

B. Rahmen des höherrangigen Rechts für die steuerrechtliche Förderung von Gründungen und Betriebsübergaben

Verwirklichte und neue Formen einer steuerlichen Förderung bestimmter Branchen und Unternehmensgrößen durch Vorzüge gegenüber der (materiell-rechtlichen) Normalbesteuerung oder der (verfahrensrechtlichen) administrativen Normalbehandlung werfen gleichermaßen die Frage der Vereinbarkeit mit dem höherrangigen Recht auf. Darum ist vor der Vorstellung und Würdigung neuer Erleichterungen bei der Gründung und Übernahme von (Handwerks-)Betrieben (dazu C. und D.) zunächst (knapp) der Rahmen des höherrangigen Rechts abzustecken.

I. Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) folgt aus Art. 3 Abs. 1 GG, dass die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auszurichten ist¹⁵⁸.

1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: Legislative Definition und außerfiskalische Förder- und Lenkungszwecke

Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit¹⁵⁹ ist deshalb der zentrale¹⁶⁰ materielle¹⁶¹ Maßstab für das Einkommensteuerrecht¹⁶². Es gebietet eine Bemessung der Steuer nach Maßgabe

158 BVerfG, Beschl. v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL, BVerfGE 81, 228.

159 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 169 ff.; *Waldhoff*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V³, 2007, § 116 Rz. 100 ff.; eingehende und bereichsspezifische Rechtsprechungsanalyse bei *Desens*, *StuW* 2016, 240.

160 *Seiler*, in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 105 Rz. 67 (Mai 2015).

161 BVerfG, Beschl. v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 – Rz. 35.

162 *Nußberger*, in *Sachs*, GG⁸, 2018, Art. 3 Rz. 134; *P. Kirchhof*, in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 3 Rz. 323, 422 (Sept. 2015).

der Fähigkeit, Steuern zu erbringen, so dass die Bemessungsgrundlage grundsätzlich an Größen anknüpfen muss, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit möglichst genau abbilden¹⁶³. Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip als Subprinzipien. Während das subjektive Nettoprinzip die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt und den Abzug existenzsichernder Aufwendungen (z.B. im Rahmen des Grundfreibetrags) erfordert, betrifft das objektive Nettoprinzip die steuerbare Tätigkeit und gebietet den Abzug erwerbssichernder Aufwendungen (z.B. Betriebsausgaben)¹⁶⁴.

Im Steuerrecht ist bei Anwendung des Gleichheitssatzes ein absolutes Belastungsgleichmaß nicht erforderlich, denn auch insoweit hat der Gesetzgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit¹⁶⁵. Dabei ist zu differenzieren: Bei der Erschließung von Steuerquellen ist die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers besonders weit¹⁶⁶, weil es keine Sachgesetzlichkeit für die Steueranknüpfung gibt. Will der Gesetzgeber eine bestimmte Steuerquelle erschließen, andere hingegen nicht, dann ist der allgemeine Gleichheitssatz grundsätzlich nicht verletzt, solange sich die Verschiedenbehandlung mit finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuerrechtlichen Erwägungen rechtfertigen lässt¹⁶⁷. Von der Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung ist die Sachgesetzlichkeit der Steuerausgestaltung zu unterscheiden¹⁶⁸. Der Gesetzgeber hat nach der Auswahl des Steuergegenstandes „die getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne

163 *Jachmann-Michel/M. Vogel*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG⁷, 2018, Art. 105 Rz. 28.

164 *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 8.54 ff., 8.71 ff.

165 BVerfG, Beschl. v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, 2 BvL 3/86, BVerfGE 78, 249 (287); BVerfG, Beschl. v. 14.12.1993 – 1 BvL 25/88, BVerfGE 89, 329 (338); BVerfG, Beschl. v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (8).

166 St.Rspr., z.B. BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181; Rz. 123); *Nußberger*, in Sachs, GG⁸, 2018, Art. 3 Rz. 135; krit. *Tipke*, StW 2014, 276.

167 BVerfG, Beschl. v. 29.11.1989 – 1 BvR 1402/87, 1 BvR 1528/87, BVerfGE 81, 108 (117); BVerfG, Beschl. v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); *Nußberger*, in Sachs, GG⁸, 2018, Art. 3 Rz. 135.

168 *Kruse*, StW 1990, 322 (328); *Driën*, Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluß auf die Rechtsanwendung, in Festschrift Kruse, 2001, S. 191 (200); *ders.*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rz. 46 (April 2016) m.w.N.; a.A. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 3.125.

der Belastungsgleichheit umzusetzen¹⁶⁹. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen regelmäßig aber eines besonderen sachlichen Grundes¹⁷⁰. Das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot der Folgerichtigkeit ist ein formelles, sekundäres Gebot ohne eigene materielle Vorgaben¹⁷¹, das trotz mancher Kritik¹⁷² in der Rechtsprechung insbesondere im Steuerrecht¹⁷³ anerkannt ist. Eine Abweichung von der selbst statuierten Sachgesetzlichkeit kann regelmäßig bereits durch außerfiskalische verkehrs-, finanz- oder wirtschaftspolitische Lenkungsziele gerechtfertigt sein¹⁷⁴. Der Gesetzgeber darf nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele verfolgen, in dem er unerwünschte Verhaltensweisen steuerlich belastet und erwünschte entlastet¹⁷⁵. Dabei müssen die Förderungs- und Lenkungsziele hinreichend klar als Vergünstigungstatbestand¹⁷⁶ und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein¹⁷⁷. Das Folgerichtigkeitsgebot hat besondere Bedeutung für das jedenfalls einfachrechtlich geregelte objektive Nettoprinzip, weil das BVerfG seine eigenständige verfassungsrechtliche Verwurzelung bislang offen gelassen hat¹⁷⁸. Auch wenn viele Durchbrechungen des gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebots bereits durch einen sachlichen Grund im Sinne des Willkürverbots gerechtfertigt werden können, kann im Steuerrecht¹⁷⁹ – wie in an-

169 BVerfG, Beschl. v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278).

170 BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278); BVerfG, Beschl. v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1 (28).

171 *Brückner*, Folgerichtige Gesetzgebung im Steuerrecht und Öffentlichen Wirtschaftsrecht, 2014, S. 256 f.; ähnl. *Tipke*, *StuW* 2014, 278 („kein Maßstab“).

172 *Kischel*, in *Epping/Hillgruber*, *GG*³, 2020, Art. 3 Rz. 134 ff.; *Lepsius*, *Anm.*, *JZ* 2009, 260 ff.; *Droge*, *Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?*, *StuW* 2011, 105 (111 f.); *ders.*, *Die Kodifikationsidee in der Steuerrechtsordnung*, in *Schön/Röder* (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*, 2014, S. 69 (82 f.); *Payandeh*, *AöR* 136 (2011), 585 ff., 610 ff.

173 *Hey*, *StuW* 2015, 3 (9), m.w.N.

174 BVerfG, *Urt.* v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/0, BVerfGE 122, 210 (231); BVerfG, *Beschl.* v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278).

175 *Wollenschläger*, in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, *GG*⁷, 2018, Art. 3 Rz. 284 m.w.N.

176 BVerfG, *Beschl.* v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.).

177 BVerfG, *Urt.* v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181 – Rz. 124); dazu *Desens*, *StuW* 2016, 240 (246).

178 BVerfG, *Beschl.* v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (121).

179 BVerfG, *Urt.* v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (184 ff.; Rz. 130 ff.); ferner *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, § 3 AO Rz. 48 (April 2016) m.w.N.

deren Rechtsbereichen¹⁸⁰ auch – der strengere Verhältnismäßigkeitsmaßstab für die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen heranzuziehen sein, etwa bei besonders intensiven, die Freiheitsausübung betreffenden Ungleichbehandlungen oder Anknüpfungen an Merkmale, die denen in Art. 3 Abs. 3 GG ähneln.

2. Steuerliche Förderung kleiner und mittelständischer Unternehmen und Schaffung sowie Erhaltung von Arbeitsplätzen

Steuerverschonungen bedürfen einer hinreichenden Rechtfertigung¹⁸¹. Das BVerfG hat speziell den Erhalt von Arbeitsplätzen durch „kleine und mittelständische Unternehmen“, wie er z.B. mit Verschonungen für Unternehmensvermögen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht angestrebt wird¹⁸², als Lenkungszweck eingeordnet, der verhältnismäßige Ungleichbehandlungen rechtfertigen¹⁸³, aber wohl auch sachlicher Grund im Sinne einer bloßen Willkürkontrolle sein kann. Die doppelte Anknüpfung an „kleine und mittelständische Unternehmen“ und den „Erhalt von Arbeitsplätzen“ ist demnach bei der aperiodischen Bereicherungsteuer dem Grunde nach zulässig, war aber einfachgesetzlich überschießend ausgestaltet. Die Anerkennung des speziellen Verschonungszweckes bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer darf jedoch nicht unbesehen auf Förder- und Lenkungszwecke im gesamten Steuerrecht und speziell auf das Ertragsteuerrecht erstreckt sowie um andere Anknüpfungen wie eine Branchenzugehörigkeit erweitert werden. Vielmehr müssen auch die Förderung von „kleinen und mittelständischen Unternehmen“ und der „Erhalt von Arbeitsplätzen“ im jeweiligen steuerartspezifischen Kontext betrachtet werden. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist dadurch gekennzeichnet, dass als Folge eines (singulären) Vorgangs wie ein Erwerb von Todes wegen oder eine Schenkung unter Lebenden kurzfristig hohe Steuerbelastungen entstehen können, die den Bestand eines Betriebs und damit von Arbeitsplätzen gefährden können. Demgegenüber zielt das Ertragsteuerrecht periodisch auf die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in einem bestimmten Besteuerungszeitraum (Jahressteuerprinzip, § 2 Abs. 7 EStG).

180 *Burgi*, GewArch 2018, 327 (331).

181 *Wollenschläger*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG⁷, 2018, Art. 3 Rz. 284 m.w.N.

182 Bundesrat-Drs. 353/15, S. 1 f., 19, zum Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 und 10 ErbStG.

183 BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (186 ff.; Rz. 133 ff.).

In Besteuerungszeiträumen ohne (singuläre) Vorgänge wie einer Betriebsveräußerung sind steuerrechtliche Verschonungen im Rahmen der „laufenden“ Besteuerung damit in einem höheren Maß rechtfertigungsbedürftig als bei der aperiodischen Erbschaft- und Schenkungsteuer. Gleichwohl lässt sich auch für steuerrechtliche Regelungen, die für neu gegründete Unternehmen aufgrund der genannten Anknüpfungsmerkmale mittelbar eine präferentielle „laufende“ Besteuerung vorsehen, eine Ungleichbehandlung bei den Ertragsteuern rechtfertigen. Durchbrechungen des auf das objektive Nettoprinzip angewendeten Folgerichtigkeitsgebots durch Verschonung von Abzugsbeschränkungen wie im Rahmen der Zinsschranke (§ 4h EStG)¹⁸⁴ oder vorgezogene Gewinnminderungen wie durch Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen (§ 7g EStG)¹⁸⁵ sind Beispiele hierfür. Dabei ist die Auswahl der größenabhängigen Abgrenzungskriterien für das Steuerrecht¹⁸⁶ mit Blick auf seine grundlegenden Prinzipien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip zu treffen.

Soweit nicht branchenspezifische Unterscheidungen punktuell zulässig sind (dazu sogleich B. I. 3.), ist allgemein die Anknüpfung an Größenmerkmale denkbar, um Gemeinwohlziele wie die Schaffung und den Erhalt von Arbeitsplätzen zu fördern. Von entsprechenden Regelungen können alle Steuerpflichtigen profitieren, die die maßgeblichen Kriterien erfüllen, insbesondere neu gegründete Unternehmen, die zumindest in der Gründungsphase tendenziell „klein“ und im Hinblick auf ihre Gemeinwohlwirkungen entlastungswürdig sind. Unabhängig davon, dass eine Definition von Kriterien für die Abgrenzung der Unternehmensgröße im Allgemeinen nicht erfolgt¹⁸⁷ und wegen rechtsbereichsspezifischer Anforder-

184 Die sog. Zinsschranke, die unter bestimmten Voraussetzungen „Zinsaufwendungen eines Betriebs“ vom sofortigen Abzug für einkommen- und gewerbesteuerrechtliche Zwecke ausschließt (§ 4h Abs. 1 S. 1 EStG, ggf. i.V.m. § 7 GewStG), greift insbesondere nicht, wenn die den Zinsertrag übersteigenden Zinsaufwendungen weniger als drei Millionen € betragen.

185 Dazu bereits I. 1.

186 Ausführlich *Straßburger*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Abstufungen steuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, S. 43 ff.

187 Zu Differenzierungen bei der Regelungsbefugnis des Gesetzgebers im Anwendungsbereich der Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße, die vom BVerfG im Mitbestimmungsurteil (Urt. v. 1.3.1979, 1 BvR 532/77, 1 BvR 533/77, 1 BvR 419/78, 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 [330 ff.]) für möglich gehalten wurden, näher *Burgi*, in Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 12 Abs. 1 GG Rz. 101 (Febr. 2019).

rungen nicht möglich ist, müssen auch insoweit Differenzierungen an die Leistungsfähigkeit anknüpfen, weil sie den gleichheits- und damit verfassungsrechtlichen Verteilungsmaßstab für Steuerbelastungen bildet¹⁸⁸. Andere, nicht unmittelbar auf die Leistungsfähigkeit bezogene Kriterien sollten dagegen nur herangezogen werden, wenn dafür Anhaltspunkte in der Verfassung vorgefunden werden können, etwa in Bezug auf die rechtsformabhängige Besteuerung („Dualismus der Unternehmensbesteuerung“) die Nennung der Einkommen- und der Körperschaftsteuer in Art. 106 GG¹⁸⁹. Damit verbleiben vor allem Größen wie die Höhe der Einkünfte oder des Einkommens als Unterscheidungsmerkmal. Die steuerrechtliche Entlastung von Unternehmen, die bestimmte Schwellenwerte nicht überschreiten und deshalb für steuerrechtliche Zwecke als „kleine“ oder „mittlere“ Unternehmen eingeordnet werden, kann gezielt als Förderung von Kleinunternehmern und Existenzgründern verstanden und eingesetzt werden. Unerheblich dürfte insoweit sein, dass bei einkünfte- bzw. einkommensbezogenen Größenmerkmalen bestimmte mit einer steuerrechtlichen Entlastung verbundene oder zumindest beabsichtigte Folgen wie die Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen im Gesetz nicht zwingend zum Ausdruck kommen. Das BVerfG begnügt sich in der jüngsten Erbschaftsteuerentscheidung¹⁹⁰ damit, dass die Liquiditätsschonung in der gesetzlichen Regelung angelegt ist, mit der das weitere Ziel des Erhalts von Arbeitsplätzen erreicht werden kann. Sofern der Gesetzgeber „kleine“ oder „mittlere“ Unternehmen bei den Ertragsteuern fördern will, sollte er zur Verdeutlichung neben dem Ziel der Liquiditätsschonung in der Gesetzesbegründung noch die intendierte Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen als einem Gemeinwohlziel nennen.

3. Eingeschränkte Zulässigkeit branchenspezifischer Differenzierungen im Ertragsteuerrecht

Neben der Größenorientierung stellt sich die Frage nach der Zulässigkeit einer Branchenorientierung steuerlicher Fördermaßnahmen. Das Leis-

188 *Straßburger*, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, S. 43 (71 ff.).

189 *Straßburger*, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, S. 43 (67 ff.), unter Bezugnahme auf *Driien*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, 393 (399).

190 BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (187 f.; Rz. 135 ff.).

tungsfähigkeitsprinzip differenziert innerhalb der steuerbaren Einkunftsarten wie den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht nach verschiedenen Tätigkeiten, sondern knüpft an die Erhöhung der Leistungsfähigkeit an, die durch einheitliche Einkünfteermittlungsvorschriften (§§ 4 ff. EStG) ermittelt wird. Die traditionelle, jedoch fragwürdige Privilegierung von Freiberuflern durch ihre Herausnahme aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 und 2 EStG) und damit aus der Gewerbesteuer, die einen Gewerbebetrieb im einkommensteuerrechtlichen Sinne voraussetzt (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG), lässt sich nur historisch erklären¹⁹¹. In der modernen Dienstleistungsgesellschaft ist sie fragwürdig geworden, auch wenn das BVerfG sie im Jahre 2008 (noch) als zulässig erachtete¹⁹². Die vom Gericht gebilligte Unterscheidung ist wegen der ausdrücklichen Bezugnahme auf die Entstehungsgeschichte der für die Gewerbesteuer besonders relevanten Regelungen in Art. 28 Abs. 2 und Art. 106 GG kein zukunftsgerichtetes und verfassungsrechtlich tragfähiges Modell für neue, allgemeine branchenbezogene Differenzierungen. Die vielfach angegriffene und zum Teil auch von den Finanzgerichten kritisch hinterfragte Sonderbelastung von Gewerbetreibenden mit Gewerbesteuer¹⁹³ lässt sich nicht zur Rechtfertigung neuer Binnendifferenzierungen bei der Ertragsbesteuerung von gewerblichen Unternehmen anführen. Darum lassen sich auch spezifisch handwerksbezogene Sonderregelungen im Ertragsteuerrecht nicht rechtfertigen, sofern nicht sachliche Gründe gerade eine handwerkspezifische Ausgestaltung eröffnen.

Dazu ist die erhöhte Investitionszulage nach dem InvZulG a.F.1993 für Handwerksbetriebe oder handwerksähnliche Betriebe nur eine scheinbare Ausnahme. Zwar sah sie eine erhöhte Investitionsförderung für Gewerbetreibende vor, die in die Handwerksrolle oder in das Verzeichnis handwerksähnlicher Betriebe eingetragen waren (s. bereits A. II. 2). Damit waren andere Steuerpflichtige als Anspruchsberechtigte i.S.d. § 1 Abs. 1 InvZulG 1993 wie beispielsweise Kreditinstitute (s. Aufzählung in § 3 S. 2 InvZulG 1993) von der erhöhten Investitionsförderung ausgeschlossen. Begründet wurde die Aufstockung mit der (damals) „schwierigen Start- und Umstrukturierungsphase“¹⁹⁴, in der sich das Handwerk und die anderen

191 Zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer *Driien*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 1 GewStG Rz. 13 ff. (März 2020) m.w.N.

192 BVerfG, Beschl. v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (24 ff.).

193 Zur langjährigen und massiven Kritik an der Gewerbesteuer zuletzt *Driien*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 1 GewStG Rz. 13 ff. (März 2020) m.w.N.

194 BT-Drs. 12/3893, S. 167.

besonders geförderten Bereiche wie das verarbeitende Gewerbe in den Fördergebieten befanden. Es war schon frühzeitig geplant, dass die Förderung für das Handwerk nach wenigen Jahren wieder entfallen sollte¹⁹⁵. Die Rechtsprechung hat die zeitlich begrenzte branchenbezogene Förderung des Handwerks und anderer Bereiche – soweit ersichtlich und möglicherweise mangels Veranlassung – nicht beanstandet¹⁹⁶. Ob sie die beabsichtigte Förderung möglicherweise als sachlichen Rechtfertigungsgrund für eine handwerkspezifische erhöhte Förderung angesehen hat oder hätte, wäre im Hinblick auf die Zulässigkeit branchenspezifischer Differenzierungen im Steuerrecht jedoch unerheblich. Die Investitionszulage ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) materiell keine Steuer i.S.d. § 3 Abs. 1 AO, sondern eine Subvention¹⁹⁷. Die Anwendbarkeit des Steuerverfahrensrechts und die Eröffnung des Finanzrechtswegs¹⁹⁸ sowie die tatbestandliche Anknüpfung an die Steuerpflicht zur Abgrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs in § 1 Abs. 1 InvZulG 1993 ändern daran nichts. Die Gewährung der Investitionszulage ist Leistungsverwaltung, nicht aber Eingriffsverwaltung¹⁹⁹. Dafür spricht auch die Regelung in § 10 InvZulG 1993, wonach die Investitionszulage, die an sich die Leistungsfähigkeit der Empfänger erhöht, nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes gehört. Darum müssen für Förderungen wie die Investitionszulage nicht dieselben Maßstäbe gelten wie für steuerrechtliche Regelungen.

Der Verweis auf die nicht beanstandete frühere besondere Förderung von Handwerksbetrieben im Rahmen der Investitionsförderung trägt darum für sich alleine nicht die Einführung neuer handwerksbezogener Begünstigungen im Steuerrecht. Diese setzen vielmehr als Sonderregelung und damit als Abkehr von der selbstgesetzten allgemeinen Behandlung einen sachlichen Rechtfertigungsgrund voraus.

195 BT-Drs. 13/7792, S. 7.

196 Das FG Thüringen hielt die einschränkende und deshalb für Handwerksbetriebe nachteilige Voraussetzung der Eintragung in die Handwerksrolle für mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (FG Thüringen, Urt. v. 29.11.1995 – I 187/95, EFG 1996, 482). Im Revisionsverfahren spielte die Frage aus verfahrensrechtlichen Gründen keine Rolle mehr (BFH, Beschl. v. 29.8.1996 – III R 11/96, BFH/NV 1997, 141).

197 BFH, Urt. v. 23.2.2006 – III R 66/03, BStBl. II 2006, 741.

198 *Selder*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 1 InvZulG 2010 Rz. 4 (Mai 2020).

199 *Selder*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 1 InvZulG 2010 Rz. 4 (Mai 2020).

4. Grenzen weiterer Ausdifferenzierungen im Ertragsteuerrecht

Für regionale Differenzierungen, etwa zur Sicherstellung einer flächendeckenden Versorgung mit bestimmten Leistungen, ist das Steuerrecht dagegen schon strukturell ungeeignet. Insoweit wären wirtschaftsförderungsrechtliche Subventionen²⁰⁰ zielgenauer und bereits deshalb vorzugswürdig²⁰¹. Eine Regionalisierung erfolgt im Ertragsteuerrecht planmäßig und ohne Rücksicht auf die Branchenzugehörigkeit bereits durch das kommunale Hebesatzrecht bei der Gewerbesteuer (Art. 28 Abs. 2 S. 3 Hs. 2, Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG, § 16 Abs. 1 GewStG). Jedenfalls aber erlauben strukturpolitische Ziele keine unterschiedliche Steuerbelastung²⁰² für einzelne Wirtschaftszweige oder Branchen, denn mit Blick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Wettbewerbsgleichheit befinden sich alle Unternehmen unabhängig vom Standort in einer vergleichbaren Situation²⁰³, ohne dass ein rechtfertigender Grund für eine steuerrechtliche Ungleichbehandlung ersichtlich wäre.

II. Unionsrechtliche Vorgaben und Grenzen

Steuerrechtliche Erleichterungen bei der Gründung und Übergabe von (Handwerks-)Betrieben müssen im Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben stehen und dürfen insbesondere nicht gegen das europäische Beihilferecht verstoßen.

1. Steuerliche Verschonungssubventionen als wettbewerbsverzerrende Beihilfe

Vor allem das Beihilfeverbot (Art. 107 Abs. 1 AEUV) und die unionsrechtliche Beihilfenaufsicht der Europäischen Kommission zum Wettbewerbschutz setzen der nationalen Steuerausgestaltungs- und Förderungssou-

200 Dazu *Burgi*, GewArch 2018, 327 ff., auch zur Verfassungskonformität.

201 Allgemein zu den Nachteilen steuerlicher Lenkungsanreize gegenüber direkten Maßnahmen des Fachverwaltungsrechts *Drüen*, VVDStRL 79 (2020), 127 (153 ff.) m.w.N.

202 Jenseits der gesetzlichen Rechtsformanknüpfung des Unternehmenssteuerrechts s. bereits II. 1. b) und c).

203 Zur anders gelagerten Frage der Zulässigkeit selektiver Wirtschaftsförderung durch direkte Subventionen näher *Burgi*, GewArch 2018, 327 (330).

ränität Grenzen²⁰⁴. Dabei unterwirft die Europäische Kommission in jüngerer Zeit sowohl materielle Steuergesetze als auch Maßnahmen der Steuerverwaltungen²⁰⁵ einer breitflächigen und intensiven (Gleichheits-)Kontrolle²⁰⁶. Unter das Beihilfenverbot (Art. 107 AEUV) zur Sicherung des Binnenmarktes fallen nicht nur direkte Subventionen, sondern auch steuerliche Bevorzugungen²⁰⁷ als sog. Verschonungssubventionen²⁰⁸ sowie Vorteilsgewährungen beim Steuervollzug²⁰⁹. Für den europäischen Beihilfebegriff kommt es allein auf die objektive Wirkung als Beihilfe, nicht dagegen auf die Rechtsnatur der Maßnahme oder den von ihr verfolgten Zweck an²¹⁰. Zur Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung hatte die Europäische Kommission zunächst eine steuerrechtsspezifische Mitteilung erlassen²¹¹. Diese wurde durch eine allgemeine, auch das Steuerrecht einschließende Bekanntmachung ersetzt²¹². Solche Äußerungen wirken als Quasi-Gesetzgebung, stehen aber wegen beträchtlicher Wertungsspielräume einem beihilfepolitischen Zugriff der Kommission offen²¹³.

Die Kommission prüft die materielle Selektivität einer steuerrechtlichen Maßnahme – als die besonders problematische Voraussetzung des Beihilfe-

204 Glaser, *StuW* 2012, 168.

205 Etwa verbindliche Auskünfte, Steuervorbescheide und Vergleiche *Soltész*, *BB* 2019, 1687 (1692).

206 Näher und kritisch zum Beihilfenverbot als „europäischem Supergleichheitssatz“ *Schön*, *ZHR* 183 (2019), 393 (394 ff., 400 ff.); kritisch zur Beihilfepolitik der EU-Kommission und unzureichender Rechtssicherheit *Soltész*, *BB* 2019, 1687 (1691 f.).

207 *Cremer*, in *Calliess/Ruffert*, *EUV/AEUV*⁵, 2016, Art. 107 AEUV Rz. 28; *Englisch*, in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*², 2020, Rz. 9.10.

208 *Grube*, *DStZ* 2007, 371 (375) mit Beispielen.

209 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 3 Rz. 143 f., 197 ff.

210 *Bär-Bouyssière*, in *Becker/Hatje/Schoo/Schwarze*, *EU-Kommentar*⁴, 2019, Art. 107 AEUV Rz. 9; ferner *EuGH*, *Urt. v. 19.3.2013 – C-399/10 P*, *C-401/10 P*, *Bouygues und Bouygues Télécom/Kommission*, Rz. 101 f.

211 *Kommission*, *Mitteilung v. 11.11.1998 – 98/C 384/03*, *ABl. EG* 1998, C 384/3.

212 *Kommission*, *Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01)*, *ABl. EU* 2016, C-262/1. Zum Hintergrund näher *Englisch*, in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*², 2020, Rz. 9.5.

213 Ähnlich auch *Kellersmann/Treisch*, *Europäische Unternehmensbesteuerung*, 2002, S. 298, 300.

verbots – in drei Stufen²¹⁴. In einem ersten, aber weichenstellenden²¹⁵ Schritt ist zu bestimmen, wie das geltende Steuersystem den betreffenden steuerlichen Bereich im Allgemeinen bzw. im „Normalfall“ regelt („Referenzsystem“ oder „Bezugssystem“), um eine Abweichung vom „normalen“ Besteuerungssystem zu identifizieren²¹⁶. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen und festzustellen, ob ein etwaiger Vorteil, der durch die in Rede stehende Maßnahme gewährt wird, selektiven Charakter hat, wobei gegebenenfalls nachzuweisen ist, dass die Maßnahme insofern eine systemwidrige Ausnahme vom Referenzsystem darstellt²¹⁷, als sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziert, die sich im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Hat danach eine Maßnahme prima facie selektiven Charakter, so ist in einem dritten Schritt zu prüfen, ob die Differenzierung durch „die Natur oder den inneren Aufbau des Systems“²¹⁸, in dessen Rahmen sie erfolgt, bedingt ist und daher gerechtfertigt sein könnte. Dabei muss der Mitgliedstaat nachweisen, dass sich die Differenzierungen aus den Grund- oder Leitprinzipien dieses Systems ergeben²¹⁹. Neben der Selektivität wäre für die Annahme einer Beihilfe insbesondere die Binnenmarktrelevanz konkret festzustellen.

2. Branchen- und größenorientierte Steuerregelungen unter Beihilfeverdacht

Die Gewährung steuerrechtlicher Vorteile speziell bei der Gründung und Übertragung nur von Handwerksbetrieben wäre wohl als selektiver Vorteil

214 Näher *Soltész*, BB 2019, 1687 (1688 ff.); *Englisch*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht², 2020, Rz. 9.16 ff.

215 *Bär-Bouyssière*, in Becker/Hatje/Schoo/Schwarze, EU-Kommentar⁴, 2019, Art. 107 AEUV Rz. 13 („Bezugssystem als Benchmark“); *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, 561 (564).

216 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rz. 165 ff.

217 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rz. 171.

218 Oder der „inneren Logik des allgemeinen Steuersystems“. Zu den Anforderungen s. *Bär-Bouyssière*, in Becker/Hatje/Schoo/Schwarze, EU-Kommentar⁴, 2019, Art. 107 AEUV Rz. 46 m.w.N.; *Koenig/Förtsch*, in Streinz, EUV/AEUV³, 2018, Art. 107 Rz. 97.

219 Zusammenfassend Europäische Kommission, Schreiben v. 24.2.2010 – 2010/C 90/08, ABl. EU 2010, C 90/11 unter 3.1.3.

im Sinne des Beihilferechts einzuordnen²²⁰. Insoweit könnten allenfalls die in Bezug auf steuerrechtliche Subventionen nicht einfach zu handhabende Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung²²¹ und die De-minimis-Verordnung²²² helfen²²³.

Aber auch branchenunspezifische steuerrechtliche Vorteile können eine Beihilfe im Sinne des europäischen Beihilferechts sein, wenn sie an Größenmerkmale²²⁴ anknüpfen²²⁵. Dies gilt nicht nur dann, wenn große Unternehmen einen solchen Vorteil erhalten, sondern gleichermaßen für Vorteile zugunsten kleiner und mittlerer Unternehmen in der Annahme, dass diese dadurch Arbeitsplätze schaffen oder andere Gemeinwohlwirkungen erzielen können²²⁶. In Deutschland könnte dies auf die größenabhängigen Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen (§ 7g

220 Ebenso zu nichtsteuerrechtlichen Subventionen zu Gunsten von Handwerksbetrieben *Burgi*, *GewArch* 2018, 327 (332).

221 Zu den einschränkenden Voraussetzungen der Anwendung der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung auf steuerrechtliche Subventionen s. *Englisch*, in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*², 2020, Rz. 9.51; *Luja*, *State Aid Restrictions to Preferential Tax Treatment: Size-Neutral Tax Incentives and Enforcement of General Anti Avoidance Rules*, in *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*, *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht* Bd. 7, 2018, S. 95 f.

222 Zu den einschränkenden Voraussetzungen der Anwendung der De-minimis-Verordnung auf steuerrechtliche Subventionen s. *Luja*, in *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*, *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht* Bd. 7, 2018, S. 94.

223 Ebenso zu nichtsteuerrechtlichen Subventionen zu Gunsten von Handwerksbetrieben *Burgi*, *GewArch* 2018, 327 (332). Zur Bedeutung für steuerrechtliche Subventionen *Luja*, in *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*, *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht* Bd. 7, 2018, S. 93 ff.

224 Allgemein dazu *Luja*, in *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*, *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht* Bd. 7, 2018, S. 91 ff.

225 Kommission, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01), *ABl. EU* 2016, C-262/1, Rz. 121 f.; *Luja*, in *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*, *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht* Bd. 7, 2018, S. 93.

226 *Luja*, in *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*, *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht* Bd. 7, 2018, S. 93.

EStG)²²⁷ zutreffen, was freilich umstritten ist²²⁸. Bei Annahme einer Beihilfe aufgrund der Größenorientierung wären wiederum die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung und die De-minimis-Verordnung die zweite „Auffanglinie“. Allerdings besteht angesichts der deutungs offenen Beihilfekriterien und ihrer Anwendung durch die EU-Kommission und Gerichte bei solchen Regelungen stets ein latentes Risiko von Rückforderungsansprüchen²²⁹.

Dagegen können branchenunspezifische und größenunabhängige steuerrechtliche Regelungen einfacher aus dem Anwendungsbereich des Beihilferechts ausgegrenzt werden. Für den hiesigen Zusammenhang der Übertragung von Unternehmen kann die Sanierungsklausel aus § 8c Abs. 1a KStG genannt werden²³⁰. Nach dieser zieht ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung nicht den vollständigen oder anteiligen Untergang von Verlusten einer Kapitalgesellschaft nach sich, der nach § 8c Abs. 1 KStG normalerweise eintreten würde. Insoweit hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH)²³¹ die Maßstababbildung der Kommission²³² verworfen, die die Sanierungsklausel als Beihilfe eingeordnet hatte. Nach Auffassung des EuGH ist ohne die Regelung in § 8c Abs. 1 KStG ein Verlustabzug möglich („Referenzsystem“). Dieser wird durch die Sanierungsklausel wieder ermöglicht, so dass sie lediglich eine Rückausnahme

227 Zu diesen s. I. 1.

228 *Pyszka*, in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht³, 2018, § 3 Rz. 647, unter Berufung auf Kommission, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01), ABl. EU 2016, C-262/1, Rz. 121, 179; a.A. *Kulosa*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 7g Rz. 3 („Mit dem Beihilfeverbot des Art. 107 AEUV ist § 7g noch vereinbar.“); ferner *Handzik*, in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 7g EStG Rz. 9 (Febr. 2016) und *Kratzsch*, in Frotscher/Geurts, EStG, § 7g Rz. 6 (Okt. 2017), die mit Blick auf die Beschränkung auf inländische Betriebsstätten von fehlenden Auswirkungen über Deutschland hinaus ausgehen; dazu auch weiter unten im Text.

229 *Pyszka*, in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht³, 2018, § 3 Rz. 647, zu § 7g EStG.

230 Gegen die Qualifikation als unionswidrige Beihilfe bereits *Drüen*, DStR 2011, 289.

231 EuGH, Urt. v. 28.6.2018 – Rs. C-203/16 P, Andres (Heitkamp BauHolding)/Europäische Kommission, Rz. 107.

232 Europäische Kommission, Schreiben v. 24.2.2010 – 2010/C 90/08, ABl. EU 2010, C 90/11; Beschl. 2011/527/EU v. 26.1.2011 – C 7/10 (ex CP 250/09 und NN 5/10), ABl. 2011, L 235/26.

von der Ausnahme (nämlich: Untergang von Verlusten bei Anteilsübertragung) vom „Referenzsystem“ darstellt.²³³

Neben der Selektivität könnte die Annahme einer Beihilfe bei größenorientierten Steuerregelungen auch an der fehlenden Binnenmarktrelevanz als weiterer Voraussetzung scheitern²³⁴. Dies wäre etwa der Fall, wenn „kleine“ und „mittlere“ Unternehmen als regelmäßig Begünstigte steuerrechtlicher Regelungen im Wesentlichen „lokal“ und nicht in Konkurrenz zu Wettbewerbern aus anderen Mitgliedstaaten agieren. Die grundsätzliche Relevanz einer solchen räumlichen Beschränkung ist vom Gericht der Europäischen Union (EuG)²³⁵ und vom BFH²³⁶ anerkannt. Die Annahme eines beihilfeunschädlichen lokal begrenzten Angebots kann aber nicht allein auf gesetzlich normierten Größenmerkmalen gründen. Vielmehr bedarf es einer Einzelfallprüfung²³⁷ unter Einbeziehung der Tätigkeit nach ihrer konkreten Anlage, Größenordnung usw. Bei (auch „kleinen“ und „mittleren“) Handwerksbetrieben wird die Binnenmarktrelevanz häufig anzunehmen sein²³⁸. Soweit wie teilweise bei den Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g EStG) die Binnenmarktrelevanz mit dem Hinweis auf den auf Inlandsbetriebe räumlich begrenzten Anwendungsbereich verneint wird²³⁹, ist dies ungeachtet der Überzeugungskraft der beihilferechtlichen Argumentation unionsrechtlich im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten (insbesondere der Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 AEUV) problematisch²⁴⁰.

233 Näher, auch zu Unsicherheiten der Beurteilung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses Schön, ZHR 183 (2019), 393 (404).

234 Näher zum Bedeutungswandel des Kriteriums der Wettbewerbsverfälschung und der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rz. 209 ff.

235 EuG, Urt. v. 14. Mai 2019, T-728/17, ECLI:EU:T:2019:325, Marinvest und Porting/Kommission.

236 BFH, Beschl. v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFHE 265, 23 – Rz. 58 f. (Az. des EuGH: C-797/19), zu Betrieben gewerblicher Art (BgA).

237 Weber/Jürschik, EuZW 2020, 233 (236). Der Sache nach hat dies der BFH in seinem Vorlagebeschluss zu BgA gemacht und im Ergebnis eine Binnenmarktrelevanz angenommen (BFH, Beschl. v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFHE 265, 23 – Rz. 58 f. (Az. des EuGH: C-797/19)).

238 So wohl auch Burgi, GewArch 2018, 327 (332), im Zusammenhang mit regional begrenzten Wirtschaftsförderprogrammen.

239 So Handzik, in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 7g EStG Rz. 9 (Febr. 2016) und Kratzsch, in Frotscher/Geurts, EStG, § 7g Rz. 6 (Oktober 2017).

240 Allgemeinheit zur Konkurrenz von Beihilfeverbot und Grundfreiheiten Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rz. 218 ff.

III. Zwischenergebnis zum steuerlichen Förderrahmen des höherrangigen Rechts

Die steuerrechtliche Förderung bestimmter Unternehmensgrößen (insbesondere „KMU“) ist gleichheits- und beihilferechtlich in Grenzen zulässig, nicht dagegen nur selektiv die Privilegierung gerade von Handwerksbetrieben. Demnach scheidet ein allgemeines steuerrechtliches Sonderrecht nur für zu gründende oder zu übertragende Handwerksbetriebe an den Vorgaben des höherrangigen Rechts. Sofern es nicht für spezielle Begünstigungen gerade von Handwerksbetrieben sachliche Rechtsfertigungsgründe gibt, die im Einzelfall eine Differenzierung erlauben können (z.B. ausbildungsspezifische Förderung, Erhalt handwerksspezifischer Kenntnisse und Techniken, pp.), muss die Regelung branchenunabhängig gelten. Nur wenn steuerliche Begünstigungen allgemein ausgestaltet sind und für Unternehmen aller Branchen gelten, genügen sie unzweifelhaft den Rahmenbedingungen des höherrangigen Rechts.