

BLESCHICK · OELLERICH

Jetzt bei  
**BOORBERG**

# Unternehmenssteuerrecht

2. Auflage

# Unternehmenssteuerrecht

Dr. Sascha Bleschick  
Dipl.-Finanzwirt (FH)  
Vorsitzender Richter am Finanzgericht Münster

Dr. Ingo Oellerich  
Richter am Finanzgericht Münster

**2., vollständig überarbeitete Auflage, 2025**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek |**  
**Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen**  
**Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über [www.dnb.de](http://www.dnb.de)**  
**abrufbar.**

2. Auflage, 2025  
ISBN 978-3-415-07628-0

© 2025 Richard Boorberg Verlag

Die 1. Auflage erschien im Verlag Alpmann und Schmidt Juristische Lehrgänge  
Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Münster.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich.

Anfragen gemäß EU-Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (General Product Safety Regulation – GPSR) richten Sie bitte an:

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Produktsicherheit, Scharrstraße 2,  
70563 Stuttgart; E-Mail: [produktsicherheit@boorberg.de](mailto:produktsicherheit@boorberg.de)

Satz: abavo GmbH, Nebelhornstraße 8, 86807 Buchloe | Druck und Bindung: CPI books GmbH, Eberhard-Finck-Straße 61, D-89075 Ulm

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart  
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden  
[www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

# 1. Abschnitt Grundriss des Unternehmenssteuerrechts

## A. Gegenstand und Begriff des Unternehmenssteuerrechts (Überblick)

Das Unternehmenssteuerrecht ist nicht einheitlich kodifiziert. Gegenstand des Unternehmenssteuerrechts sind alle Steuern, die in Zusammenhang mit dem Betrieb eines Unternehmens anfallen können.<sup>1</sup> Unternehmen können in unterschiedlicher Rechtsform betrieben werden. Das Unternehmenssteuerrecht beschränkt sich nicht auf das EStG, das KStG, das GewStG und das UStG, sondern berührt auch andere Steuergesetze, wie z.B. das GrEStG, das ErbStG und das KfzStG. Allgemein sind Unternehmen organisierte Einheiten, die wirtschaftliche Zwecke verfolgen. Steuerrechtliches Kennzeichen eines Unternehmens ist die selbstständige Tätigkeit, die Leistungen erbringt und auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist. Das Unternehmen ist ein Substrat der Wirtschaft (der Betriebs- und auch der Volkswirtschaft), aber auch des Rechts und nimmt in vielfältiger Weise an rechtlichen Prozessen teil. Die unternehmerische Tätigkeit ist prinzipiell an keine bestimmte Rechtsform gebunden; die Wahl einer bestimmten Rechtsform beruht auf einer Vielzahl von Entscheidungsparametern.<sup>2</sup> Das geltende Recht stellt zahlreiche Typen und Mischformen bereit, vom Einzelunternehmen bis zum international tätigen Konzern. Am 30.06.2021 ist das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts verkündet worden; danach ist nunmehr nach § 1 a KStG eine Option zu einer intransparenten Besteuerung von Personengesellschaften (also eine Option zur Körperschaftsbesteuerung) möglich.<sup>3</sup>

Die allgemeine Betriebswirtschaftslehre beschreibt, untersucht und erklärt die betrieblichen Erscheinungen und Abläufe auf realwissenschaftlicher Basis unter dem Gesichtspunkt der Ökonomie und Effizienz; die betriebswirtschaftliche Steuerlehre untersucht, ob und in welcher Weise sich Steuern auf das betriebliche Geschehen auswirken und wie diese Auswirkungen gelenkt und gesteuert werden können.

Gegenstand des Unternehmenssteuerrechts ist neben der laufenden Besteuerung auch die Besteuerung bei Aufnahme, Übertragung und Beendigung eines Unternehmens, die Besteuerung von Unternehmensverbindungen und von Umwandlungen.

Die Steuergesetze bezeichnen das Unternehmen i. S. d. Unternehmenssteuerrechts als Unternehmen (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG), als Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 EStG), als Einzelunternehmen, als Mitunternehmerschaft oder als Körperschaft. Merkmal unternehmerischer Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinn ist die selbstständige Erbringung von Leistungen. Ob und in welchem Umfang die Unternehmen als Steuersubjekte in Anspruch genommen werden, ist differenziert geregelt. Bei der Umsatzsteuer ist der Unternehmer Steuersubjekt und im Regelfall auch der Steuerschuldner; Steuerträger ist jedoch der Verbraucher, weil die Umsatzsteuer bei der Berechnung des Preises auf ihn abgewälzt wird und der Unternehmer über den Vorsteuerabzug von der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer entlastet wird. Die Mitunternehmerschaft als solche ist nicht einkommensteuerpflichtig; für Kapitalgesellschaften galt bis 2001 das Anrechnungsverfahren und gilt ab 2002 das Halb-/Teileinkünfteverfahren.

<sup>1</sup> B/D/T § 6.

<sup>2</sup> Vgl. dazu Meyer GmbHR 2002, 177, 242.

<sup>3</sup> BGBl. I 2021, 2050.

Die einzelnen Typen werden nach unterschiedlichen Regeln besteuert, die der jeweiligen Rechtsform angepasst sind; die Rechtsform beeinflusst die Besteuerung.<sup>4</sup> Steuerliche Rechtsformvergleiche sind Gegenstand der betriebswirtschaftlichen, aber auch der rechtswissenschaftlichen, insbesondere auch der verfassungsrechtlichen Betrachtung. Die Höhe der Steuerbelastung hängt auch davon ab, in welcher Rechtsform das Unternehmen betrieben wird;<sup>5</sup> insofern besteht keine (vollständige) Rechtsformneutralität der Besteuerung.<sup>6</sup> Allerdings muss auch die Unternehmensbesteuerung den grundgesetzlichen Vorgaben entsprechen, sodass auch der Unternehmenssteuergesetzgeber nicht frei schalten und walten kann.

Unternehmenssteuern können an den Ertrag, den Erwerb (zum Zwecke des Verbrauchs) und an den Besitz anknüpfen; diese Indikatoren sind Ausdruck unternehmerischer Leistungsfähigkeit.<sup>7</sup> Der Ertrag zeigt sich im Gewinn (Verlust). Beim Einzelunternehmen ist der Gewinn Teil der Einkünfte und des Einkommens. Bei der Personengesellschaft, die schlichtes Gewinnermittlungssubjekt, aber auch selbstständiges Steuersubjekt sein kann,<sup>8</sup> ist der erzielte Gewinn auf die Gesellschafter zu verteilen und bei diesen als Einkunft und Einkommen zu erfassen. Körperschaften sind der Form nach selbstständige Steuersubjekte, deren Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen (§§ 7 Abs. 4, 8 Abs. 2 KStG) und mit 15 % zu besteuern ist (§ 23 Abs. 1 KStG). Diese subjektsteuerlichen Differenzierungen gelten nicht im Bereich der Gewerbesteuer und auch nicht im Bereich der Verbrauch- und Verkehrsteuern und Besitzsteuern (z. B. Grundsteuer); hier sind die Unternehmen selbst unmittelbar Steuersubjekte.

Das Unternehmenssteuerrecht knüpft an die Strukturen des zivilrechtlichen Unternehmensrechts und Gesellschaftsrechts an; in vielerlei Hinsicht sind daher das Bürgerliche Recht, das Handelsrecht und das Gesellschaftsrecht Basis des Unternehmenssteuerrechts.

Der Einzelunternehmer betreibt sein Unternehmen allein, die Mitunternehmerschaft umfasst den Zusammenschluss mehrerer Personen, der als Mischform differenziert behandelt wird, und die Körperschaft ist ein juristisch verselbstständiges Sondervermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit.

Angesichts der komplexen Strukturen der Wirtschaft und der zunehmenden Internationalisierung hat sich auch das Unternehmenssteuerrecht fortentwickelt. Die Grundtypen werden in vielfältiger Weise variiert und kombiniert (z. B. bei der GmbH & Co. KG); die Unternehmensform kann durch Umwandlung geändert werden. Das Steuerrecht muss nicht nur die nationale Besteuerung sichern und dazu die notwendigen Vorkehrungen treffen (Sicherung der Besteuerung, Verhinderung einer Doppelbesteuerung; Außensteuerrecht). Auswirkungen auf das Unternehmenssteuerrecht hat auch die EU-Gesetzgebung, zum einen im Hinblick auf die Grundfreiheiten und die Harmonisierung des Binnenmarktes, zum anderen auch durch die jüngste EU-Missbrauchsgesetzgebung (BEPS; ATAD I und II – Anti Tax Avoidance Directive; DAC I–VII – Directive on Administrative Cooperation/Amtshilfe), die den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten dient, weniger dem Binnenmarktziel. Deutschland hat einzelne Maßnahmen umgesetzt.<sup>9</sup>

---

4 Hennrichs/Hey in T/L Kap. 13 – mit Darstellung der Besteuerungsunterschiede.

5 Teufel, Steuerliche Rechtsformoptimierung, 2002.

6 Hennrichs StuW 2002, 201.

7 Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 169 ff.

8 Im Einkommensteuerrecht z. B. nur Gewinnermittlungssubjekt, im Grunderwerbsteuerrecht aber besonderer Rechtsträger.

9 Z. B. ATAD-Umsetzungsgesetz v. 30.06.2021, BGBl. I 2021, 2035.

## B. Grundzüge des Einkommensteuerrechts

Das EStG besteuert das erzielte Einkommen natürlicher Personen. Zu dem Einkommen gehören auch Einkünfte als Einzel- und Mitunternehmer sowie als Bezieher von Kapitaleinkünften (wie etwa Gewinnausschüttungen).

2

Unternehmenssteuerrechtlich enthält das EStG Grundbegriffe und Basisnormen (wie z. B. Betriebsvermögen, Gewinnermittlung, Gewerbebetrieb, Mitunternehmerschaft):

- Die Definition gewerblicher Einkünfte (§ 2 Abs. 1; §§ 15–17 EStG)
- Die Besteuerung von Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften
- Die Gewinnermittlung (§§ 4–7 EStG)
- Den Bezug von ausgeschütteten Gewinnen unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens
- Den Steuerabzug (als Arbeitgeber, als Gläubiger von Kapitalerträgen)
- Unternehmerische Steuerermäßigungen
- Auslandsbezüge (§§ 2 a, 32 b, 34 c, 34 d, 49, 50 d EStG)
- Sonderregelungen (z. B. § 48 EStG)

## C. Grundzüge des Körperschaftsteuerrechts

Das Körperschaftsteuerrecht enthält im Wesentlichen das „Einkommensteuerrecht“ der Kapitalgesellschaften und der sonstigen Körperschaften.<sup>10</sup> Notwendig ist ein eigenes (zumindest separiertes) Körperschaftsteuerrecht; denn die Körperschaften sind selbstständige Subjekte der Gewinnermittlung und der Gewinnzurechnung.

3

Steuerpflicht	§§ 1–6 a KStG
Einkommensermittlung	§§ 7–13 KStG
Organschaft	§§ 14–19 KStG
Steuersatz	§ 23 KStG
Besteuerung ausländischer Einkunftsteile	§ 26 KStG
Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen	§§ 27–29 KStG
Übergang zum Halb-/Teileinkünfteverfahren	§§ 36–40 KStG

Die Körperschaft ist (formal) ein selbstständiges Steuersubjekt. Ihr Einkommen wird mit 15 % versteuert (§ 23 Abs. 1 KStG); der Ausschüttungsempfänger erhält 85 %, die er zu 60 % zu versteuern hat ( $60 \times 40 \% \text{ [angenommener ESt-Satz]} = 24 \%$ ; § 3 Nr. 40 EStG), sodass die ertragsteuerliche Gesamtsteuerlast (ohne Gewerbesteuer) insgesamt 39 % beträgt. Die Besteuerungslast wird also auf das „Sondervermögen“ und dessen Inhaber aufgeteilt („Teileinkünfteverfahren“); § 3 Nr. 40 EStG geht m. E. daher zu Unrecht von „steuerfreien“ Einnahmen aus.

<sup>10</sup> Allgemein: Musgrave/Musgrave/Kullmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Bd., 5. Aufl., 1993, Kap. 18, S. 238 ff.; Watrin DStZ 1999, 238.



## I. Merkmale der Körperschaftsteuer

- 4 Kennzeichnend für das Körperschaftsteuerrecht sind
- die selbstständige Gewinnermittlung (eigenes Betriebsvermögen) und die eigene Steuersubjektqualität der Körperschaft (juristisch verselbstständigtes Sondervermögen),
  - die Existenz einer eigenen Gesellschaftssphäre, die zu verdeckten Gewinnausschüttungen (Umqualifizierung von abziehbaren Betriebsausgaben in nicht abziehbare Gewinnausschüttungen) und zu verdeckten Einlagen führen kann,
  - konzernsteuerrechtliche Regelungen (Organschaft; Gewinnabführungsvertrag; Ergebniszurechnung beim Organträger; §§ 14–19 KStG),
  - Regelungen mit Auslandsbezug (§§ 2, 12 KStG),
  - Liquidation (§ 11 KStG).

Im Prinzip, Aufbau und Gewinnermittlung ist die Körperschaftsteuer ähnlich konstruiert wie die Einkommensteuer. Allerdings ist zu unterscheiden, ob das Steuerrecht die Körperschaft als solche oder aber die hinter ihr stehenden natürlichen Personen erfassen will.<sup>11</sup> In diesem Fall sind die Verhältnisse der Gesellschafter in die Betrachtung einzubeziehen.<sup>12</sup> Rechtsformbedingte Belastungsunterschiede (etwa Doppelbesteuerungen) sollen nach Möglichkeit zumindest im Ergebnis vermieden werden.<sup>13</sup>

## II. Entwicklung

- 5 Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891 erfasste neben den natürlichen Personen auch die Aktiengesellschaft, die KGaA, die bergrechtliche Gewerkschaft und bestimmte Genossenschaften. Dieses System wurde erst mit dem KStG 1920 aufgegeben. Beim klassischen Doppelbelastungssystem wurde auch auf ausgeschüttete Gewinne die volle Körperschaftsteuer erhoben, sodass das Einkommen der Kapitalgesellschaften ohne Milderung zweifach belastet wurde. Beim Doppelbelastungssystem mit gespalteten Steuersätzen wurden die ausgeschütteten Gewinne mit einem niedrigeren Steuersatz belegt, sodass die Doppelbelastung gemildert, wenn auch nicht ganz beseitigt wurde. Seit dem 01.01.1977 war die Körperschaftsteuer als Vollanrechnungssystem ausgestaltet, das zunächst den gesamten thesaurierten Gewinn mit Körperschaftsteuer belastete. Diese Belastung hatte jedoch nur vorläufigen Charakter, da die von der Körperschaft gezahlte Körperschaftsteuer im Falle der Ausschüttung auf die Einkommensteuer der Anteilseigner voll angerechnet wurde;<sup>14</sup> die Körperschaftsteuer hatte wirtschaftlich betrachtet den Charakter einer Quellensteuer auf Kapitalerträge. Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000<sup>15</sup> ist das Anrechnungsverfahren durch ein Aufteilungsverfahren (Aufteilung des Besteuerungsguts auf Körperschaft und Anteilseigner; sog. Halb-/Teileinkünfteverfahren) abgelöst worden.

Für Gewinnausschüttungen einer Körperschaft an eine andere Körperschaft gilt grundsätzlich eine allgemeine Dividendenfreistellung, sodass die Einmalbesteuerung gesichert ist. Damit entfällt das Problem der phasengleichen Dividendenaktivierung auf der Ebene der Gesellschaft. Ebenso sind Gewinne aus der Veräußerung einer Be-

---

11 Reich, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, 2000, 85.

12 Vgl. Kulosa, Verfassungsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung am Beispiel der Wohnungsgenossenschaften, Diss. jur. Münster, 2000, 29 ff.

13 Jachmann, Steuergesetzgebung, 1999, 66 ff.

14 Zur Technik Hey in T/L Kap. 11, Rn. 11.2 ff.

15 BGBl. 2000 I, 1433.

teilung an eine andere Körperschaft steuerfrei; diese Freistellung berücksichtigt, dass der Veräußerungsgewinn regelmäßig auf offenen und stillen Reserven beruht, also eine Art „gespeicherter laufender Gewinn“ ist. Nach der Begründung des Gesetzesentwurfs<sup>16</sup> soll daraus folgen, dass u. a. auch Teilwertabschreibungen steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden können. Das ist nur konsequent, da nur noch die einkommenserzielende Gesellschaft und der natürliche Anteilseigner mit den ausgeschütteten Beteiligungserträgen besteuert werden.

## D. Grundzüge des Gewerbesteuerrechts

Die Gewerbesteuer ist eine Unternehmenssteuer auf den Ertrag, die auf dem Äquivalenzprinzip beruht und den Kommunen zugutekommt. Erfasst werden rechtsformneutral inländische Gewerbebetriebe.<sup>17</sup> Selbstständige Arbeiter, insbesondere Freiberufler, werden nicht erfasst; das bedeutet im Ergebnis eine Privilegierung akademischer Arbeit.

Die Gewerbesteuer ist eine auf den tätigen Betrieb bezogene Sachsteuer (**Objektsteuer**); sie erfasst den Ertrag von gewerblichen Unternehmen beliebiger Rechtsform (jeder stehende Gewerbebetrieb im Inland);<sup>18</sup> sie ist die Ertragsteuer der Gemeinden. Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag (§§ 7 ff. GewStG). Die Gewerbesteuer wird bei der Einkommensteuer pauschal angerechnet. Nach dem StSenkG 2000 können die Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen (nunmehr) um das Vierfache des Gewerbesteuer-Messbetrags gemindert werden, sodass für Personenunternehmen die Gewerbesteuerbelastung im Ergebnis (weitgehend) entfällt (§ 35 EStG i. d. F. StSenkG).<sup>19</sup> Die Gewerbesteuerentlastung auf der Ebene der Einkommensteuer tangiert den Grundsatz der Rechtsformneutralität und produziert weitere Systembrüche.

Die heutige Gewerbesteuer beruht auf preußischem Vorbild.<sup>20</sup> Durch das Realsteuere reformgesetz 1936 wurde die Gewerbesteuer eine reine Gemeindesteuer (so auch ausdrücklich § 1 GewStG). Die Gewerbesteuer ist den Gemeinden verfassungsrechtlich zugesprochen (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG); diese Garantie entspricht der allgemeinen Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 GG, nach der es den Gemeinden möglich sein muss, Aufgaben der kommunalen Selbstverwaltung in eigener Regie auszuführen. Der Finanzbedarf der Gemeinden kann allerdings auch auf andere Weise gesichert werden; eine Gewähr für den Fortbestand der Gewerbesteuer besteht nicht.<sup>21</sup> Der Belastungsgrund der Gewerbesteuer besteht darin, dass nach dem sog. Äquivalenzprinzip die durch den Betrieb der Unternehmen entstehenden externen Kosten ausgeglichen werden sollen.<sup>22</sup>

Die Gewerbesteuer ist **Realsteuer** (§ 3 Abs. 2 AO; Art. 106 GG – Objektsteuer). Besteuert wird das Objekt „Gewerbebetrieb“. Auf die subjektive Leistungsfähigkeit der Personen, denen das Objekt zuzurechnen ist, kommt es nicht an. Maßstab ist allein der

<sup>16</sup> BT-Drs. 14/2683, S. 120 f.

<sup>17</sup> Conradi, Die Legitimation der Gewerbesteuer, 2001, 512.

<sup>18</sup> Allgemein: Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., 2021; Hey in T/L Kap. 12, Rn. 12.2 ff.; Musgrave/Musgrave/Kullmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Bd., 5. Aufl., 1993, Kap. 19, S. 272 ff.; Schnädter, Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, 1996; Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990.

<sup>19</sup> Vgl. Gesetzesbegründung BT-Drs. 14/2683, S. 116.

<sup>20</sup> 1. Gewerbesteuer-Edikt vom 02.11.1810, GS S. 79.

<sup>21</sup> Siekmann in Sachs, Kommentar zum Grundgesetz, 9. Aufl., 2021, Art. 106 GG, Rn. 36.

<sup>22</sup> Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 328; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, § 1 Rn. 11.



Gewerbeertrag. Die Anknüpfung an Gewerbekapital und Lohnsumme wurde aufgegeben; die Gewerbesteuer ist damit eine reine Ertragsteuer.

Die Gewerbesteuer sieht sich erheblicher Kritik ausgesetzt.<sup>23</sup> Sie könne nicht auf das Äquivalenzprinzip gestützt werden, da in der Realität die Kosten nicht nur die Gemeinden belasteten, die Steuererträge nicht nur den Gemeinden zukämen, vornehmlich Großunternehmen erfasse und die Lasten-verursachende Art des Betriebs unerheblich sei. Die „Äquivalenz-Rhetorik“ habe mit der Gewerbesteuer-Realität nichts zu tun; die Gewerbesteuer sei grundlegend zu reformieren.<sup>24</sup>

§ 35 EStG i. d. F. StSenkG führt im Ergebnis zu einer Abmilderung der Gewerbesteuerbelastung, wenn nicht gar zu einer vollständigen Gewerbesteuerfreistellung. Damit wird erreicht, dass einerseits die Gewerbesteuer als Gemeindesteuer erhalten bleibt, dass andererseits aber die Gewerbesteuerbelastung durch Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer und durch einen niedrigen Steuersatz bei der Körperschaft ausgeglichen wird. Im Vordergrund standen bei dieser Reform nicht steuersystematische Erwägungen, sondern die Beibehaltung der Gewerbesteuer.

### E. Grundzüge des Umsatzsteuerrechts

- 7 Dem ersten Anschein zuwider ist die Umsatzsteuer keine Unternehmenssteuer, sondern eine Steuer auf den privaten Endverbrauch. Der Unternehmer ist zwar Steuerschuldner, im wirtschaftlichen Ergebnis aber sind die zu zahlende Umsatzsteuer, die der Unternehmer dem Leistungsempfänger in Rechnung stellt, und die vom Finanzamt zu erstattende Vorsteuer, die für bezogene Leistungen aufgewendet wurde, nur durchlaufende Posten. Belastet ist letzten Endes allein der Endverbraucher.<sup>25</sup>

Zentrale Elemente des Umsatzsteuerrechts sind

- der Unternehmerbegriff,
- die (belastete) Lieferung und sonstige Leistung (die steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze) und die
- Vorsteuererstattung.

Die Umsatzsteuer<sup>26</sup> ist eine selbstständige Steuer, keine Ergänzung der Einkommensteuer.<sup>27</sup> Belastungsgrund ist die Einkommensverwendung für den nicht unternehmerischen (privaten) Endverbrauch (Verbrauchssteuer);<sup>28</sup> Unternehmen werden durch die Umsatzsteuer als solche nicht belastet, wohl aber durch das Verfahren ihrer Erhebung (und den damit verbundenen Verwaltungsaufwand). Wirtschaftlich betrachtet wird der Erwerb besteuert, wenn auch formal an die Lieferung oder Leistung angeknüpft wird. Steuertechnisch wird dies durch den Abzug der für die Vorbezüge gezahlten Steuer (sog. Vorsteuerabzug) und durch die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Abnehmer erreicht. Der Maßstab „Konsumausgaben“ ist ein (begrenzter) Indikator der Leistungsfähigkeit. Das Einkommen wird auf diese Weise zweimal besteuert, bei seiner Entstehung direkt durch die Einkommensteuer und bei seiner (privaten) Verwendung indirekt durch die Umsatzsteuer. Einkommen- und Umsatzsteuer

23 Vgl. Tipke, StRO, 1132 f. – Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, 246, hält die These von einer grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer für nicht haltbar; Besteuerungsprinzipien der Gewerbesteuer seien das objektive Leistungsfähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip.

24 Tipke, StRO, 1158 f. – Zu den verschiedenen Modellen vgl. Hey in T/L Kap. 12, Rn. 12.7.

25 Tipke, StRO, 1006.

26 Englisch in T/L Kap. 17; Söhn StuW 1996, 165; Tipke, StRO, 971 ff.

27 Tipke, StRO, 1010.

28 Tipke, StRO, 1009.

ergänzen sich daher, indem der Steuerzugriff an Erwerb und Konsum anknüpft. Das Existenzminimum wird in gewisser Weise und in dem Rahmen, den diese Steuer ermöglicht, durch Steuerbefreiungen (§ 4 UStG) und die Ermäßigung des Steuersatzes (von 19 % auf 7 %, § 12 Abs. 2 UStG) geschützt; Konsumausgaben, die existenznotwendig sind, dürfen nur maßvoll besteuert werden.<sup>29</sup>

Systemtragendes Prinzip des Umsatzsteuerrechts ist das Verbrauchsteuerprinzip. Belastungsidee der Umsatzsteuer ist die Besteuerung des privaten (nicht-unternehmerischen) Endverbrauchs; die konsumtiven Einkommensverwendungen lassen eine gewisse Leistungsfähigkeit erkennen, die eine steuerliche Anknüpfung rechtfertigen; die Art und die Rechtsform der Betätigung sind prinzipiell unerheblich. Entwicklungsgeschichtlich geht die Umsatzsteuer auf Umsatzgelder und Akzisen zurück, welche die Bundesstaaten auf verschiedene Waren erhoben hatten. Das Umsatzsteuergesetz hat den EU-rechtlichen Vorgaben zu entsprechen.

Die Schwachpunkte der Umsatzsteuer sind ihr hoher Verwaltungsaufwand und ihre Missbrauchsanfälligkeit. Die Umsatzsteuer erfordert, dass jede Leistung der gesamten Volkswirtschaft buchmäßig erfasst wird. Darüber hinaus lädt das System der Vorsteuerentlastung, das nicht unmittelbar mit der Steuerbelastung verknüpft ist, zu Manipulationen größten Umfangs ein (sog. Umsatzsteuerkarusselle). Und schließlich entziehen sich weite Teile der Wirtschaft schlicht der Pflicht zur Zahlung der Umsatzsteuer durch sog. Schwarzgeschäfte.

## F. Grundzüge des Grunderwerbsteuerrechts

Die Grunderwerbsteuer ist eine besondere Verkehrssteuer. Die Umsatzsteuerbefreiungen des § 4 Nr. 9 und 10 UStG verstehen die Grunderwerbsteuer und die Versicherungssteuer als Sonderumsatzsteuern;<sup>30</sup> allerdings fehlt eine entsprechende Ausgestaltung, wie z. B. der Vorsteuerabzug, sodass nicht nur der private Endverbraucher belastet wird. Nach dem im Jahre 1971 erstellten Gutachten der Steuerreformkommission bestand ein wesentlicher Grund für die Beibehaltung der GrESt darin, dass sich beim Erwerb eines Grundstücks „eine gewisse steuerliche Leistungsfähigkeit offenbare, die es rechtfertige, diesen Rechtsvorgang mit einer Verkehrssteuer zu belasten.“<sup>31</sup>

8

Der Grunderwerbsteuer unterliegt der Grunderwerb (§ 2 GrEStG); tatbestandlich wird an Erwerbsvorgänge, wie z. B. Kauf, Auflassung angeknüpft (§ 1 GrEStG). Die Steuer beträgt je nach Bundesland 3,5 % bis zu 6,5 % der Bemessungsgrundlage (i. d. R. Wert der Gegenleistung; §§ 8, 9, 11 GrEStG), z. B. des Kaufpreises.

Die sog. Share Deals, mit denen Immobilieninvestoren bislang die Grunderwerbsteuer umgehen konnten, sind erschwert worden.<sup>32</sup>

<sup>29</sup> BVerfG v. 23.08.1999 – 1 BvR 2164/98, HFR 2000, 44.

<sup>30</sup> Tipke, StRO, 1017 ff.

<sup>31</sup> Boruttau/Loose, GrEStG, 19. Aufl., 2018, Vorbemerkungen vor § 1, Rn. 47.

<sup>32</sup> Gesetz v. 17.05.2021, BGBl. I 2021, 986.

## G. Sonstige Steuern

### I. Grundzüge des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts

- 9 Die Erbschaftsteuer wird nach gestaffelten Freibeträgen und Steuersätzen erhoben, die von der jeweiligen Steuerklasse abhängig sind; die Steuersätze reichen von 7 % bis 50 % (§ 19 ErbStG). Für den Erwerb von Betriebsvermögen sind besondere Vergünstigungen vorgesehen (§§ 13 a, 19 a ErbStG).
- 10
- |             |  |
|-------------|--|
| § 1         | Schenkungen und Erwerb von Todes wegen                           |
| §§ 10, 12   | Steuerpflichtiger Erwerb   |
| § 12 Abs. 5 | Bewertung inländischen Betriebsvermögens                         |
| § 13 a      | Ansatz des Betriebsvermögens; Verschonungsabschlag, Abzugsbetrag |
| §§ 16, 17   | Freibeträge  |
| § 19        | Steuersatz; zwischen 7 % und 50 %                                |
| § 19 a      | Entlastungsbetrag  |

Die Erbschaftsteuer hat zwei Steuergegenstände. Sie besteuert den todes- und schenkungsbedingten Vermögensanfall sowie in periodischen Abständen das Vermögen von Familienstiftungen und Familienvereinen.<sup>33</sup>

#### 1. Rechtfertigung

- 11 Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird damit gerechtfertigt, dass das durch die Erbschaft oder die Schenkung erworbene Vermögen, das nicht der Einkommensteuer unterliegt, die steuerliche Leistungsfähigkeit erhöht.<sup>34</sup>

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer hat immense steuerliche Bedeutung im Hinblick auf den Generationenwechsel in Unternehmen; die modernen Erbschaftsteuern sind geprägt vom System ihrer Befreiungen zulasten der steuerlichen Leistungsfähigkeit, vom Gedanken der Umverteilung und des Schutzes der Familie. Die Erbschaftsteuer diene nicht nur der Erzielung von Steuereinnahmen, sondern sei zugleich ein Instrument des Sozialstaats, um zu verhindern, dass Reichtum in der Folge der Generationen in den Händen weniger kumuliere und allein aufgrund von Herkunft oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwachse.<sup>35</sup>

Die Erbschaftsteuer ist eine Vermögenszugangssteuer. Im Unterschied zur Einkommensteuer erfasst die Erbschaftsteuer Vermögenszugänge, die nicht durch Leistung erwirtschaftet worden sind; besonderes Kennzeichen der Erbschaftsteuer ist der Vermögensanfall durch Nicht-Leistung. Einkommen und Schenkung/Erbschaft schließen sich daher logisch zwingend aus; ein bestimmter Sachverhalt kann nur als Einkommen oder alternativ als Schenkung besteuert werden. Davon zu unterscheiden ist der Umstand, dass realisiertes und versteuertes Einkommen später der Erbschaftsteuer unterliegen kann. Systematisch ist es daher nicht korrekt, Erbschaften und Schenkungen quasi als achte Einkunftsart zu behandeln.<sup>36</sup>

---

33 Meincke, Rechtfertigung der Erbschafts- und Schenkungsteuer, DStJG 22 (1999), 39; Musgrave/Musgrave/Kullmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Bd., 5. Aufl., 1993, Kap. 21 F, S. 350 ff.

34 Tipke, StRO, 869 ff.

35 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

36 Zu dieser Kontroverse vgl. die Referate der 22. Jahrestagung der DStJG, DStJG 22 (1999), insbesondere die Zusammenfassung von Birk DStJG 22 (1999), 309, 317.

Die Erbschaftsteuer ist wie die Vermögensteuer, die sie nach deren Abschaffung in gewisser Weise ersetzen soll, auch für den Erhalt eines sozial und demokratisch verfassten Staatswesens von besonderer Bedeutung; sie soll das Entstehen feudaler Strukturen verhindern und eine gewisse Gleichmäßigkeit der Vermögensverteilung und damit Chancengleichheit herstellen (Ausgleichs- und Umverteilungsfunktion).<sup>37</sup>

## 2. Ausgestaltung

Das deutsche Erbschaftsteuerrecht beruht seit jeher auf dem System der Erbanfallsteuer; erfasst wird die zugewachsene Leistungsfähigkeit.<sup>38</sup> Im Hinblick auf die Anknüpfung an die erbrechtlichen Bestimmungen (§§ 1922–2385 BGB) und an das Recht der Schenkung (§§ 516–534 BGB) wird von einer Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Erbschaftsteuer gesprochen. Dieser Zusammenhang schließt indes nicht aus, dass die zivilrechtlichen Gestaltungen und Begriffe nach den steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhängen interpretiert werden müssen.

Nach Auffassung des BVerfG war die Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens in §§ 13 a und 13 b ErbStG i.a.F. angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar; es liege allerdings im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, kleine und mittelständische Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt würden, zur Sicherung ihres Bestands und damit auch zur Erhaltung der Arbeitsplätze von der Erbschaftsteuer weitgehend oder vollständig freizustellen. Für jedes Maß der Steuerverschonung benötige der Gesetzgeber allerdings tragfähige Rechtfertigungsgründe.<sup>39</sup>

Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist das übertragene Vermögen, das verwendungsunabhängig mit dem Sachwert (Veräußerungswert) zu bewerten ist. Mit Freibeträgen und gestaffelten Steuersätzen wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das Familienprinzip korrigiert.

Das Gesetz kennt drei Steuerklassen, Steuerklasse I und II für Verwandte, Steuerklasse III für alle übrigen Erwerber; die Steuersätze liegen zwischen 7 % und 50 %. Kleinere Erbschaften sind durch großzügige Freibeträge geschützt, z. B. hat ein Ehepartner nach dem Tod des Gatten einen Freibetrag von 500.000 €; hinzu kommt ein Versorgungsfreibetrag von 256.000 €. Sonderregelungen (Entlastungen) gelten für Betriebsvermögen (§§ 13 a, 19 a ErbStG). Bis 1997 wurde bebautes Grundvermögen mit dem sog. Einheitswert angesetzt, seit 1997 ist der Ertragswert anzusetzen, der im Schnitt zwischen 50 und 60 % des Verkehrswerts liegen soll. Geplant ist, zum gemeinen Wert als Richtschnur der Wertermittlung zurückzukehren. Die Neufassung des Erbschaftsteuerrechts im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz 2009 begegnet erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken.<sup>40</sup>

37 Kisker, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögensredistribution, in: Volkswirtschaftliche Schriften, 1964, Heft 79, S. 13 ff. Weniger aussagekräftig ist die Begründung von Kirchhof (Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1990, § 88, Rn. 172), dass die im Erbrecht angelegte Ausgestaltung der Rechtsnachfolge einen Spielraum für staatliche Teilhabe eröffne.

38 Für eine Kombination von Erbanfall- und Nachlasssteuer Antrag der Gruppe der PDS, BT-Drs. 13/4845, S. 9; vgl. auch das Konzept der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 13/4838.

39 BVerfG v. 17.12.2014–1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

40 Im Einzelnen Leisner in Handbuch des Staatsrechts, Band VIII, 3. Aufl., 2010, § 174, Rn. 36.

## II. Grundsteuer

- 13 Die Grundsteuer knüpft an den Besitz von Grund und Boden, eine Substanzsteuer, die wie die Gewerbesteuer den Kommunen zugutekommt. Die Grundsteuer ist personen- und rechtsformneutral; auch Unternehmer und Unternehmen sind grundsteuerpflichtig.

Die Grundsteuer wird (wie die Gewerbesteuer) vielfach mit dem Äquivalenzprinzip<sup>41</sup> gerechtfertigt; sie ist Objektsteuer (auch Sach- oder Realsteuer). Die Grundsteuer verhält sich zur Vermögensteuer wie die Gewerbesteuer zur Einkommensteuer. Nach Abschaffung der Vermögensteuer und nach Anrechnung der Gewerbesteuer ist die Systemgerechtigkeit der Grundsteuer nicht unproblematisch.<sup>42</sup>

Steuergegenstand der Grundsteuer ist der Grundbesitz (§ 2 GrStG); die Gemeinden haben ein Heberecht (§ 1 Abs. 1 GrStG). Die Steuermesszahl beträgt für Grundstücke 3,4 ‰ auf den Wert nach § 249 BewG (§§ 13, 15 GrStG). Die (alten) Regelungen des BewG zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den „alten“ Bundesländern waren seit dem Beginn des Jahres 2002 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar. Indes ist der Gesetzgeber bei der Grundsteuer ebenso wenig wie bei anderen Steuern gehindert, mithilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen.<sup>43</sup>

## III. Sonstige Steuern

- 14 Ähnliche Erwägungen gelten für die kommunalen Verbrauch- und Aufwandsteuern (Beispiele: Vergnügungsteuer, Getränkesteuer, Jagdsteuer, Hundesteuer, Zweitwohnungsteuer); auch hier treten Mehrfach- und Doppelbelastungen auf; die Anknüpfung an die Örtlichkeit ist in vielen Fällen nicht zu rechtfertigen.<sup>44</sup>

## H. Umwandlungssteuerrecht

### I. Hintergrund und Notwendigkeit des UmwG und des UmwStG

- 15 Grund für das Umwandlungsgesetz (UmwG) und (als steuerliche Folge) für das UmwStG ist das Bedürfnis nach (geregelter) Umstrukturierung. Unternehmen können in unterschiedlicher Rechtsform betrieben werden (z.B. als Einzelunternehmen, als Personen- oder als Kapitalgesellschaft). Die Rechtsordnung muss regeln, wie Wechsel der Organisationsform (Rechtsträgerwechsel, Sacheinlage, Anteilstausch) rechtlich praktiziert werden können.<sup>45</sup> Steuerrechtlich stellt sich v.a. die Frage, ob eine solche Änderung steuerneutral vollzogen werden kann oder ob die Umwandlung als veräußerungsähnlich zu einer Gewinnrealisierung führen muss.

---

41 Tipke, StRO, 953 ff.

42 Nach Auffassung von Tipke ist der Grundbesitz (wie das Vermögen) kein hinreichender Indikator für Leistungsfähigkeit (Tipke, StRO, 965).

43 BVerfG v. 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u. a., BVerfGE 148, 147. – Zur Reform Seer in T/L Kap. 16, Rn. 16.37. – Das Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz wurde am 25.06.2021 durch den Bundesrat verabschiedet.

44 Tipke, StRO, 1037 ff.

45 B/D/T § 6, Rn. 1421 ff.

## II. Zweck und Funktion

UmwG und auch UmwStG sind **Organisationsrecht** und regeln, unter welchen Voraussetzungen von einem Unternehmen in ein anderes und von einer Unternehmensform in eine andere gewechselt werden kann. Das UmwG regelt die zivilrechtlichen Möglichkeiten und Voraussetzungen einer Unternehmensumstrukturierung, das UmwStG die steuerrechtlichen Folgen, die sich aus einer solchen Umwandlung ergeben. Im UmwG wird die Umstrukturierung von Unternehmen v.a. durch Anordnung einer zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) erleichtert. Die Gesamtrechtsnachfolge ermöglicht eine Kontinuität der Rechts- und Wirtschaftsbeziehungen.

16

Zweck des UmwStG ist es, (ökonomisch sinnvolle) Umwandlungen (Strukturveränderungen) von Unternehmen steuerrechtlich nicht (z.B. durch die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven) zu erschweren oder gar zu verhindern.<sup>46</sup> Aufgrund veränderter Marktbedingungen, neuer Strategien und neuer Ausrichtung oder im Hinblick auf eine Unternehmensnachfolge kann es geboten sein, die Unternehmensstruktur zu verändern, etwa durch Spaltung, durch Verschmelzung oder auch durch schlichte Rechtsformänderung. Das UmwStG knüpft an gesellschaftsrechtliche Vorgänge an;<sup>47</sup> es enthält keine eigenen Steuertatbestände; es regelt lediglich (übergreifend) die Rechtsfolgen, die bei einer Umwandlung eintreten, um einen geordneten Wechsel zu ermöglichen.

Umwandlungen liegen regelmäßig komplexe Gestaltungen zugrunde. Um von vornherein ein Prozessrisiko zu minimieren, orientiert sich die Beratungspraxis seit jeher eng an der Verwaltungsauffassung. Diese wurde vom BMF Ende 2011 einheitlich im sog. „**Umwandlungssteuererlass 2011**“ veröffentlicht.<sup>48</sup>

<sup>46</sup> BFH v. 11.07.2019 – I R 13/18, DB 2020, 427.

<sup>47</sup> BT-Drs. 16/2710, S. 34.

<sup>48</sup> BMF v. 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl. 2011 I, 1314, mit späteren Änderungen durch BMF v. 26.07.2016 – IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. 2016 I, 684; BMF v. 10.11.2016 – IV C 2-S 2761/0-01, BStBl. 2016 I, 1252; BMF v. 23.02.2018 – IV C 2-S 1978-b/16/10001:001, BStBl. 2018 I, 319.