

Patrick Schulz

Die Rückabwicklung im Ertragsteuerrecht



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg
Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 70

Patrick Schulz

Die Rückabwicklung im Ertragsteuerrecht



Nomos



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

Zugl.: Potsdam, Univ., Diss., 2019

ISBN 978-3-8487-5958-3 (Print)

ISBN 978-3-7489-0087-0 (ePDF)

1. Auflage 2019

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Im Rahmen meiner Masterarbeit habe ich mich mit der Rückzahlung von Auszahlungen einer GmbH beschäftigt, die gegen das Auszahlungsverbot des § 30 Abs. 1 GmbHG verstoßen. Dabei habe ich festgestellt, dass die Auszahlung einer GmbH auch dann auf Ebene der Gesellschafter zu Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt und versteuert werden muss, wenn die Auszahlung § 30 Abs. 1 GmbHG zuwider geleistet wurde. Weder der Rückzahlungsanspruch der Gesellschaft nach § 31 GmbHG noch die tatsächliche Rückgewähr verhindern dies. Die spätere Rückzahlung stellt nach der Rechtsprechung des BFH vielmehr einen eigenständigen Vorgang dar, der als (verdeckte) Einlage des Gesellschafters in das Vermögen der Gesellschaft zu berücksichtigen ist. Das hat zur Folge, dass sich durch die Rückzahlung lediglich die Anschaffungskosten auf die Beteiligung des Gesellschafters erhöhen. Eine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage findet zumindest zunächst nicht statt. Ich habe mich deshalb gefragt, ob es auch noch andere Fälle gibt, in denen die Rückabwicklung eines ertragsteuerrelevanten Vorgangs zu ähnlich unbefriedigenden Ergebnissen führt. Dabei habe ich festgestellt, dass die ertragsteuerlichen Folgen von Rückabwicklungen nicht gesetzlich geregelt und bisher nur vereinzelt und punktuell wissenschaftlich untersucht worden sind. Diesen Umstand habe ich zum Anlass genommen, mich im Rahmen dieser Arbeit einmal ausführlicher mit dem Thema Rückabwicklung im Ertragsteuerrecht zu befassen.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Prof. Dr. Lutz Lamers, für seine Unterstützung und sein persönliches Engagement bei der Betreuung dieser Arbeit. Durch seine konstruktiven Anmerkungen und Hinweise hat er entscheidend zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen. Danken möchte ich darüber hinaus Robert Mier für die stets hilfreichen inhaltlichen Diskussionen und die kritische Durchsicht dieser Arbeit.

Ahrensfelde, im April 2019

Dr. Patrick Schulz, LL.M.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|----|
| Abkürzungsverzeichnis | 15 |
| A. Einleitung | 19 |
| B. Die Rückabwicklung ertragsteuerrelevanter Vorgänge (Begriffsbestimmung) | 22 |
| I. Die ertragsteuerliche Relevanz wirtschaftlicher Vorgänge | 22 |
| 1. Steuern vom Einkommen und Ertrag (Ertragsteuern) | 22 |
| a) Einkommensteuer | 22 |
| b) Körperschaftsteuer | 26 |
| c) Gewerbesteuer | 27 |
| 2. Ertragsteuerrelevante Vorgänge | 29 |
| a) Betriebsvermögensmehrungen und -minderungen (Betriebsvermögensänderungen) | 29 |
| b) Zu- und Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert | 30 |
| c) Anschaffung oder Herstellung von (abnutzbaren) Wirtschaftsgütern | 31 |
| d) Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter | 32 |
| 3. Zur wirtschaftliche Betrachtungsweise im (Ertrag-)Steuerrecht | 32 |
| a) Bei der (teleologischen) Auslegung von Steuernormen | 33 |
| b) Im Bereich des Betriebsvermögensvergleichs (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG) | 38 |
| c) Im Bereich des Zu- und Abflussprinzips | 39 |
| d) Bei der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern | 40 |
| e) Bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter | 41 |
| 4. Zwischenergebnis | 43 |
| II. Die Rückabwicklung wirtschaftlicher Vorgänge | 43 |
| 1. „Actus contrarius“ des (früheren) wirtschaftlichen Vorgangs | 44 |
| a) Identität der beteiligten Personen; Abgrenzung zu Erstattungen durch Dritte | 45 |

| | |
|--|----|
| b) Rückgewähr der früheren Leistung; Wiederherstellung der früheren Vermögenslage | 46 |
| 2. Objektiver Zusammenhang mit dem (früheren) wirtschaftlichen Vorgang; Abgrenzung zu Gegengeschäften mit umgekehrten Parteirollen | 47 |
| a) In Fällen, in denen die Gegenleistung bereits erbracht wurde bzw. in denen eine Gegenleistung objektiv nicht zu erwarten ist | 48 |
| b) In Fällen, in denen die Gegenleistung noch nicht erbracht wurde | 49 |
| 3. Subjektive Absicht der Beteiligten zur Beseitigung des ursprünglich bezweckten Erfolgs | 50 |
| 4. Weitere Voraussetzungen in Einzelfällen | 50 |
| III. Rückgängigmachungen aufgrund von Steuerklauseln | 51 |
| IV. Ergebnis | 55 |
| | |
| C. Die ertragsteuerlichen Folgen der Rückabwicklung (aktuelle Rechtslage) | 57 |
| | |
| I. Keine rückwirkende Änderung des bereits verwirklichten Steuertatbestands | 57 |
| 1. Grundsatz der Unabänderlichkeit (im Ertragsteuerrecht) | 57 |
| a) Entstehung des Ertragsteueranspruchs | 57 |
| b) Unabänderlichkeit des einmal entstandenen Ertragsteueranspruchs | 60 |
| 2. Ausnahmen vom Grundsatz der Unabänderlichkeit (im Ertragsteuerrecht) | 62 |
| a) Ereignisse mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit (rückwirkende Ereignisse) | 63 |
| aa) Rückwirkende Ereignisse | 63 |
| bb) Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO (wegen rückwirkender Ereignisse) | 65 |
| b) Rückabwicklungen als rückwirkende Ereignisse | 66 |
| aa) Steuertatbestände, die an einen einmaligen Vorgang anknüpfen | 66 |
| (1) Betriebsveräußerungen i.S. des § 16 EStG | 67 |
| (2) Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S. des § 17 EStG | 70 |
| (3) Veräußerungen von Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 2 EStG | 71 |

| | |
|---|-----|
| (4) Private Veräußerungsgeschäfte i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 EStG | 73 |
| (5) Veräußerungen von Anteilen i.S. des § 3 Nr. 40 S. 1 lit. a EStG | 76 |
| (6) Veräußerungen von Anteilen i.S. des § 8b Abs. 2 KStG | 78 |
| bb) Steuertatbestände, die eine tatsächliche und endgültige Belastung fordern | 81 |
| (1) Sonderausgaben i.S. des § 10 EStG | 82 |
| (2) Außergewöhnlichen Belastungen i.S. des § 33 EStG | 85 |
| 3. Zwischenergebnis | 87 |
| II. Isolierte steuerliche Betrachtung der Rückabwicklung | 88 |
| 1. Grundsatz der geschäftsvorfallbezogenen Betrachtungsweise | 88 |
| a) Rückzahlungen von Betriebseinnahmen | 89 |
| b) Rückzahlungen von Betriebsausgaben | 91 |
| c) Rückzahlungen von Einnahmen i.S. des § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG | 95 |
| aa) Grundsätzliche Behandlung | 97 |
| bb) Besonderheiten bei Rückzahlungen von Gewinnausschüttungen | 100 |
| d) Rückzahlungen von Werbungskosten | 102 |
| 2. Ausnahmen vom Grundsatz der geschäftsvorfallbezogenen Betrachtungsweise | 106 |
| a) Rückzahlungen bestimmter nicht abziehbarer Betriebsausgaben | 106 |
| aa) Rückzahlungen von Körperschaftsteuer | 106 |
| bb) Rückzahlungen von Gewerbesteuer | 108 |
| cc) Rückzahlungen von steuerlichen Nebenleistungen zur Körperschaft- und Gewerbesteuer | 108 |
| b) Rückabwicklung eines im Gesellschaftsverhältnis begründeten Forderungsverzichts gegen Besserungsschein | 109 |
| 3. Zwischenergebnis | 111 |
| III. Ergebnis | 113 |

| | |
|--|-----|
| D. Die ertragsteuerlichen Folgen der Rückabwicklung auf dem Prüfstand | 116 |
| I. Grundsatz der Unabänderlichkeit | 117 |
| 1. Kein Versäumnis des Gesetzgebers | 117 |
| 2. Kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) | 117 |
| a) Gleichheitsgarantie im Steuerrecht | 118 |
| b) Unabänderlichkeit versus Leistungsfähigkeit | 122 |
| c) Bestätigung durch das BVerfG | 124 |
| 3. Keine Notwendigkeit zur steuerlichen Rückwirkung | 124 |
| a) Im Bereich der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG | 125 |
| aa) Möglichkeit der Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse | 125 |
| bb) Kein „steuerliches Bedürfnis“ zur Rückwirkung | 127 |
| b) Im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und im Bereich der Ermittlung der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG) | 131 |
| 4. Zwischenergebnis | 134 |
| II. Ausnahmen vom Grundsatz der Unabänderlichkeit | 136 |
| 1. Kein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit | 136 |
| 2. Entscheidung nach den Normen des materiellen Steuerrechts | 138 |
| 3. Steuertatbestände, die an einen einmaligen Vorgang anknüpfen | 139 |
| a) Veräußerungen i.S. der §§ 16 und 17 EStG | 140 |
| aa) Berücksichtigung nachträglicher Änderungen in einem späteren Veranlagungszeitraum nicht möglich | 141 |
| bb) Begünstigung des Veräußerungsgewinns nach den §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG | 143 |
| cc) Abwicklung des Veräußerungsgeschäfts, so wie es vertraglich vereinbart wurde | 144 |
| dd) Bestätigung durch die Entstehungsgeschichte des § 16 EStG | 145 |
| b) Veräußerungen i.S. der §§ 20 Abs. 2 und 22 Nr. 2, 23 EStG | 146 |
| aa) Übertragung der Rechtsprechung zu den §§ 16 und 17 EStG nicht möglich | 146 |

| | | |
|-----|--|-----|
| bb) | Keine steuerliche Rückwirkung bei späteren Veräußerungspreisrückzahlungen | 147 |
| cc) | Steuerliche Rückwirkung bei nachträglichen Änderungen der Veräußerungskosten bzw. der Anschaffungs-/Herstellungskosten | 148 |
| | (1) Nachträgliche Änderungen der Veräußerungskosten | 148 |
| | (2) Nachträgliche Änderungen der Anschaffungs-/Herstellungskosten | 149 |
| dd) | Steuerliche Rückwirkung bei nachträglichen Ereignissen, die auf den Veräußerungsvorgang selbst einwirken | 150 |
| c) | Veräußerungen i.S. der §§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. a EStG und 8b Abs. 2 KStG | 151 |
| | aa) Übertragung der Rechtsprechung zu den §§ 16, 17 EStG nicht möglich | 151 |
| | bb) Auslegung der §§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. a, 3c Abs. 2 EStG | 152 |
| | (1) Kein Regelungszusammenhang mit den §§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. b und c, 3c Abs. 2 EStG | 152 |
| | (2) Regelungszusammenhang mit § 8b Abs. 2, Abs. 3 S. 1 und Abs. 3 S. 3 KStG | 153 |
| | cc) Auslegung des § 8b Abs. 2, Abs. 3 S. 1 und Abs. 3 S. 3 KStG | 153 |
| | (1) Auslegung nach dem Sinn und Zweck | 154 |
| | (2) Notwendigkeit der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns/-verlusts | 158 |
| | (3) Wortlaut des § 8b Abs. 2 S. 1 KStG | 158 |
| | dd) Zeitpunkt der Steuerfreistellung | 159 |
| | ee) Auswirkungen der Veräußerung in anderen Wirtschaftsjahren | 160 |
| 4. | Steuertatbestände, die eine tatsächliche und endgültige Belastung fordern | 161 |
| | a) Steuerliche Rückwirkung bei späterer Rückabwicklung | 162 |
| | b) Sonderausgaben (§ 10 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 EStG) | 162 |
| | aa) Tatsächliche und endgültige Belastung des Steuerpflichtigen | 162 |

| | |
|--|-----|
| bb) Verminderte Leistungsfähigkeit muss nicht alleiniger Zweck sein | 165 |
| cc) § 11 EStG tritt hinter das Belastungsprinzip zurück | 166 |
| dd) Widerspruch zum abschließenden Katalog des § 2 Abs. 1 EStG wird verhindert | 168 |
| ee) Auslegung des Begriffs „Aufwendungen“ im Bereich des objektiven Nettoprinzips | 169 |
| ff) Ausnahmsweise Verrechnung gleichartiger Sonderausgaben im Erstattungsjahr | 171 |
| (1) Gründe der Rechtskontinuität | 171 |
| (2) Gründe der Praktikabilität | 173 |
| (3) Nur soweit es nicht zu ungerechtfertigten Steuervorteilen kommt | 174 |
| 5. Zwischenergebnis | 175 |
| III. Grundsatz der geschäftsvorfallbezogenen Betrachtungsweise | 178 |
| 1. Kritik an der Rechtsprechung des BFH | 178 |
| a) Rückzahlungen von Betriebs-/Einnahmen | 178 |
| aa) Zu Unrecht nicht versteuerte Betriebs-/Einnahmen können Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein | 179 |
| (1) Zutreffend versteuerte Betriebs-/Einnahmen | 180 |
| (2) Zu Unrecht nicht besteuerte oder zu Unrecht steuerfrei belassene Betriebs-/Einnahmen | 181 |
| (3) Zu Unrecht besteuerte Betriebs-/Einnahmen | 183 |
| (4) Stellungnahme | 184 |
| bb) Rückzahlungen von Gewinnausschüttungen sind keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten (oder negative Einnahmen) | 184 |
| (1) Rückzahlungen führen zu (nachträglichen) Anschaffungskosten | 185 |
| (2) Rückzahlungen als negative Einnahmen | 185 |
| (a) Negative Einnahmen wirken sich bereits im Zeitpunkt des Rückflusses aus | 185 |
| (b) „Actus contrarius“ der Einnahme ist die negative Einnahme | 186 |
| (c) Bestätigung durch die frühere Rechtsprechung des BFH | 188 |

| | |
|---|-----|
| (d) Rückzahlungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten | 190 |
| (3) Einlagen nur bei Rückzahlungen von Ausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG | 190 |
| b) Rückzahlungen von Betriebsausgaben/ Werbungskosten | 192 |
| aa) Betriebs-/Einnahmen auch ohne steuerermindernde Berücksichtigung der früheren Aufwendungen | 193 |
| (1) Nicht abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten | 193 |
| (2) Zu Unrecht als nicht abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigte Aufwendungen | 195 |
| (3) Aufwendungen der privaten Lebensführung | 196 |
| (4) Zu Unrecht als Aufwendungen der privaten Lebensführung berücksichtigte Betriebsausgaben oder Werbungskosten | 197 |
| bb) Zu Unrecht berücksichtigte Aufwendungen sind keine Betriebs-/Einnahmen | 198 |
| 2. Verfassungsrechtliche Bedenken | 199 |
| a) Unterschiedliche Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage | 199 |
| b) Unterschiedliche Auswirkungen aufgrund progressiver Steuersätze | 203 |
| 3. Einfachgesetzliche Bedenken | 204 |
| 4. Die Lösung: Korrespondierende Besteuerung | 208 |
| a) Geschäftsvorfallbezogene Betrachtung versus Korrespondenz | 208 |
| b) Folgen für die Besteuerung von Rückabwicklungen | 216 |
| aa) Folgen für die Rückzahlung von Betriebs-/ Einnahmen | 216 |
| (1) Rückzahlungen von Einnahmen i.S. des § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG | 217 |
| (2) Rückzahlungen von Betriebseinnahmen | 222 |
| (3) Rückzahlungen von zu Unrecht versteuerten Betriebs-/Einnahmen | 223 |

| | |
|---|-----|
| (4) Rückzahlungen von steuerfreien Betriebs-/ Einnahmen | 224 |
| (5) Rückzahlungen von zu Unrecht nicht versteuerten Betriebs-/Einnahmen | 226 |
| bb) Folgen für die Rückzahlung von Betriebsausgaben und Werbungskosten | 227 |
| (1) Rückzahlungen von Werbungskosten | 228 |
| (2) Rückzahlungen von Betriebsausgaben | 231 |
| (3) Rückzahlungen von zu Unrecht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigten Aufwendungen | 232 |
| (4) Rückzahlungen von nicht abziehbaren Aufwendungen | 233 |
| (5) Rückzahlungen von Aufwendungen der privaten Lebensführung | 235 |
| (6) Rückzahlungen von nicht geltend gemachten Aufwendungen | 236 |
| (7) „Rückzahlungen“ von Absetzung für Abnutzung (AfA) | 238 |
| (a) Im Bereich der Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG) | 238 |
| (b) Im Bereich der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG) | 240 |
| c) Verfahrensrechtliche Fragen | 244 |
| d) Gefahr des Missbrauchs durch sog. Steuerklauseln | 246 |
| IV. Ergebnis | 249 |
| | |
| F. Zusammenfassung der Ergebnisse | 254 |
| | |
| Literaturverzeichnis | 261 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|--------------------|---|
| a.A. | anderer Ansicht |
| Abs. | Absatz |
| AfA | Absetzung für Abnutzung |
| Anm. | Anmerkung |
| AO | Abgabenordnung |
| BB | Betriebs-Berater (Fachzeitschrift) |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFHE | Entscheidungen des Bundesfinanzhofes |
| BFH/NV | Entscheidungen des Bundesfinanzhofes, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht wurden |
| BFH/PR | Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung (Fachzeitschrift) |
| BGBI | Bundesgesetzblatt |
| BGH | Bundesgerichtshof |
| BGHZ | Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen |
| BMF | Bundesministerium für Finanzen |
| BStBl | Bundessteuerblatt |
| BR | Bundesrat |
| BT | Bundestag |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts |
| bzw. | beziehungsweise |
| DB | Der Betrieb (Fachzeitschrift) |
| ders./dies. | derselbe/dieselbe |
| d.h. | das heißt |
| Drucks. | Drucksache |
| DS _t JG | Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift) |
| DStRE | Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Fachzeitschrift) |
| DStZ | Deutsche Steuerzeitung (Fachzeitschrift) |
| DÖV | Die öffentliche Verwaltung (Fachzeitschrift) |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|------------|---|
| EFG | Entscheidungen der Finanzgerichte |
| EStB | Der Ertrag-Steuerberater (Fachzeitschrift) |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| EStR | Einkommensteuer-Richtlinien |
| EuGRZ | Europäische Grundrechte-Zeitschrift (Fachzeitschrift) |
| f. | folgende (Seite) |
| ff. | fortfolgende (Seiten) |
| FG | Finanzgericht |
| gem. | gemäß |
| GewStG | Gewerbesteuergesetz |
| GG | Grundgesetz |
| gg. | gegen |
| ggf. | gegebenenfalls |
| gl.A. | gleicher Ansicht |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GmbHG | GmbH-Gesetz |
| GmbHR | GmbH-Rundschau (Fachzeitschrift) |
| GmbH-StB | Der GmbH-Steuerberater (Fachzeitschrift) |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| HFR | Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Fachzeitschrift) |
| i.S. | im Sinne |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| JZ | Juristenzeitung (Fachzeitschrift) |
| KirchE | Entscheidungen in Kirchensachen seit 1946 |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| KStR | Körperschaftsteuer-Richtlinien |
| lit. | (lat.: littera) Buchstabe |
| m.a.W. | mit anderen Worten |
| MDR | Monatsschrift für Deutsches Recht (Fachzeitschrift) |
| MittBayNot | Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins (Fachzeitschrift) |
| MoMiG | Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| m.W.v. | mit Wirkung vom |
| Nr. | Nummer |
| NJW | Neue Juristische Wochenschrift (Fachzeitschrift) |

| | |
|------------|---|
| NJW-RR | NJW-Rechtsprechungs-Report (Fachzeitschrift) |
| NVwZ | Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Fachzeitschrift) |
| OFD | Oberfinanzdirektion |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| RG | Reichsgericht |
| RGZ | Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen |
| RM | Reichsmark |
| Rn. | Randnummer |
| Rspr. | Rechtsprechung |
| RStBl | Reichssteuerblatt |
| RT | Reichstag |
| S. | Seite |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz |
| StbJb | Steuerberater-Jahrbuch |
| SteuK | Steuerrecht kurzgefasst (Fachzeitschrift) |
| StVereinfG | Steuervereinfachungsgesetz |
| Ubg | Die Unternehmensbesteuerung (Fachzeitschrift) |
| UntStRefG | Unternehmenssteuerreformgesetz |
| vGA | verdeckte Gewinnausschüttung |
| VZ | Veranlagungszeitraum |
| z.B. | zum Beispiel |
| ZSteu | Zeitschrift für Steuern und Recht (Fachzeitschrift) |

A. Einleitung

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage knüpft der ertragsteuerliche Tatbestand regelmäßig an unterschiedliche in der Wirklichkeit gegebene wirtschaftliche Vorgänge und Zustände an, die jeweils für sich betrachtet eine steuerliche Be- oder Entlastung rechtfertigen. Dabei lässt das Gesetz ausdrückliche Regelungen vermissen, welche steuerlichen Folgen sich ergeben, wenn ein ertragsteuerrelevanter Sachverhalt später wieder rückgängig gemacht wird. Vom Gesetzgeber allein gelassen, bleibt es deshalb den Rechtsanwendern überlassen, die Fragen über die steuerliche Behandlung von Rückgängigmachungen – unter Rückgriff auf die ratio legis der vorhandenen Normen und die ertragsteuerrechtlichen Systeme – zu beantworten.

Von einer Rückgängigmachung lässt sich im Allgemeinen sprechen, wenn sich ein Vorgang als „actus contrarius“ eines früheren Vorgangs („actus primus“) darstellt, wobei die Beteiligten die Absicht haben, den ursprünglich bezweckten (wirtschaftlichen) Erfolg des früheren Vorgangs zu beseitigen. Dabei ist zwischen Rückgängigmachungen im engeren Sinn (im Folgenden: Rückabwicklungen) und Rückgängigmachungen im weiteren Sinn zu unterscheiden. Rückabwicklungen setzen voraus, dass ebene objektiv mit dem früheren Vorgang im Zusammenhang stehen, sie ihre Ursache in dem zugrunde liegenden Vorgang haben. Rückgängigmachungen im weiteren Sinn liegen dagegen vor, wenn ein solcher Zusammenhang nicht (mehr) gegeben ist. Das ist etwa der Fall, wenn die Rückgängigmachung auf Freiwilligkeit beruht.

Die Unterscheidung zwischen Rückabwicklungen und Rückgängigmachungen im weiteren Sinn ist insofern von Bedeutung, als dass der Rückgängigmachung im weiteren Sinn keine besondere steuerliche Bedeutung zukommt. Sie stellt aus steuerlicher Sicht stets einen eigenständigen – von dem früheren Geschehen getrennten – Vorgang dar. Rückabwicklungen hingegen können in besonderen Fällen auf den früheren Vorgang zurückwirken und dadurch bereits eingetretene steuerliche Folgen mit Wirkung für die Vergangenheit aufheben oder verändern.

Wann die Rückabwicklung eines ertragsteuerrelevanten Vorgangs steuerlich in die Vergangenheit wirkt, soll Gegenstand dieser Arbeit sein. Nach dem Grundsatz der Unabänderlichkeit kann der einmal entstandene Steueranspruch grundsätzlich nicht durch nachträgliche Umgestaltung verän-

dert oder rückgängig gemacht werden.¹ Dies gilt auch für die Verwirklichung eines einzelnen Merkmals, das zum Tatbestand eines Steueranspruchs gehört, mit dessen Verwirklichung allein der Tatbestand aber noch nicht vollständig erfüllt ist. Ausnahmen ergeben sich nur, soweit die Gestaltung des materiellen Rechts den Rückbezug erforderlich macht. Nur „nach diesem ist zu beurteilen, ob zum einen eine Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhalts den Steuertatbestand überhaupt betrifft und ob darüber hinaus der bereits entstandene (vgl. § 38 AO 1977) materielle Steueranspruch mit steuerlicher Rückwirkung noch geändert werden oder entfallen kann“². Dabei vertritt der BFH³ die Auffassung, dass bei laufend veranlagten Steuern, wie den Ertragsteuern, ein Rückbezug regelmäßig nicht erforderlich ist, da die aufgrund späterer Sachverhaltsänderungen materiell-rechtlich erforderlichen Anpassungen in dem Zeitpunkt (Besteuerungszeitraum) vorgenommen werden können, in welchem sich der maßgebende Sachverhalt ändert. Fraglich ist deshalb, ob Rückabwicklungen im Bereich der Ertragsteuern überhaupt eine steuerliche Wirkung für die Vergangenheit entfalten können.

Darüber hinaus soll in dieser Arbeit die Frage geklärt werden, welche steuerlichen Folgen die Rückabwicklung eines ertragsteuerrelevanten Vorgangs nach sich zieht, wenn ebenjene keine steuerliche Rückwirkung entfaltet. Der BFH⁴ vertritt hierzu die Auffassung, dass der frühere Vorgang und dessen spätere Rückabwicklung – genauso wie bei Rückgängigmachungen im weiteren Sinn – grundsätzlich auseinanderzuhalten und steuerrechtlich eigenständig zu behandeln sind (Grundsatz der geschäftsvorfallbezogenen Betrachtungsweise). Schließlich kennt das Ertragsteuerrecht kein allgemeines Prinzip, welches es erlaubt, die steuerliche Behandlung des zugrunde liegenden Vorgangs auf die steuerliche Einordnung der späteren Rückabwicklung zu übertragen. Die spätere Rückabwicklung löst

1 Siehe unten, S. 57 ff.

2 BFH, Beschluss vom 19.07.1993 – GrS 2/92, BFHE 172, 66 = BStBl II 1993, 897.

3 BFH, Urteil vom 22.04.1980 – VIII R 149/75, BFHE 130, 391 = BStBl II 1980, 441; BFH, Urteil vom 18.09.1984 – VIII R 119/81, BFHE 142, 130 = BStBl II 1985, 55; BFH, Urteil vom 29.11.1988 – VIII R 83/82, BFHE 155, 114 = BStBl II 1989, 281; BFH, Beschluss vom 19.07.1993 – GrS 2/92, BFHE 172, 66 = BStBl II 1993, 897; BFH, Urteil vom 19.08.2009 – I R 3/09, BFHE 226, 486 = BStBl II 2010, 249; BFH, Beschluss vom 28.06.2011 – X B 146/10, BFH/NV 2011, 1831; BFH, Beschluss vom 26.06.2014 – I B 74/12, BFH/NV 2014, 1497.

4 BFH, Urteil vom 10.10.1963 – IV 113/63, HFR 1964, 78 = DStR 1964, 91; BFH, Urteil vom 28.05.1968 – IV R 65/67, BFHE 92, 361 = BStBl II 1968, 581; BFH, Urteil vom 29.08.1996 – VIII R 24/95, BFHE 182, 307 = DB 1997, 1256; BFH, Urteil vom 26.02.2002 – IX R 20/98, BFHE 198, 425 = BStBl II 2002, 796.

deshalb in bestimmten Fällen nicht die umgekehrten steuerlichen Folgen aus wie der zugrunde liegende Vorgang. Dies wird in der Literatur⁵ immer wieder kritisiert.

⁵ Siehe unten, S. 178 ff.

B. Die Rückabwicklung ertragsteuerrelevanter Vorgänge (Begriffsbestimmung)

Im folgenden Abschnitt (B.) soll zunächst dargestellt werden, was unter der Rückabwicklung ertragsteuerrelevanter Vorgänge zu verstehen ist, um im darauffolgenden Abschnitt (C.) deren ertragsteuerliche Folgen aufzeigen zu können. Dazu soll zunächst der „wirtschaftliche Vorgang“ als Anknüpfungspunkt für die (gleichmäßige) Ertragsbesteuerung definiert werden (Abschnitt B.I.), um in einem zweiten Schritt zu erklären, wann – aus steuerlicher Sicht – die Rückabwicklung eines solchen Vorgangs vorliegt (Abschnitt B.II).

I. Die ertragsteuerliche Relevanz wirtschaftlicher Vorgänge

1. Steuern vom Einkommen und Ertrag (Ertragsteuern)

Zu den Ertragsteuern gehören die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer⁶. Mit diesen Steuern soll die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus dem Vermögenszugang⁷ (dem „Ertrag“) abgeschöpft werden, den ein Steuerpflichtiger innerhalb eines bestimmten Zeitraums erwirtschaftet hat.⁸

a) Einkommensteuer

Die Einkommensteuer erfasst die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit natürlicher Personen (§ 1 EStG).⁹ Dabei konkretisiert der einfache Gesetzgeber

6 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7, Rn. 22. Zur Entwicklung der Gewerbesteuer zu einer reinen Ertragsteuer: *Gosch*, DStZ 1998, 327 (328).

7 Die Rechtswissenschaft unterscheidet heute zwischen drei Leistungsfähigkeitsindikatoren: dem Vermögenszugang, dem Vermögensbestand und die Vermögensverwendung (Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 55; *Wernsmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO, Rn. 488 m.w.N.).

8 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7, Rn. 30 ff.

9 *Tiedtke*, Einkommensteuer- und Bilanzrecht, S. 38.

den Begriff der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für den Bereich der Einkommensteuer durch das objektive und das subjektive Nettoprinzip.¹⁰ Danach unterliegt der Einkommensteuer nur das Nettoeinkommen; d.h. der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits.¹¹

Das objektive Nettoprinzip besagt, dass nur der Saldo aus den Erwerbseinnahmen und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen besteuert wird¹²; d.h. es sind bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens diejenigen Beträge zu verschonen, die der Steuerpflichtige zur Erhaltung und Sicherung seiner Einkommensquelle aufwendet¹³. Aufwendungen für die Lebensführung hingegen mindern die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht (§ 12 Nr. 1 EStG).¹⁴ Dies gilt auch dann, wenn die Lebensführungskosten der Förderung der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen dienen (§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG; sog. „gemischte Aufwendungen“¹⁵).¹⁶ Dabei hat der Gesetzgeber „die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen bzw. beruflichen Bereich, derentwegen diese Aufwendungen von den Einnahmen grundsätzlich abzuziehen sind, danach vorgenommen, ob eine betriebliche bzw. berufliche Ver-

10 Wollenschläger in v. Mangoldt/Klein/Stark, GG – Bd. I, Art. 3 GG, Rn. 290; Drenseck, FR 2006, 1 (3); Bergkemper, StuW 2006, 311 (311); Kirchhof, StuW 2006, 3 (7); Tipke, StuW 2007, 201 (209); Drüen, StuW 2008, 3 (4 ff.); Röder, StuW 2012, 18 (19).

11 BVerfG, Beschluss vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 = BGBl I 1999, 370; BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1–2/07, 2 BvL 1–2/08, BVerfGE 122, 210 = BGBl I 2008, 2888; Wollenschläger in v. Mangoldt/Klein/Stark, GG – Bd. I, Art. 3 GG, Rn. 290; Traxel, DStZ 1994, 74 (74 f.); Kirchhof, StuW 2006, 3 (9); Tipke, BB 2007, 1525 (1527); Drüen, StuW 2008, 3 (3).

12 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 42; Wernsmann, StuW 1998, 317 (322); Birk, StuW 2000, 328 (329); Bergkemper, StuW 2006, 311 (311); Lang, StuW 2007, 3 (4); Jachmann, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 129 (129); Breinersdorfer, DStR 2010, 2492 (2494); Hermenns/Sendke, FR 2014, 550 (553).

13 Tipke, BB 2007, 1525 (1527); Röder, StuW 2012, 18 (19).

14 BVerfG, Beschluss vom 11.11.2008 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 = BGBl I 1999, 370.

15 Kröger, StuW 1978, 289 (289). Dazu ausführlich: Lempenau, DB 1987, 113 (117 f.); Drenseck, DB 1987, 2483 (2483 ff.).

16 Söhn, FR 1980, 301 (302).

anlassung besteht¹⁷ (Veranlassungsprinzip¹⁸; Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips¹⁹).

Nach dem subjektiven Nettoprinzip sind – neben den betrieblich/beruflich veranlassten Aufwendungen – auch zwangsläufig privat veranlasste Aufwendungen einkommensmindernd zu berücksichtigen.²⁰ Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass eine steuerliche Teilhabe des Staates an dem privatwirtschaftlichen Einkommen des Steuerbürgers nur in Betracht kommt, soweit das Einkommen für die Steuerzahlung überhaupt verfügbar („disponibel“) ist.²¹ Das Einkommen als Bemessungsgrundlage für den staatlichen Steuerzugriff kann sich deshalb nicht bereits in der Erfassung des Erwerbseinkommens widerspiegeln, sondern hat auch leistungsfähigkeitsmindernde Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die ihm zur Gewährleistung der persönlichen, ökonomischen Daseinsvoraussetzungen notwendig erwachsen, zu berücksichtigen.²²

Für die verfassungsrechtlich gebotene²³ Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) kommt es also nicht nur auf die Unterscheidung zwischen betrieblich/beruflich und privat veranlassten Aufwendungen an, sondern auch – im Bereich der privat veranlassten Aufwendungen – auf die Unterscheidung zwischen freiwilliger und zwangsläufiger Einkommensverwendung.²⁴ Dabei hat das BVerfG bis heute offengelassen, ob das (objektive und subjektive) Nettoprinzip Verfas-

17 BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1–2/07, 2 BvL 1–2/08, BVerfGE 122, 210 = BGBl I 2008, 2888 unter Hinweis auf §§ 4 Abs. 4 und 9 Abs. 1 S. 1 EStG. Zum Veranlassungsprinzip im Ertragsteuerrecht: *Prinz*, StuW 1996, 267 (267 ff.); *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 (358 ff.).

18 *Kröner*, StuW 1985, 115 (117) m.w.N.

19 *Lang*, StuW 2007, 3 (9).

20 *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8, Rn. 42; *Tipke*, StuW 1979, 193 (194); *Wernsmann*, StuW 1998, 317 (322); *Lang*, StuW 2007, 3 (4). Zur Abgrenzung der privat veranlassten Aufwendungen von den betrieblich/beruflich veranlassten Aufwendungen: *Drenseck*, DB 1987, 2483 (2483 ff.).

21 BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 = BGBl I 1998, 3430; *Wernsmann*, StuW 1998, 317 (322 f.). Kritik zur Trennschärfe des Begriffs der „Verfügbarkeit“: *Fischer*, DStJG 24 (2001), 463 (501) und *Wernsmann*, StuW 1998, 317 (323 ff.).

22 *Kirchhof*, StuW 2006, 3 (9); *Schön*, DStZ 1997, 385 (389) m.w.N.

23 *Tipke*, StuW 2007, 201 (205).

24 BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 = BGBl I 2003, 636; BVerfG, Beschluss vom 16.03.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 = BGBl I 2005, 1622; *Wollenschläger* in v. Mangoldt/Klein/Stark, GG – Bd. I, Art. 3 GG, Rn. 292; *Kirchhof*, StuW 2006, 3 (9).

sungsrang hat.²⁵ Lediglich für den Bereich des subjektiven Nettoprinzips hat das BVerfG²⁶ entschieden, dass der Schutz der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) die Freistellung eines existenznotwendigen Aufwands in angemessener, realitätsgerechter Höhe fordert. Deshalb muss der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein – für sich und seine unterhaltsberechtignte Familie – benötigt wird.²⁷ Ob und inwieweit das (subjektive) Nettoprinzip darüber hinaus – jenseits des Existenzminimums – verlangt, dass zwangsläufige oder sonstige unvermeidbare Ausgaben (wie z.B. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen), die in der privaten Sphäre anfallen, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern müssen, ist indes offen. Bisher hat das BVerfG²⁸ lediglich entschieden, dass der individuelle Versorgungsbedarf durch eine realitätsgerechte Bemessung des Sonderausgabenabzugs gewährleistet sein muss.

Besondere verfassungsrechtliche Bedeutung entfaltet das Nettoprinzip allerdings im Zusammenhang mit den Anforderungen an eine hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen

-
- 25 BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 = BGBl I 2003, 636; BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1–2/07, 2 BvL 1–2/08, BVerfGE 122, 210 = BGBl I 2008, 2888; BVerfG, Beschluss vom 12.05.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = BGBl I 2009, 1569; *Heun* in Dreier, GG – Bd. I, Art. 3 GG, Rn. 76; *Wernsmann*, StuW 1998, 317 (322); *Drüen*, StuW 2008, 3 (4); *Röder*, StuW 2012, 18 (19). Zur verfassungsrechtlichen Verankerung des objektiven Nettoprinzips: *Tipke*, BB 2007, 1525 (1527); *Lehner*, DStR 2009, 185–191; *Englisch*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 92 (92 ff.); *Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 (110).
- 26 BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 = BGBl I 2003, 636; BVerfG, Beschluss vom 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 = BGBl I 2004, 2570; *Heun* in Dreier, GG – Bd. I, Art. 3 GG, Rn. 79; *Traxel*, DStZ 1994, 74 (75); *Schön*, DStZ 1997, 385 (388); *Wernsmann*, StuW 1998, 317 (323); *Drenseck*, FR 2006, 1 (3).
- 27 BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 = BGBl I 1990, 1513; BVerfG, Beschluss vom 25.09.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 = BGBl I 1992, 1851; BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 = BGBl I 2003, 636; BVerfG, Beschluss vom 16.03.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 = BGBl I 2005, 1622; *Wernsmann*, StuW 1998, 317 (323 f.); *Kirchhof*, StuW 2006, 3 (9); *Tipke*, DB 2008, 263 (263).
- 28 BVerfG, Beschluss vom 13.02.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 = BGBl I 2008, 540.

Grundentscheidungen.²⁹ Nach dem sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Gebot der Folgerichtigkeit hat der Gesetzgeber eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.³⁰ Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.³¹

b) Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer juristischer Personen und anderer Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

29 BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1–2/07, 2 BvL 1–2/08, BVerfGE 122, 210 = BGBl I 2008, 2888; BVerfG, Beschluss vom 12.05.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = BGBl I 2009, 1569; BFH, Urteil vom 03.11.2015 – VIII R 37/13, BFHE 252, 274 = BStBl II 2016, 273; *Heun* in Dreier, GG – Bd. I, Art. 3 GG, Rn. 76; *Wollenschläger* in v. Mangoldt/Klein/Stark, GG – Bd. I, Art. 3 GG, Rn. 290; *Drenseck*, FR 2006, 1 (4); *Tipke*, BB 2007, 1525 (1528 f.); *ders.*, DB 2008, 263 (263); *Englisch*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 92 (92); *Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 (109).

30 BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 = BStBl II 1991, 654; BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 = BGBl I 1995, 1191; BVerfG, Beschluss vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 = BGBl I 1999, 370; BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 = BGBl I 2003, 636; BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = BGBl I 2007, 194; BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1–2/07, 2 BvL 1–2/08, BVerfGE 122, 210 = BGBl I 2008, 2888; *Wernsmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO, Rn. 561. Siehe auch unten, S. 120.

31 BVerfG, Urteil vom 13.12.1964 – 1 BvL 17/61, 1 BvR 494/60, 1 BvR 128/61, BVerfGE 17, 232 = NJW 1964, 1067; BVerfG, Urteil vom 27.01.1965 – 1 BvR 213/58, 1 BvR 715/58, 1 BvR 66/60, BVerfGE 18, 315 = NJW 1965, 435; BVerfG, Beschluss vom 02.10.1968 – 1 BvF 3/65, BVerfGE 24, 174 = BStBl II 1968, 762; BVerfG, Urteil vom 07.05.1969 – 2 BvL 15/67, BVerfGE 25, 371 = BGBl I 1969, 445; BVerfG, Beschluss vom 08.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 = BGBl I 1991, 2170; BVerfG, Beschluss vom 10.04.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 = BGBl I 1997, 1690; BVerfG, Beschluss vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 = BGBl I 1999, 370; BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 = BGBl I 2002, 1305; BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 = BGBl I 2003, 636; BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 = BGBl I 2006, 1857; BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = BGBl I 2007, 194; *Wernsmann*, StuW 1998, 317 (329); *Tipke*, BB 2007, 1525 (1528); *Englisch*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 92 (96); *Wernsmann*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 101 (101 ff.); *Röder*, StuW 2012, 18 (20).

i.S. des § 1 KStG.³² Maßgeblich ist auch hier – über die Verweisung auf das EStG in § 8 Abs. 1 S. 1 KStG – das Nettoeinkommen. Allerdings ermittelt sich das Nettoeinkommen – anders als bei der Einkommensteuer – nur unter Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips³³; also aus dem Saldo der Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen) Erwerbsaufwendungen andererseits. Vorgänge, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, bleiben hierbei unberücksichtigt (§ 8 Abs. 3 S. 2 und 3 KStG).

Das subjektive Nettoprinzip findet keine Anwendung, da sich die tragenden Gedanken des subjektiven Nettoprinzips nicht auf Körperschaften übertragen lassen.³⁴ Dem subjektiven Nettoprinzip liegt die Überlegung zugrunde, dass nur der Teil des Erwerbseinkommens der Einkommensbesteuerung unterliegen darf, der für den Steuerpflichtigen überhaupt verfügbar ist.³⁵ Deshalb müssen – neben den Erwerbsaufwendungen – auch unvermeidbare Privataufwendungen die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern. Solche unvermeidbaren Privataufwendungen können bei Körperschaften jedoch nicht anfallen, da sie über keine private Sphäre verfügen.

c) Gewerbesteuer

Im Gegensatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ist die Gewerbesteuer keine Personensteuer, sondern eine Objektsteuer (Realsteuer, § 3 Abs. 2 AO).³⁶ Anknüpfungspunkt ist nicht der Betriebsinhaber (und seine persönlichen Verhältnisse), sondern der Gewerbebetrieb selbst (§§ 2 Abs. 1 S. 1, 35a Abs. 1 GewStG).³⁷ Auf die persönlichen Verhältnisse des Betriebs-

32 *Rengers* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG, Rn. 21; *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7, Rn. 34.

33 Zur Geltung des objektiven Nettoprinzips im Bereich der Körperschaftsteuer: *Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 (110 ff.).

34 BFH, Urteil vom 16.01.2014 – I R 21/12, BFHE 244, 347 = BStBl II 2014, 531; *Rengers* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG, Rn. 22; *Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 (110).

35 Siehe oben, S. 24 f.

36 BVerfG, Beschluss vom 15.02.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557 = HFR 2016, 492, BFH, Urteil vom 14.06.2018 – III R 35/15, DB 2018, 2024; *Tröger*, Reform der Gewerbesteuer und Finanzausgleich, S. 5; zweifelnd *Kirchhof*, StuW 2006, 3 (10 f.).

37 *Montag* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 12, Rn. 1; *Schnädter*, Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, S. 108; *Tröger*, Reform der Gewerbesteuer und Finanzausgleich, S. 5.