

**Tübinger Schriften
zum Staats- und Verwaltungsrecht**

Band 97

**Das Verhältnis
von Steuersubjekt und Steuerobjekt
im Einkommensteuerrecht**

Von

Konrad Grünwald



Duncker & Humblot · Berlin

KONRAD GRÜNWALD

Das Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt
im Einkommensteuerrecht

Tübinger Schriften
zum Staats- und Verwaltungsrecht

Herausgegeben von

Wolfgang Graf Vitzthum

in Gemeinschaft mit

Jochen von Bernstorff, Martin Heckel
Karl-Hermann Kästner, Ferdinand Kirchhof
Hans von Mangoldt, Martin Nettesheim
Thomas Oppermann, Günter Püttner
Barbara Remmert, Michael Ronellenfitsch
Johannes Saurer, Christian Seiler

sämtlich in Tübingen

Band 97

Das Verhältnis
von Steuersubjekt und Steuerobjekt
im Einkommensteuerrecht

Von

Konrad Grünwald



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät
der Eberhard Karls Universität Tübingen
hat diese Arbeit im Sommersemester 2014
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

D 21

Alle Rechte vorbehalten
© 2015 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: buchbücher.de gmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0935-6061
ISBN 978-3-428-14550-8 (Print)
ISBN 978-3-428-54550-6 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84550-7 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Für Linus und Leonie

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2014 von der Juristischen Fakultät der Eberhard Karls Universität Tübingen als Dissertation angenommen.

Mehreren Personen gebührt mein besonderer Dank:

An erster Stelle danke ich meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Christian Seiler, der diese Arbeit nicht nur durch seine ständige Diskussionsbereitschaft und stetes Fordern und Fördern begleitet hat, sondern es mir durch die freie Arbeitszeiteinteilung zudem ermöglicht hat, Dissertation, Lehrstuhlätigkeit und Familie in Einklang zu bringen.

Des Weiteren danke ich Herrn Prof. Dr. h. c. Rudolf Mellinghoff, Präsident des Bundesfinanzhofs, für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Zudem bedanke ich mich beim gesamten Lehrstuhl von Herrn Prof. Dr. Christian Seiler für die vielen anregenden Diskussionen und kritischen Anmerkungen zu meinen Thesen, die erheblich geholfen haben, die Dissertation weiterzuentwickeln.

Für die Aufnahme in die Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht danke ich Herrn Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Graf Vitzthum.

Ein besonderer Dank geht auch an meine Eltern für die gewährte Förderung und die Mithilfe bei der Korrektur der Dissertation.

Ganz herzlich danke ich auch meiner Frau, die mir insbesondere in der Endphase der Dissertation stets den Rücken frei gehalten und somit wesentlich zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen hat.

Wendlingen am Neckar, im April 2015

Konrad Grünwald

Inhaltsübersicht

Einleitung: Problemaufriss und Gang der Untersuchung	23
---	----

Erstes Kapitel

Verfassungs- und europarechtliche Maßstäbe der Ertragsbesteuerung	26
A. Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Ertragsbesteuerung	26
B. Europarechtliche Maßstäbe der Ertragsbesteuerung	47

Zweites Kapitel

Steuersubjekt und Steuerobjekt	51
A. Das Steuersubjekt	51
B. Das Steuerobjekt	62
C. Inlandsbezug des Steuersubjekts und Umfang der Steuerpflicht – eine erste Verbindung von Steuersubjekt und Steuerobjekt	65
D. Zusammenfassung	68

Drittes Kapitel

Das Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt im Einkommensteuerrecht	69
A. Die Zurechnung als Bindeglied zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt	69
B. Der Grundtatbestand der Zurechnung	69
C. Objektbezogene Modifikationen der Regelstruktur bei latenten Einkünften	71
D. Subjektbezogene Modifikationen der Regelstruktur	106

Viertes Kapitel

Körperschaftsteuer (Anhang)	150
A. Steuersubjekt und Steuerobjekt im Körperschaftsteuerrecht	150
B. Die Verbindung von Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersystem als legislative Grundentscheidung	154
C. Einzelprobleme	166

Zusammenfassung der Ergebnisse und Schlussbetrachtung	186
A. Zusammenfassung der Ergebnisse	186
B. Schlussbetrachtung	193
Literaturverzeichnis	194
Sachverzeichnis	223

Inhaltsverzeichnis

Einleitung: Problemaufriss und Gang der Untersuchung	23
---	----

Erstes Kapitel

Verfassungs- und europarechtliche Maßstäbe der Ertragsbesteuerung	26
A. Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Ertragsbesteuerung	26
I. Die Rechtfertigung der Ertragsbesteuerung	26
1. Erfordernis der Rechtfertigung von Steuern	26
2. Die Steuerstaatlichkeit als Voraussetzung für die Erhebung von Steuern dem Grunde nach	27
3. Rechtfertigung der Einkommensteuer	28
II. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	29
1. Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips	29
2. Sachliche Konkretisierungen	30
3. Persönliche Konkretisierung: Das Subjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit ..	32
a) Das Markthandeln als maßgebliches Kriterium für die Zuordnung steuerlicher Leistungsfähigkeit	32
b) Die natürliche Person als Subjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit	32
c) Die steuerliche Leistungsfähigkeit von Personenmehrheiten und juristischen Personen	33
aa) Die wirtschaftliche Betrachtung des Markthandelns von Personenzusammenschlüssen	33
bb) Der Einfluss des Art. 19 Abs. 3 GG auf das Markthandeln von Personenzusammenschlüssen	33
d) Die Individualbesteuerung – ein Prinzip mit Verfassungsrang?	36
III. Das Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht	37
1. Die legislative Grundentscheidung als Basis einer Folgerichtigkeitsprüfung ..	38
2. Rechtfertigungsmöglichkeit und Ausnahme vom Folgerichtigkeitsgebot beim Systemwechsel	39
IV. Finanzverfassungsrechtliche Vorgaben	39
1. Bestandschutz des Steuersystems und der Einzelsteuern	40
2. Verfassungsrechtliche Bindung des Gesetzgebers bei der konkreten Ausgestaltung der Einzelsteuergesetze	42

V. Zivilrechtliche Einwirkungen über das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung . . .	44
B. Europarechtliche Maßstäbe der Ertragsbesteuerung	47
I. Ausdrückliche primärrechtliche und sekundärrechtliche Vorgaben	47
II. Mittelbare, aus den Grundfreiheiten abgeleitete Vorgaben	48
III. Zusammenfassung: Der Einfluss des Unionsrechts auf das Verhältnis von Steuer- subjekt und Steuerobjekt	50

Zweites Kapitel

Steuersubjekt und Steuerobjekt 51

A. Das Steuersubjekt	51
I. Begriffsbestimmung und Abgrenzung	51
II. Das Steuersubjekt im geltenden Einkommensteuerrecht	53
1. Die Grundentscheidung des § 1 EStG: Steuersubjektivität natürlicher Per- sonen	53
2. Erscheinungsformen einkommensteuerrechtlicher Steuersubjektivität	54
a) Die unbeschränkte Steuerpflicht	54
b) Die beschränkte Steuerpflicht	54
c) Sondertatbestände	55
aa) Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG	55
bb) Die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG	56
cc) Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 AStG	57
(1) Inhalt und Ziel der Regelung	57
(2) Unionsrechtskonformität des § 2 Abs. 1 AStG	58
3. Der Inlandsbezug als völkerrechtliche Voraussetzung nationaler Besteuerung	60
B. Das Steuerobjekt	62
I. Begriffsbestimmung	62
II. Das Steuerobjekt im geltenden Einkommensteuerrecht	62
C. Inlandsbezug des Steuersubjekts und Umfang der Steuerpflicht – eine erste Verbindung von Steuersubjekt und Steuerobjekt	65
I. Die Besteuerung nur inländischer Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger	65
II. Die Besteuerung des Welteinkommens unbeschränkt Steuerpflichtiger	66
D. Zusammenfassung	68

Drittes Kapitel

Das Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt im Einkommensteuerrecht	69
A. Die Zurechnung als Bindeglied zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt	69
B. Der Grundtatbestand der Zurechnung	69
C. Objektbezogene Modifikationen der Regelstruktur bei latenten Einkünften	71
I. Zurechnung latenter Einkünfte	71
1. Entstehung und Begriff	71
2. Probleme der Zurechnung latenter Einkünfte	73
II. Zurechnung stiller Reserven bei Auseinanderfallen von Marktteilnahme und Realisation	74
1. Zurechnung von im Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven	74
a) Grundprinzip	74
aa) Der Grundfall der Realisierung stiller Reserven durch Veräußerung und die Anbindung an das Steuersubjekt	74
bb) Der Sonderfall der Realisierung stiller Reserven durch Entnahme und die Anbindung an die betriebliche Sphäre des Steuersubjekts	75
(1) Die Anbindung an die einzelnen Erwerbsgrundlagen	75
(2) Erweiterung der Anbindung durch § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG	77
cc) Die Anbindung der stillen Reserven an das nationale Besteuerungsrecht	79
dd) Zusammenfassung – Die dreiseitige Anbindung stiller Reserven als Grundentscheidung	80
b) Modifikationen des Grundprinzips	81
aa) Die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven durch § 6 Abs. 3 EStG	81
(1) Der Ausnahmekarakter des § 6 Abs. 3 EStG	81
(2) Rechtfertigung der nicht folgerichtigen Umsetzung des Grundprinzips	84
bb) Die Übertragung stiller Reserven auf andere Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nach § 6b EStG	85
(1) Steuersystematische Einordnung: § 6b EStG als Ausnahmeregelung	85
(2) Rechtfertigung der nicht folgerichtigen Umsetzung des Grundprinzips	86
2. Zurechnung von im Privatvermögen entstandenen stillen Reserven	88
a) Grundprinzip: Die nur einseitige Anbindung der stillen Reserven	88
b) Modifikation des Grundprinzips durch Fortführung der Anschaffungskosten durch den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichen Übertragungen	90
III. Die Zurechnung konkretisierter latenter Einkünfte bei Auseinanderfallen von Marktteilnahme und Realisation	92
1. Grundsatz der Zurechnung konkretisierter latenter Einkünfte	92
a) Die Anbindung der konkretisierten latenten Einkünfte an das Steuersubjekt	92

b)	Die Anbindung an die Erwerbsgrundlage bzw. die betriebliche oder private Sphäre sowie an das nationale Besteuerungsrecht	94
aa)	Die dreiseitige Anbindung konkretisierter latenter Einkünfte der Gewinnerinkunftsarten	94
bb)	Die nur einseitige Anbindung konkretisierter latenter Einkünfte der Überschusseinkunftsarten	95
(1)	Keine Anbindung der latenten Einkünfte an die Erwerbsgrundlage	95
(2)	Keine Anbindung an das nationale Besteuerungsrecht	96
2.	Modifikationen der Grundentscheidung	97
a)	Die interpersonelle Verlagerung konkretisierter latenter Einkünfte der Gewinnerinkunftsarten durch § 6 Abs. 3 EStG	97
b)	Der doppelte Regelungscharakter des § 24 Nr. 2 EStG bei der Zurechnung nachträglicher Einkünfte	98
aa)	Der Zufluss von Einkünften nach Aufgabe der Erwerbsgrundlage als Bestätigung der Grundentscheidung	98
bb)	Der Zufluss nachträglicher Einkünfte beim Rechtsnachfolger als Modifikation der Grundentscheidung	98
(1)	§ 24 Nr. 2 Hs. 2 EStG als besteueringlückenfüllende Vorschrift	98
(2)	Der Übergang latenter Einkünfte auf den Rechtsnachfolger	99
(3)	Rechtfertigung der Ausnahmeregelung	101
IV.	Die Zurechnung aufschiebend bedingter latenter Einkünfte bei Auseinanderfallen von Marktteilnahme und Realisation	102
1.	Grundsatz der Zurechnung aufschiebend bedingter latenter Einkünfte	102
2.	Modifikationen der Grundentscheidung	103
3.	Die Besteuerung der Hinterbliebenenbezüge als nur scheinbare Modifikation der Grundentscheidung	104
V.	Gemeinsamkeiten der objektbezogenen Modifikationen	105
D.	Subjektbezogene Modifikationen der Regelstruktur	106
I.	Die Gemeinschaft zweier Steuersubjekte im Rahmen der Ehegattenveranlagung	106
1.	Technische Ausgestaltung und materielle Wirkung der Zusammenveranlagung	106
2.	Art. 6 Abs. 1 GG als externe Vergleichsgröße einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung	107
II.	Die gemeinsame Marktteilnahme mehrerer Personen über die Mitunternehmerschaft	108
1.	Die steuersystematische Stellung der Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht	108
2.	Materielle Folgen der Gewinnermittlung beim gemeinsamen Gewerbebetrieb aller Mitunternehmer	111
3.	Die Anbindung stiller Reserven bei gemeinschaftlichem Markthandeln	114
a)	Grundprinzip: Die dreiseitige Anbindung stiller Reserven	114

aa)	Die Anbindung der stillen Reserven an das Steuersubjekt	114
(1)	Die Anbindung stiller Reserven des Gesamthandsbereichs	114
(2)	Die Anbindung stiller Reserven des Sonderbereichs	116
bb)	Die Anbindung an das nationale Besteuerungsrecht	116
cc)	Die sachliche Anbindung der stillen Reserven im Sonderbereich	116
(1)	Die Anbindung an den Sonderbereich des Mitunternehmers	116
(2)	Die Erweiterung der sachlichen Anbindung auf die betriebliche Sphäre durch § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG	117
dd)	Die sachliche Anbindung der stillen Reserven im Gesamthandsbereich	118
(1)	Die anteilige Anbindung an die Erwerbsgrundlage des Steuersubjekts	118
(2)	Die nur punktuelle und nicht generelle Erweiterung der sachlichen Anbindung durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	118
ee)	Zusammenfassung	120
b)	Modifikationen des Grundprinzips	120
aa)	Die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven durch § 6 Abs. 3 EStG	120
bb)	Die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	121
4.	Sonderproblem: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesamt- handsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften	123
a)	Einfachgesetzliche Rechtslage	123
b)	Die Buchwertfortführung als Gebot der Folgerichtigkeit	126
aa)	Der Anteil am gemeinsamen Gewerbebetrieb als Teil der gesamten be- trieblichen Sphäre des Mitunternehmers	126
bb)	Keine Rechtfertigung der fehlenden folgerichtigen Umsetzung	128
cc)	Ergebnis: Die Verfassungswidrigkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	130
III.	Die Zurechnung von Drittverhalten durch § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6 EStG als wei- tere subjektbezogene Modifikation	130
IV.	Der Einfluss der Gesamtrechtsnachfolge auf die Steuersubjektivität	133
1.	Die Gesamtrechtsnachfolge in einkommensteuerliche Positionen	133
a)	Die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge nach § 1922 BGB	133
b)	Die begrenzte Wirkung des § 45 Abs. 1 Satz 1 AO auf die Rechtsnachfolge in steuerliche Positionen	135
2.	Das Sonderproblem der Rechtsnachfolge in Verluste	138
a)	Der Verlustvortrag nach § 10d EStG	138
b)	Der Übergang des verbleibenden Verlustvortrags auf den Gesamtrechts- nachfolger als mögliche subjektbezogene Modifikation	138
c)	Die Behandlung des steuerlichen Verlustvortrags beim Tod eines Steuer- subjekts im geltenden Einkommensteuerrecht	139

aa) Rechtsprechungsentwicklung zur Vererblichkeit des Verlustvortrags und die Bedeutung der Streitfrage nach der Entscheidung des Großen Senats	139
bb) De lege lata kein Übergang des Verlustvortrags auf den Gesamtrechtsnachfolger	140
(1) Der Verlustvortrag als Vermögenswert im Sinne des § 1922 BGB?	140
(2) Keine Möglichkeit eines Umkehrschlusses aus steuerrechtlichen Spezialregelungen zum Verlustuntergang	141
(3) Keine analoge Anwendung des § 15a Abs. 2 EStG	142
(4) Kein Übergang des Verlustvortrags aufgrund der interpersonellen Verlagerung latenter Einkünfte	142
(5) Zusammenfassendes Ergebnis	143
d) Der Übergang des Verlustvortrags als notwendige subjektbezogene Modifikation de lege ferenda?	144
aa) Die Vererblichkeit des Verlustvortrags als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips	144
bb) Der Übergang des Verlustvortrags als Gebot der Folgerichtigkeit	146
(1) Der Bezug der latenten Einkünfte zur Erwerbsgrundlage als Unterscheidungskriterium	147
(2) Keine weitere Systemdurchbrechung durch das Folgerichtigkeitsprinzip	148
e) Zusammenfassung	149

Viertes Kapitel

Körperschaftsteuer (Anhang) 150

A. Steuersubjekt und Steuerobjekt im Körperschaftsteuerrecht	150
I. Das Steuersubjekt	150
1. § 1 KStG als Grundregel	150
2. Besonderheiten	151
a) Die Betriebe gewerblicher Art	151
b) Die körperschaftsteuerliche Organschaft	152
II. Das Steuerobjekt	154
B. Die Verbindung von Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersystem als legislative Grundentscheidung	154
I. Die Ausrichtung der Besteuerung an der natürlichen Person im früheren Vollanrechnungsverfahren	155
II. Die typisierte gleichheitsgerechte Besteuerung der natürlichen Person im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren	155
1. Gründe für die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens	155

2. Das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren – weiterhin bestehende Ausrichtung der Besteuerung an der natürlichen Person oder Systemwechsel?	156
a) Die Besteuerung der Körperschaft und ihrer Anteilseigner im derzeitigen Teileinkünfteverfahren	157
b) Die Gesamtsteuerbelastung im Teileinkünfteverfahren als Indiz für eine Ausrichtung der Besteuerung an der natürlichen Person	158
c) Die Abmilderung der Doppelbelastung als typisierte leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung der jeweiligen Anteilseigner	159
aa) Die gesetzgeberische Zielvorstellung	159
bb) Das Teileinkünfteverfahren als noch zulässige Typisierung	160
cc) Ergebnis: Die stellvertretende Marktteilnahme des Körperschaftsteuersubjekts	161
d) Bestätigung der Grundentscheidung für die Ausrichtung der Besteuerung an der natürlichen Person im geltenden Recht	162
aa) Vermeidung steuerlicher Doppelbelastung durch § 8b Abs. 1 KStG ..	162
bb) Die Besteuerung der Anteilseigner einer REIT-AG	163
III. Folgewirkungen der Grundentscheidung	164
1. Die Zurechnung des fremden Steuerobjekts zum Körperschaftsteuersubjekt ..	164
2. Die Anbindung der stillen Reserven	164
3. Erforderliche Folgeanpassungen aufgrund der technisch getrennten Steuersysteme	165
C. Einzelprobleme	166
I. Die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG und des § 8b Abs. 5 KStG	166
1. Die Abzugsbeschränkungen und das objektive Nettoprinzip	167
2. Keine Rechtfertigung der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips	169
a) Keine Rechtfertigung durch die Steuersubjektivität der Körperschaft	169
b) Keine Rechtfertigung aus Folgerichtigkeitsgesichtspunkten	169
c) Ergebnis	171
II. Die Mindestbeteiligungsquote des § 8b Abs. 4 KStG	171
III. Der Untergang nicht genutzter Verluste nach § 8c KStG	174
1. Regelungsinhalt	174
2. Der körperschaftsteuerliche Verlustabzug im Spannungsfeld zwischen Steuersubjektivität der Körperschaft und Ausrichtung der Besteuerung an der natürlichen Person	175
3. Auswirkungen einer Anteilsübertragung auf den Verlustabzug	177
4. § 8c KStG als grob typisierende Missbrauchsvermeidungsvorschrift	179
a) Der Anteilseignerwechsel als grundsätzlich geeignetes Anknüpfungskriterium für den Verlustuntergang	179

b) Die Berücksichtigung der Konzernklausel, der stillen-Reserven-Klausel und der Sanierungsklausel im Rahmen der Typisierung	181
c) Ergebnis	183
IV. Der Ausschluss von der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG	183
Zusammenfassung der Ergebnisse und Schlussbetrachtung	
	186
A. Zusammenfassung der Ergebnisse	186
I. Aus der Grundstruktur des Einkommensteuergesetzes abgeleitete Anforderungen an die konkrete Ausgestaltung des Besteuerungssystems	186
II. Die Zurechnung latenter Einkünfte bei Auseinanderfallen von Marktteilnahme und Realisation und die interpersonelle Verlagerung latenter Einkünfte als objekt- bezogene Modifikation	187
1. Die dreiseitige Anbindung latenter Einkünfte der Gewinneinkunftsarten	188
2. Die nur einseitige Anbindung latenter Einkünfte der Überschusseinkunftsarten	188
3. Die gemeinsamen Voraussetzungen für die interpersonelle Verlagerung laten- ter Einkünfte	190
III. Die Mitunternehmerschaft als Vehikel zur gemeinsamen Marktteilnahme	190
IV. Das Körperschaftsteuersubjekt und die Ausrichtung der Besteuerung an der natür- lichen Person	192
B. Schlussbetrachtung	193
Literaturverzeichnis	194
Sachverzeichnis	223

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (Zeitschrift)
Begr.	Begründer
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVB1.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien 2012
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EUV	Vertrag über die Europäische Union idF des Vertrags von Lissabon
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)

f.	folgende Seite/Randnummer
ff.	folgende Seiten/Randnummern
FG	Finanzgericht
FMSStFG	Gesetz zur Errichtung eines Finanzmarktstabilisierungsfonds
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
HStR	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht (Online-Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht (Zeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA 2010	OECD-Musterabkommen 2010 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Stand: Oktober 2010)
R	Richtlinie
REIT	Real Estate Investment Trust
REITG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SGB VI	Sozialgesetzbuch Sechstes Buch
Slg	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz

UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WiGBI.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
WÜD	Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen
z. B.	zum Beispiel
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
zust.	zustimmend

Einleitung: Problemaufriss und Gang der Untersuchung

*Die Steuergerechtigkeit lebt von
der Besteuerungsmoral des Staates und der Steuermoral der Bürger¹*

Steuergerechtigkeit ist regelmäßig Gegenstand breiter öffentlicher Diskussion. In Bezug auf das Einkommensteuerrecht verbindet die öffentliche Wahrnehmung Steuergerechtigkeit vor allem mit der Höhe des Steuersatzes.

Dabei ist der „Steuersatz“ nur eines der vier Tatbestandsmerkmale² eines gesetzlichen Tatbestandes, der auf die Entstehung einer Steuerschuld abzielt (sogenannter Steuertatbestand)³. Der Steuersatz wird überhaupt nur dann relevant, wenn auch die drei anderen Tatbestandsmerkmale „Steuersubjekt“, „Steuerobjekt“ und „Steuerbemessungsgrundlage“ vorhanden sind.⁴ Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist es daher überraschend, dass die Steuergerechtigkeit in der öffentlichen Debatte hauptsächlich mit dieser letzten Stufe des Steuertatbestandes verknüpft wird. Zumal ein progressiver Steuertarif, wie ihn auch § 32a EStG vorsieht, weder gleichheitsrechtlich geboten noch durch das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG vorgegeben ist,⁵ sondern ein Instrument sozialstaatlicher Umverteilung⁶ darstellt.

Ein gerechtes Steuersystem braucht letztlich mehr als nur einen „gerechten“ Steuersatz. Es setzt zunächst einmal einen – anhand auch des Grundgesetzes ermittelten –

¹ R. Seer, § 1, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.

² R. Seer, § 6, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 27 ff.; H.-W. Bayer, Steuerlehre, Rn. 392; O. Beierl, Einkünftequalifikation, S. 62 f.; C. Wasmer, Zurechnung, S. 1; H. Schulz, BB 1978, 1259 (1259 f.). Zum Teil wird die Vier-Elemente-Lehre durch die eigenständigen Prüfungspunkte räumlicher Anwendungsbereich, Zurechnung oder Steuervergünstigungen erweitert, zum Teil werden diese aber auch als im Rahmen eines der vier genannten Tatbestandsmerkmale miterfasst angesehen. Eine Kurzübersicht m. w. N. zu den verschiedenen Ansichten findet sich bei H.-W. Bayer, BB 1991, 517 (518 ff.).

³ H.-W. Bayer, Grundbegriffe des Steuerrechts, Rn. 53b. Zum Steuertatbestand siehe A. Hensel, Steuerrecht, S. 57; J. Lang, Steuervergünstigungen, S. 24 f. Zur Kritik am Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit siehe die Übersicht bei H. Hahn, Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, S. 22 ff. m. w. N.

⁴ Ausgehend vom Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung hat A. Hensel, Steuerrecht, S. 58 ff. bereits 1933 diese Unterscheidung eines Steuertatbestandes in vier Tatbestandsmerkmale in seiner Untersuchung des Steuerschuldverhältnisses herausgearbeitet. Die von ihm verwendeten Begriffe „Steuerschuldner“, „sachliche Seite des Steuertatbestandes“, „Steuermassstab“ und „Steuersatz“ haben dann im Laufe der Zeit eine Wandelung hin zu den oben genannten erfahren.

⁵ K. Wagner, in: Blümich, EStG, § 32a Rn. 33 m. w. N.

⁶ J. Hey, § 8, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 802.

„Gerechtigkeitsmaßstab“ voraus, an welchem dann der gesamte Steuertatbestand auszurichten ist. Dabei sind die ersten beiden Tatbestandsmerkmale – namentlich das Steuersubjekt und das Steuerobjekt – von zentraler Bedeutung. Denn nur eine entsprechende Ausgestaltung von Steuersubjekt und Steuerobjekt kann die Grundlage für ein gerechtes Steuersystem bereiten. Sind diese beiden Tatbestandsmerkmale nicht bereits entsprechend den grundgesetzlichen Vorgaben ausgestaltet, vermag auch der viel diskutierte Steuersatz keine Steuergerechtigkeit mehr herzustellen.

Indes genügt allein die Auswahl geeigneter Steuersubjekte und Steuerobjekte noch nicht, da diese Tatbestandsmerkmale nicht isoliert nebeneinander stehen, sondern aufeinander aufbauen.⁷ Um eine Steuerpflicht zu begründen, muss demnach eine bestimmte Beziehung – in Form der Zurechnung des sachlichen Tatbestandes zur entsprechenden Person – zwischen den beiden Tatbestandsmerkmalen hergestellt werden.⁸ Erst diese „Zurechnung“, die die Frage beantwortet, warum dieses Steuerobjekt gerade diesem Steuersubjekt zugeordnet wird, schafft eine Verbindung zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt und eröffnet dadurch die Möglichkeit zur weiteren Verwirklichung des Steuertatbestandes.

Das ausgewählte Steuersubjekt, das ausgewählte Steuerobjekt und die einfachgesetzlich angeordnete Zurechnung prägen letztlich die gesamte Struktur des jeweiligen Steuerrechtsgebiets. Sie müssen daher jeweils einzeln, aber auch in ihrer Gesamtheit innerhalb des vom Grundgesetz vorgegebenen Rahmens vom Gesetzgeber ausgewählt und näher ausgestaltet werden.

Dem Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt wird in der bisherigen Praxis jedoch nicht immer die notwendige Aufmerksamkeit geschenkt. Dabei ist eine genaue Bestimmung dieses Verhältnisses nicht nur von theoretischer Bedeutung, sondern für zahlreiche einfachrechtliche Fragestellungen hilfreich, wenn nicht sogar erforderlich.

Dementsprechend zeigt die vorliegende Arbeit zunächst den verfassungs- und europarechtlichen Rahmen der Ertragsbesteuerung und deren Folgen für die gesetzliche Auswahl und Ausgestaltung des Steuersubjekts, des Steuerobjekts und des Verhältnisses beider Elemente zueinander auf. Im Anschluss hieran wird die legislative Grundentscheidung zum Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt herausgearbeitet. Ausgangspunkt sind die §§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes. Vertiefend sind jedoch noch verschiedene Problemkreise – wie beispielsweise die Behandlung latenter Einkünfte (insbesondere stiller Reserven), die steuersystematische Stellung der Mitunternehmerschaft und die Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge auf die Steuersubjektivität – zu beleuchten, um hieraus Rückschlüsse auf die legislative Grundentscheidung gewinnen und Modifikationen der Grundstruktur erkennen und beurteilen zu können. Die hieraus gezogenen Er-

⁷ Zum Stufenaufbau des Steuertatbestandes siehe *H.-W. Bayer*, Grundbegriffe des Steuerrechts, Rn. 57 f.

⁸ So bereits *A. Hensel*, Steuerrecht, S. 59.

kenntnisse sollen dann zur Lösung verschiedener einkommensteuerlicher Streitfragen – namentlich die Übertragung von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven zwischen (personenidentischen) Schwester-Personengesellschaften zu Buchwerten und die Vererblichkeit des Verlustvortrags – genutzt werden.

Da nach geltendem Einkommensteuerrecht auch Gewinnausschüttungen von – dem Körperschaftsteuerregime unterliegenden – Kapitalgesellschaften die Höhe des Einkommensteuerobjekts beeinflussen, ist auch der Einfluss der Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes auf das (einkommensteuerliche) Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt zu betrachten. Abschließend ist daher im Rahmen einer Gesamtbetrachtung von Einkommen- und Körperschaftsteuersystem zunächst der Frage nachzugehen, ob der Gesetzgeber die Besteuerung an der natürlichen Person ausrichtet oder aber dem Körperschaftsteuersubjekt eine vom Individuum getrennte Leistungsfähigkeit zuordnet. Von dieser folgerichtig weiterzudenkenden Grundentscheidung hängt dann letztlich die Frage ab, ob Regelungen wie die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG und des § 8b Abs. 5 KStG, die neu eingeführte Mindestbeteiligungsquote des § 8b Abs. 4 KStG, der Untergang des Verlustvortrags nach § 8c KStG und der Ausschluss von der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG noch als leistungsfähigkeitsgerechte und folgerichtige Regelungen anzusehen sind oder aber die (materielle) Zuordnung eines Steuerobjekts zum zugehörigen Steuersubjekt ungenau abbilden.