



# FinanzRundschau

Zeitschrift für das gesamte Ertragsteuerrecht

Herausgegeben in Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater

[ertragsteuerrecht.de](http://ertragsteuerrecht.de)

Fachbeirat: RiBFH Prof. Dr. Andreas Herlinghaus · LMR a.D. Dr. Ingo van Lishaut · RA, StB Dr. Norbert Schneider · StB Prof. Dr. Andreas Schumacher · Univ.-Prof. Dr. Roman Seer

Zwei, die zusammengehören:  
**ZEITSCHRIFT**



Profitieren Sie von Ihrer  
**ONLINE-DATENBANK**



83. Berliner  
Steuergespräch:  
Zum Gedächtnis  
an Prof. Dr. Dieter Birk

<b>Aufsätze &gt;</b>	<b>Christian Waldhoff</b> – Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Wissenschaftliches Symposium zum Gedenken an Prof. Dr. Dieter Birk ..... 677
	<b>Andreas Richter</b> – Vorabendansprache zum Gedächtnissymposium für Prof. Dr. Dieter Birk ..... 679
	<b>Marc Desens</b> – Der Leistungsfähigkeitsgedanke und die Entstrickung im Spiegel der europäischen Freizügigkeitsrechte ..... 681
	<b>Berthold Welling</b> – Der Leistungsfähigkeitsgedanke und die Entstrickung im Spiegel der europäischen Freizügigkeitsrechte – Wie leistungsfähig ist der wesentlich Beteiligte tatsächlich? ..... 689
	<b>Heinrich Weber-Grellet</b> – Aktuelles zur Abgrenzung der Einkunftsarten, insbesondere auch bei Bezügen aus Managementbeteiligungen ..... 694
	<b>Christian Jahndorf</b> – Ebenen MoPeG und KöMoG den Weg für eine einheitliche Unternehmenssteuer? ..... 707
	<b>Gregor Bachmann</b> – Die folgenlose Beseitigung der rechtsfähigen Gesamthand durch das MoPeG ..... 709
	<b>Henning Tappe</b> – Die EU als Steuergesetzgeber – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke? ..... 716
<b>Rechtsprechung &gt;</b>	Freier Kapitalverkehr – Dividenden aus Streubesitzanteilen – Erstattung der von einer gebietsfremden Gesellschaft entrichteten Kapitalertragsteuer (EuGH, Urt. v. 16.6.2022 – C-572/20 – ACC Silicones) <i>m. Anm. Norbert Dautzenberg</i> ..... 725
	Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für eine Messestandfläche (BFH, Beschl. v. 23.3.2022 – III R 14/21) <i>m. Anm. G. Nöcker</i> ..... 731





Prof. Dr. Christian Jahndorf, Münster\*

## Ebenen MoPeG und KöMoG den Weg für eine einheitliche Unternehmenssteuer?

Wie hätte Dieter Birk diese Frage beantwortet? Der normative Kern des Themas wurzelt im Leistungsfähigkeitsprinzip, womit die Brücke zu meinem akademischen Lehrer und langjährigen Wegbegleiter Dieter Birk geschlagen ist. Eine einheitliche Unternehmenssteuer im Sinne einer rechtsformneutralen Besteuerung war und ist Gegenstand der juristischen und ökonomischen Diskussion. Die rechtsformneutrale Besteuerung ist ein ökonomisches Vernunftsgesetz (Investitionsneutralität), ein juristisches verfassungsrechtliches Gebot ist sie nicht.

### A. Leistungsfähigkeitsprinzip und Rechtsformneutralität

Dieter Birk<sup>1</sup> hat die Auffassung vertreten, dass die Unterschiede in den Organisationsformen wirtschaftlichen Handelns und ertragsteuerlicher Gewinnerzielung hinreichender Grund für eine unterschiedliche Behandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften seien. Er sieht den Dualismus der Unternehmensbesteuerung durch die sachverhaltsbedingten Unterschiede als rechtfertigungsfähig an. Damit stellte er sich insbesondere gegen die im Schrifttum von der Kölner Schule vertretene Auffassung, die ein verfassungsrechtliches Gebot rechtsformneutraler Besteuerung aus den Freiheitsrechten und dem Gleichheitssatz, insbesondere in dessen Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ableiteten.<sup>2</sup> Das BVerfG<sup>3</sup> ist in der Sache der Auffassung von Dieter Birk gefolgt. Art. 3 Abs. 1 GG enthält kein allgemeines Verfassungsgebot einer rechtsformneutralen Besteuerung. Entscheidend ist, ob ein hinreichender sachlicher Grund dafür existiert, unternehmerische Tätigkeiten je nachdem, ob sie in Gestalt von Personen- oder Kapitalgesellschaften ausgeübt werden, steuerlich unterschiedlich zu behandeln.

Dieser Rechtssatz hindert den Gesetzgeber natürlich nicht daran, eine möglichst rechtsformneutrale Besteuerung anzustreben und deswegen z.B. bei der Besteuerung von Personenunternehmen den **nicht entnommenen Gewinn zu begünstigen** (§ 34a EStG) oder – **durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrecht (KöMoG) – Personenhandels-gesellschaften die Option zur Körperschaftsteuer zu ermöglichen** (§ 1a KStG). **Gestaltungswahlrechte** sind das Mittel der Wahl, um Ungleichbehandlungen verfassungsrechtlich zu immunisieren.

### B. Zivilrecht und Steuerrecht

Beeinflusst das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) die Unternehmensbesteuerung **de lege lata** oder **de lege ferenda**?

### I. Historie

Das Zivilrecht hat historisch immer das Steuerrecht beeinflusst. In den letzten 130 Jahren wurde das Einkommen der Personengesellschaft zunächst einheitlich, zwischenzeitlich vielschichtig und danach wieder einheitlich betrachtet.

Das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891 betrachtete den gemeinsam betriebenen **Gewerbebetrieb als solchen** als Quelle des gewerblichen Ertrages. Die Tatbestandsverwirklichung vollzog sich nach dieser Vorstellung auf der *Ebene der Gesellschaft*; die Gesellschafter wurden als *Einheit* gewerblich tätig. Das Steuerrecht folgte dem Zivilrecht.<sup>4</sup> Maßgeblich für die Personengesellschaft als steuerrechtliche Einheit waren zu dieser Zeit die zivilrechtlichen Vorstellungen *Otto von Gierkes* von der „rechts- und handlungsfähigen Kollektivseinheit“.<sup>5</sup>

Die zivilrechtlichen Vorstellungen über die Rechtsnatur von Personengesellschaften erfuhr eine Wandlung durch die Rechtsprechung des Reichsgerichts. Das Reichsgericht<sup>6</sup> entwickelte die Auffassung, dass nur die Gesellschafter – nicht hingegen die Personengesellschaft – als Träger von Rechten und Pflichten anzuerkennen seien. Das Reichseinkommensteuergesetz von 1920 folgte dieser Sichtweise. Der einzelne *Gesellschafter* galt fortan als *Mitunternehmer* und *Inhaber des eigenen Betriebes*, § 7 EStG (1920). Die sog. Einheitsbetrachtung wich zugunsten einer Vielheitsbetrachtung. Auf dieser Betrachtung beruhte auch die sog. *Bilanzbündeltheorie*.<sup>7</sup> Nach der Bilanzbündeltheorie gab es einkommensteuerrechtlich kein Vermögen der Gesellschaft, sondern nur ein solches der einzelnen Gesellschafter.<sup>8</sup> Die Bilanz der Gesellschaft war ein Bündel von Einzelbilanzen der Unternehmergesellschaften.<sup>9</sup> Die Bilanzbündel-

\* Der Beitrag beruht auf dem Eingangsreferat des Autors auf dem 83. Berliner Steuergespräch und Gedächtnissymposium für Herrn Prof. Dr. Dieter Birk am 30.5.2022.

1 Birk, *StuW* 2000, 328 (333).

2 *Englisch*, *DStZ* 1997, 778 (779 f.); *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 18. Aufl. 2005, § 18 Rz. 532, m.w.N.; *Hey*, *DStJG* 24 (2001), 155 (164); *Lang*, *Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen*, *DStJG* 24 (2001), 49 (59 f.).

3 BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 24.3.2010 – 1 BvR 2130/09, *FR* 2010, 670-672; BVerfG, 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, *BVerfGE* 116, 164 (197 ff.).

4 Preußisches OVG v. 5.5.1898, *ProVVGSt* 7, 435 (437).

5 *O. von Gierke*, *Privatrecht*, Bd. I, 1895, S. 661.

6 *RG v. 23.2.2007*, *RGZ* 65, 227 (235).

7 Einen Überblick über die Entwicklung der Bilanzbündeltheorie geben *Söffing*, *StBj.* 1976/77, 241 ff.; *Meßmer*, *StBj.* 1972/73, 127 ff.

8 *RFH v. 6.2.1930*, *StuW* II Sp. 525 (526).

9 *Vgl. RFH 20.6.2028*, *StuW* II Sp. 940 (943), wonach die Bilanz der Gesellschaft als eine Mehrheit von Bilanzen aufzufassen sei.