisten Fällen hat ein Anfänger auch einen Steuerberater, der ihm sagt, welche Pflichten er einzuhalten hat.

Klaus-Dieter Drüen:

Vielen Dank, Herr Heilgeist, für die Anmerkungen. Also zunächst einmal, Unterstützung durch die Finanzbehörde meinte ich umfassend. Ich habe es am Kleinunternehmer exemplifiziert, aber es gilt natürlich genauso für die großen. Man muss die Mindestarbeitsbedingungen schaffen, damit die Unternehmen ihre Pflichten auch zeitnah erfüllen können. Und sie haben Beispiele genannt, u.a. dass Vordrucke zu spät komme. Wir können es noch etwas grundsätzlicher angehen: Diese ganzen Digitalisierungsschübe waren bislang nicht besonders linear: Pflichten wurden eingeführt, Unternehmen hatten danach Steuererklärungen digital abzugeben, obwohl die Finanzverwaltungen diese Erklärungen gar nicht digital entgegennehmen konnten. Ich wollte nicht sagen, dass im Februar schon die Steuererklärung abzugeben ist. Aber dass es so große Diskrepanzen gibt, wenn die Daten doch eigentlich vorhanden sind, ist erklärungsbedürftig. Und ich sehe ein gemeinsames Interesse, das Ganze zeitnäher abzuwickeln.

Deswegen auch die Überlegung von Herrn Schmitt zur Abkehr vom Dreijahresturnus und das Stichwort zeitnahe Außenprüfung, die flexibilisiert und auf das Unternehmen zugeschnitten werden sollte. Möglicherweise ist es für ein Unternehmen je nach Größe einfacher, die Außenprüfung im Dreijahresturnus abzuwickeln, aber bei ganz großen Unternehmen wird wahrscheinlich ein Jahres- oder Zweijahresturnus vorzugswürdig sein. Das Verfahrensermessen erlaubt das. Wir haben hier Ermessensvorschriften, da würde ich auch nicht sagen, dass wir einen gesetzlichen Steuerungsbedarf haben.

Das Beispiel der Niederlande wollte ich nur als Beispiel nehmen, um die Gefahr der deutschen Praxis aufzudecken, jemanden erst einmal werkeln zu lassen und hinterher dann mit zum Teil auch strafrechtlichen Vorwürfen zu kommen und zu sagen, welche Pflichten alle verletzt worden sind. Wenn Sie sagen, Ihr Berufsstand und IHK-Seminare decken das alles ab, dann haben wir insoweit kein weiteres Bedürfnis. Aber ich meine, dass die Finanzverwaltung auch in der Pflicht ist, zu sagen: Wenn Du ein Unternehmen betreibst, dann erwarten wir das und das. Das ist jetzt keine Eingangsprüfung, die in manchen Fällen gemacht wird, insbesondere wenn es bei der Unternehmensgründung große Vorsteuerüberhänge gibt, dann kommt häufig eine Umsatzsteuersonderprüfung. Ich wollte dies nicht als Standardinstrument verselbstständigen, sondern ich wollte den Aspekt der

Compliance auf der einen Seite, aber auch die Servicefunktion der Finanzverwaltung auf der anderen Seite betonen. Und das ist auch im Verfahrensermessen angelegt, das muss man nicht strukturiert für alle gleich machen, sondern da besteht Raum für lokale Überlegungen. Ich denke ein großer Vorteil der deutschen Finanzverwaltung ist – jetzt blickt Herr Möhlenbrock argwöhnisch, aber ich kann es mir nicht verkneifen, weil ich überzeugter Föderalist bin, dass man solche Modelle erstmal im Kleinen erproben und dann möglicherweise auch im Austausch mit anderen Verwaltungen das Beste herausnehmen kann – ein föderaler Ideenwettbewerb. Und dann muss man aber auch irgendwann den Maßstab setzen und es gleichheitsgerecht umsetzen. Innerhalb des Verfahrensermessens hat man die Möglichkeiten und ich sehe da keinen Widerspruch. Wir sind im risikoorientierten Unternehmenssteuervollzug und da ist der Steuerberater im Regelfall bei der Deklarationsberatung elementarer Risikofaktor und zwar zugunsten des Steuerpflichtigen.

Hanno Kube:

Danke! Und ich habe eine letzte Meldung. Ich bitte um knappe Formulierungen.

Werner Thumbs:

Ja, ich werde mich bemühen, aber es wird mir schwer fallen. Thumbs ist mein Name. Vorab: Ich bin kein wirklich überzeugter Föderalist, weil wir wirklich unheimliche Probleme von der IT-Seite haben, da in jedem Bundesland die Dinge anders laufen. Also überspitzt formuliert ist es zum Teil so, dass in Fällen der Weitergabe von einem Bundesland in ein anderes, alles von Hand neu eingegeben werden muss. Das aber nur vorweg.

Es ist über das Thema *Transfer Pricing* und letztendlich Vollzug gesprochen worden. Auf dieser Basis am Ende eine Frage an Professor Drüen: Auch für *Transfer Pricing* im Konzern ist der Marktpreis die Grundlage. Das Problem ist, dass es ihn meistens nicht gibt. Deswegen müssen wir uns irgendwie behelfen und für Herrn Professor Schmitt liegt das Geld auf der Straße, weil es leider Gottes bei Unternehmen zu Doppelbesteuerungen führt. Deswegen finde ich das Argument nicht ganz so schön. Aber worauf

will ich eigentlich hinaus? Es gibt kein System mit dem sie den Steuervollzug einfach lösen. Sie haben gesagt, ein IKS könnte beispielsweise auch bei der Schwerpunktbildung helfen bzw. dabei, dass ich von vorne herein sage, dass das Unternehmen nicht geprüft werden muss. Aber was gerade dieses Thema *Transfer Pricing* betrifft, das ich für den Kern des Ganzen halte, würden Sie nur feststellen, dass sich das Unternehmen Verrechnungspreise an Hand dessen erstellt hat, was es für rechtlich richtig hält. Es hat diese dokumentiert, es hat vielleicht eine riesige Studie in Auftrag gegeben. Das alles ist nachvollziehbar und auf dieser Basis könnten sie nichts mehr finden. Dann müsste man sagen, dass deswegen die *Transfer Prices* nicht geprüft werden. Das will noch nicht einmal ich fordern, glaube ich.

Zum Zweiten wurden E-Bilanzen angesprochen. Und da wäre dann wirklich meine Frage: Einerseits sagen wir Großunternehmen immer, wir seien uns sicher, wenn wir E-Bilanzen abgeben, dass sich diese sowieso niemand anschau, weil wir ja anschlussgeprüft werden. Wenn ich den Fall genau umdrehe, wenn ich sage, ja gut, wir machen die E-Bilanzen, sehen sie irgendwo eine Möglichkeit auf Basis irgendwie geprüfter - externer geprüfter - interner Kontrollsysteme und einer E-Bilanz mit einer hohen Qualität, dass tatsächlich der Prüfungsdruck auf Großunternehmen gesenkt könnte?

Und wir hätten vielleicht noch ein drittes Thema, das in die Richtung geht und das ist *Country-by-Country Reporting*. Was kann ich denn daraus ablesen, um tatsächlich vielleicht auch auf Prüfungsschwerpunkte zu kommen? Dazu ein Kommentar: Sie haben zum ersten Mal intern gerechnet: Das wird zum exakten Gegenteil führen. Wenn ich mir alleine anschau, dass der Umsatz der Gesellschaften unkonsolidiert reingeht, haben wir plötzlich in den deutschen Gesellschaften einen Umsatz, der höher ist, als der konsolidierte Weltumsatz. Bei den Steuern haben Sie den Effekt natürlich nicht, d.h. wenn sich irgendjemand hinstellt und sagt, er möchte Umsatz und Steueraufwand mal in irgendeine Relation setzen, gibt's nur Fragen und überhaupt keine Verbesserung. Deswegen vielleicht nochmal eine Frage in Richtung Herrn Professor Luja: Wie würden sie es sehen, wenn man sagt, dass Großunternehmen hier mit Aufgaben versehen werden, sei es nun so eine Sache wie E-Bilanz oder *Country-by-Country Reporting*, aus denen nichts herauskommt, ist das nicht sogar eine explizite Benachteiligung von Großunternehmen?

Klaus-Dieter Drüen:

Sie haben mehrere Punkte angesprochen, ich versuche es knapp zu machen. E-Bilanz und die Daten - meine ich - sind der Eintritt in einen Datenpool für die Finanzverwaltung, der dann auch zu Vorteilen führen muss. Die Selektion von Prüfungsfeldern und der Aspekt Service wurden nochmal angesprochen: Wenn all dies unauffällig ist, muss es auch einen Mehrwert geben für das Unternehmen, etwa der – Sie nennen es Prüfungsdruck – abgemildert werden. Bei den Mitteilungspflichten nach § 138a AO mit den länderbezogenen Berichten hatte ich angedeutet, dass ich den Informationsmehrwert in Zweifel ziehe. Ich sehe hier erhebliche Probleme: Die prognostizierten Implementationskosten sind sicherlich weit unterschätzt, der Mehrwert ist gering und die Gefahr von Doppelbesteuerung ist sehr groß. Was Sie angesprochen haben bei den Verrechnungspreisen, das ist wieder ein Beleg für das Verhältnis zwischen materiellem Recht und Vollzugsrecht. Sie haben völlig zurecht gesagt, es gibt innerhalb des Konzerns keinen Marktpreis und wir versuchen, diesen Marktpreis zu rekonstruieren innerhalb des § 1 AStG aber mit einem doppelten hypothetischen Fremdvergleich, d.h. wir legen hier materiell einen Maßstab an, der durch das Verfahren gar nicht umgesetzt werden kann und das führt dann auch – wenn man es zu Ende denkt – dazu, dass man das materielle Recht vom Vollzug aus denken und insoweit zurückschneiden muss. Und vielleicht ist dieses BEPS-Projekt und die Folgerung, die aus ihm erwächst, auch ganz heilsam für die deutsche Finanzverwaltung. Ich nenne nur das Stichwort Funktionsverlagerung. Wenn es alle so machen, dann haben wir nämlich ein echtes Problem. Das Projekt könnte ein Beitrag dazu sein, aufzudecken, dass Fälle von Doppelbesteuerung, die man in Kauf nimmt und auch durch Verständigungsverfahren nicht ausgeräumt werden kann, so elementar werden, dass vielleicht die materiellen Maßstäbe nochmal überdacht werden.

Raymond Luja:

Sehr kurz geantwortet: Hoher Kostenaufwand für Großunternehmen durch Country-by-Country-Reporting fällt außerhalb des Beihilfenbereichs. Ob es uns als solches etwas bringt, ist eine berechtigte Frage. Aber letztendlich noch am wichtigsten ist, haben die meisten Steuerämter überhaupt die Kapazität das auszulesen und zu bewerten? Es gibt dann gar viel

zu viele Informationen, so dass sich diese Frage stellt – aber das ist eine politische Frage, keine Beihilfenfrage.

Hanno Kube:

Wir müssen leider zum Ende kommen, auch wenn wir alle gerne noch weiter diskutieren würden. Nur noch ein Satz von mir: Ich denke, dass wir auch am Nachmittag gesehen haben, dass ich in unserem zentralen Kriterium der Größe eines Unternehmens verschiedene Regelungsbereiche nebeneinanderstellen, nebeneinander betrachten lassen, verschiedene Maßstäbe nebeneinandergestellt werden und miteinander verglichen werden können und insofern hat sich aus unserer Sicht bestätigt, was wir auch erhofft haben, jedenfalls - wenn ich das sagen darf - mit Blick auf die Referenten. Ganz ganz herzlichen Dank.

§ 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.

Die Referenten

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München und Richter am Finanzgericht Düsseldorf.

VorsRiBFH Prof. Dr. Bernd Heuermann

Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Honorarprofessor und Lehrbeauftragter an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts sowie geschäftsführender Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Prof. Dr. Raymond Luja

Professor für vergleichendes Steuerrecht und Direktor des Maastricht-Zentrums für Steuern an der Universität Maastricht sowie Steuerberater für staatliche Beihilfen bei Loyens & Loeff N.V., Amsterdam.

MDg Dr. Rolf Möhlenbrock

Ministerialdirigent im Bundesministerium der Finanzen, Abteilungsleiter der Unterabteilung IV c (Einzelne Steuern vom Einkommen und Ertrag; Unternehmensbesteuerung; Unternehmensteuerepolitik; Verkehrsteuern; Erbschaftsteuer; Grundsteuer; Bewertung).

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht sowie Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Ministerin Edith Sitzmann, MdL

Ministerin für Finanzen des Landes Baden-Württemberg.

Dr. Benjamin Straßburger

Habilitand und Akademischer Rat a.Z. am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts bei Prof. Dr. Hanno Kube.

Bisher in dieser Reihe erschienen:

- HFSt 1 (2015) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Subsidiarität in der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-783-1
- HFSt 2 (2016) Hanno Kube, Rechtliche Grundlagen und Grenzen der EU-Bankenabgabe, ISBN 978-3-86541-837-1
- HFSt 3 (2016) Ulrich Hufeld/Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Entwicklungslinien der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-888-3
- HFSt 4 (2016) Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mußgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre - 50 Jahre Institut für Finanz- und Steuerrecht, ISBN 978-3-86541-889-0
- HFSt 5 (2016) Johannes Becker/Leonhard Kornwachs/Kamilla Zembala-Börner, Die gemeinsame Europäische Bankenaufsicht als Reformmodell für die verstärkte Zusammenarbeit?, ISBN 978-3-86541-895-1
- HFSt 6 (2017) Hanno Kube/Ekkehart Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, ISBN 978-3-86541-935-4

