

Klaus-Dieter Drüen

Selbstständigkeit im Handwerk unter besonderer Berücksichtigung der Betriebsnachfolge

Steuerrechtliche Rahmenbedingungen und Erleichterungen
de lege lata und de lege ferenda



Nomos

Wirtschaft und Recht für Mittelstand und Handwerk

Studien und Dissertationen aus dem Ludwig-Fröhler-
Institut für Handwerkswissenschaften

herausgegeben von

Prof. Dr. oec. publ. Gunther Friedl,
Technische Universität München

Prof. Dr. iur. Martin Burgi,
Ludwig-Maximilians-Universität München

Band 4

Klaus-Dieter Drüen

Selbstständigkeit im Handwerk unter besonderer Berücksichtigung der Betriebsnachfolge

Steuerrechtliche Rahmenbedingungen und Erleichterungen
de lege lata und de lege ferenda



Nomos

Die Druckvorstufe dieser Publikation wurde vom Ludwig-Fröhler-Instituts für Handwerkswissenschaften e.V., München sowie die Wirtschaftsministerien der Bundesländer zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung.



Bundesministerium
für Wirtschaft
und Energie

aufgrund eines Beschlusses
des Deutschen Bundestages



DHKT
DEUTSCHER
HANDWERKSKAMMERTAG

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

1. Auflage 2021

© Klaus-Dieter Drüen

Publiziert von
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden
www.nomos.de

Gesamtherstellung:
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-8487-8023-5

ISBN (ePDF): 978-3-7489-2415-9

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783748924159>



Onlineversion
Nomos eLibrary



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung – Nicht kommerziell – Keine Bearbeitungen 4.0 International Lizenz.

Inhaltsverzeichnis

Forschungsfragen und Aufbau der Studie	9
A. Bestandsaufnahme steuerrechtlicher Erleichterungen für Gründungen / Betriebsübergaben	13
I. Aktuelle steuerrechtliche Rahmenbedingungen in Deutschland	13
1. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die Gründung von Unternehmen	14
a) Gründungsvorgang bei den Ertragsteuern	14
b) Gründungsvorgang bei der Umsatzsteuer	16
2. Relevante steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die „laufende“ Besteuerung von Unternehmen	17
a) Größenabhängige „Erleichterungen“ bei der „laufenden“ Ertragsbesteuerung	17
b) Größenabhängige „Erleichterungen“ bei der „laufenden“ Umsatzbesteuerung	19
3. Relevante steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die Betriebsübergabe	21
a) Einkommen- und gewerbesteuerrechtliche Rahmenbedingungen der Betriebsübergabe	22
(1) Entgeltliche Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs	22
(2) Unentgeltliche Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs	25
(3) Teilentgeltliche Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs	26
(4) Weitere Steuerfolgen bei Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs	27
b) Umsatzsteuer und Betriebsübergabe	28
II. Frühere branchen- und größenabhängige Steuerregelungen in Deutschland	28
1. Frühere Existenzgründerförderung nach § 7g EStG a.F.	29
2. Größen- und branchenabhängige Investitionsförderung nach den InvZulG 1990–2007/2010	32

3. Früherer Steuerabzugsbetrag für Neueröffnung eines (Handwerks-)Betriebs	33
III. Anreize und Erleichterungen für Unternehmensgründer und -übernehmer im ausländischen Steuerrecht	34
1. Österreich	35
a) Gewinnfreibetrag	35
b) Betriebsausgabenpauschalierung bei den Ertragsteuern	36
c) Entbürokratisierung der Umsatzsteuer für Kleinunternehmer	37
2. Schweiz	37
a) Steuererleichterungen („Tax Holidays“)	37
b) Flexible Abschreibungsverfahren	38
3. Italien	40
a) Sonderregelungen bei Abschreibungen	40
b) Spezielle Regelungen für Start-up-Unternehmen	42
B. Rahmen des höherrangigen Rechts für die steuerrechtliche Förderung von Gründungen und Betriebsübergaben	43
I. Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen	43
1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: Legislative Definition und außerfiskalische Förder- und Lenkungszwecke	43
2. Steuerliche Förderung kleiner und mittelständischer Unternehmen und Schaffung sowie Erhaltung von Arbeitsplätzen	46
3. Eingeschränkte Zulässigkeit branchenspezifischer Differenzierungen im Ertragsteuerrecht	48
4. Grenzen weiterer Ausdifferenzierungen im Ertragsteuerrecht	51
II. Unionsrechtliche Vorgaben und Grenzen	51
1. Steuerliche Verschonungssubventionen als wettbewerbsverzerrende Beihilfe	51
2. Branchen- und größenorientierte Steuerregelungen unter Beihilfeverdacht	53
III. Zwischenergebnis zum steuerlichen Förderrahmen des höherrangigen Rechts	57

C.	Materiell-rechtliche Reformoptionen für die steuerrechtliche Förderung von Gründungen und Betriebsübergaben	58
	I. Gewährung von Gründer- und Gründungszulagen sowie temporären Steuerfreistellungen?	58
	II. Vorschlag eines mehrjährigen Gründungszeitraums bei den Ertragsteuern	60
	III. Abzug eines Gründer-Unternehmerlohnes bei der Einkommensteuer?	62
	IV. Schaffung eines interpersonellen Übergangs von Aufwendungen und Verlusten bei Betriebsübernahmen?	63
	V. Flexibilisierung von steuerlichen Abschreibungen in der Gründungs- oder Übernahmephase	64
D.	Verfahrensrechtliche Unterstützungsmaßnahmen durch den Staat zur steuerrechtlichen Förderung von Gründungen und Betriebsübergaben	67
	I. Entlastung im Steuerverfahren und Bürokratieabbau für (Handwerks-)Betriebe	67
	1. Weitere Anhebung der Buchführungsgrenzen?	67
	2. Ausweitung größenabhängiger Sonderregelungen bei der Umsatzsteuer?	68
	a) Keine weitere Ausweitung der Kleinunternehmerregelung	68
	b) Ausweitung der Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer	70
	II. Betriebsausgabenpauschalierung bei den Ertragsteuern	71
	III. Gründungs- und Übernahmeberatung durch die Finanzverwaltung	72
	IV. Steuereinkreditkonto für Gründer und Betriebsübernehmer	74
E.	Resümee	76
	Literaturverzeichnis	77

Forschungsfragen und Aufbau der Studie

Dieses steuerrechtliche Forschungsvorhaben ist eingebettet in das DHI Gemeinschaftsprojekt „Selbstständigkeit unter besonderer Berücksichtigung der Betriebsnachfolge: Hemmnisse und Lösungsansätze für eine steigende Dynamik von erfolgreichen Gründungen“. In steuerrechtlicher Hinsicht stellen sich zwei konkrete Forschungsfragen:

1. Wie lassen sich Gründungen / Betriebsübergaben im Handwerk steuerlich unterstützen? und
2. Welche steuerlichen Politikvorschläge bieten sich zur Erleichterung von Gründungen / Betriebsübergaben im Handwerk an?

„Gründungsgeist und Unternehmertum spielen für die Zukunftsfähigkeit einer Volkswirtschaft eine nicht zu unterschätzende Rolle“¹. Unter weiteren Voraussetzungen kann auch das Steuerrecht als staatliches Finanzierungs- und Lenkungsrecht² eingesetzt werden³, um dem allgemeinen Befund des „mangelnden Unternehmergeistes“ in Deutschland⁴ entgegenzuwirken. Das geltende Steuerrecht sieht vereinzelte (allgemeine) Anreize zur steuerrechtlichen Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (z.B. durch die Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG) sowie Handwerksbetriebe mittelbar begünstigende Regelungen wie die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG⁵ vor. Über die genannten Evidenzbeispiele hinaus gibt es indes weitere Regelungen⁶ im Umfeld einer Erleichterung von Gründungen und Betriebsübergaben.

-
- 1 So der Antrag des Freistaates Bayern v. 13.6.2018, BR-Drs. 278/18, S. 1 der Anlage.
 - 2 Steuerrechtliche Förderungen vermeiden eine eigene „Förder-Bürokratie“, garantieren aber nicht den Lenkungserfolg (zuletzt *Drien*, VVDStRL 79 [2020], 127 [153 ff.] m.w.N.).
 - 3 Grundlegend und einschränkend zur Verfolgung von Lenkungszwecken im Steuerrecht *Trzaskalik*, Deutscher Juristentag 2000, Gutachten E, 2000, S. E 65 ff., E 119 f.
 - 4 Dazu allgemein *Eller*, Mangelnder Unternehmergeist im vereinten Deutschland: Fragestellungen, Maßnahmen, Realität, 2001.
 - 5 So die Gesetzesbegründung BT-Drs. 16/6739, S. 14. Zu den vielfältigen Auslegungsfragen der Steuerermäßigung vgl. nur *Arbeitskreis Steuern und Revision im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA)*, DStR 2020, 325 zur Frage, ob Leistungen in der Werkstatt des Handwerkers begünstigt sind.
 - 6 So könnte die progressive Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs in § 32a Abs. 1 EStG als größenabhängige Erleichterung (allgemein *Möhlenbrock*, Die Un-

Am Anfang des steuerrechtlichen Forschungsteils steht darum eine vertiefte Bestandsaufnahme de lege lata (A.).

Die Forschungslage zu den spezifischen Forschungsfragen ist bislang überschaubar. Während sich mehrere Werke speziell mit den Rahmenbedingungen und der Ausgestaltung der steuerrechtlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung⁷ für kleinere und mittlere Unternehmen („KMU“) befassen⁸, behandeln nur einzelne das Thema allgemeiner⁹. Immerhin beschäftigt sich der jüngere Heidelberger Tagungsband zur „Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung“¹⁰ mit an Größenmerkmale

nehmensgröße im Recht der direkten Steuern, in Kube/Reimer [Hrsg.], Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 37) von Gründungs- und kleineren Unternehmen angesehen werden, weil bei niedrigerem Einkommen die Steuerbelastung aufgrund der Steuerprogression geringer ausfällt. Im Gegensatz zu anderen größenabhängigen Regelungen ist der progressive Einkommensteuertarif indes nicht durch die Verfolgung von (Unternehmens-)Förderzwecken motiviert, sondern dient der Verwirklichung einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung der vertikalen Steuergerechtigkeit entsprechenden Besteuerung (Wagner, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 32a EStG Rz. 32 ff. [Febr. 2019]).

- 7 Allgemein Löhr, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, 2009; Hey, Mehr steuerliche Förderung für die (industrielle) Forschung?, Bitburger Gespräche Jahrbuch 2019/2020, 49 ff.; Titgemeyer, Zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, DStR 2019, 1274 ff.; Dreßler/Schwechel, Die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung im Rahmen des beschlossenen Forschungszulagengesetzes, Ubg 2020, 6 ff.
- 8 Cichos, Steuerliche Forschungsanreize und Entwicklungsanreize für kleine und mittlere Unternehmen: Ausgestaltungsmöglichkeiten im Rahmen des Europäischen Beihilferechts, 2016; Belitz, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in KMU – Irrweg für Deutschland?, Zeitschrift für Wirtschaftsdienst 2017, 344; Kußmaul/Kloster/Licht, Zielsetzung, Hintergründe und Rahmenbedingungen der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung für KMU, StB 2019, 50. Speziell das Forschungszulagengesetz (FZulG) ist insbesondere auf „kleine und mittelgroße Unternehmen“ gerichtet (Bundesrat-Drs. 242/19, S. 1). Auch wenn Handwerksbetriebe häufig kleine und mittlere Unternehmen sind, wird ihre Tätigkeit in Ausübung der Gewerbe nach den Anlagen A und B zur Handwerksordnung kaum die tatbestandlichen Voraussetzungen von Forschung und Entwicklung erfüllen.
- 9 Z.B. T. Rolfes, Die Berücksichtigung von Mittelstand und KMU im Steuerrecht, 2008.
- 10 Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018.

anknüpfenden Differenzierungen bei der Unternehmensbesteuerung¹¹. Auf allgemeine Vorarbeiten zur Unternehmensgröße und ihrem Einfluss auf das Besteuerungsverfahren und die Verfahrensleistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen¹² lässt sich – fokussiert auf Handwerksbetriebe – für steuerrechtliche Erleichterungen beim Steuervollzug aufbauen (dazu D.).

Der steuerjuristische Teil basiert auf den anerkannten Methoden der Rechtswissenschaften, zu deren Aufgabe es auch gehört, juristisch begründete Vorschläge zur Rechtspolitik zu erarbeiten (unter C. und D.). Eine anerkannte Methode ist der Rechtsvergleich, der gerade rechtspolitisch inspirierend sein kann¹³. Sowohl der interperiodische als auch der internationale Rechtsvergleich bieten – freilich vorbehaltlich der Vorgaben aus übergeordnetem Recht (dazu B.) – Anhaltspunkte für denkbare zukünftige Regelungen in Deutschland. Beim Rechtsvergleich bietet sich insbesondere ein Blick über die Grenze (dazu A. III.) nach Österreich an, wo ab dem Jahre 2020 deutliche Schritte zur Entbürokratisierung für Kleinunternehmer, nicht nur bei der Umsatzsteuer, sondern durch eine Betriebsausgabenpauschalisierung auch für die Ertragsteuern, beschlossen wurden. Aber auch der Blick in die Schweiz mit bestimmten Steuererleichterungen („Tax Holidays“) bis zu 10 Jahren und der Flexibilisierung des Abschreibungsverfahrens für betriebliche (Neu-)Investitionen (z.B. Verschiebung von Abschreibungen in spätere Jahre, Sofortabschreibung von Neuinvestitionen, Überabschreibungen oder Wahl des individuellen Abschreibungsbetrages) erscheint aussichtsreich. Auch Italien mag mit besonderen (vorgezogenen oder beschleunigten) Abschreibungsmethoden sowie einem Verlustvortrag für Startup-Unternehmen Anschauungsmaterial für Regelungsoptionen in Deutschland bieten. Wegen der nur eingeschränkten Vergleichbarkeit der nationalen Steuersysteme ist der – bewusst selektive – Rechtsvergleich auf einzelne dem deutschen Ertragsteuerrecht nicht zu fernliegende europäische Nachbarländer zu beschränken.

Neben diesem europäischen Rechtsvergleich bietet auch ein interperiodischer Rechtsvergleich mit früherem deutschen Recht (wie die ausgelau-

11 Dazu Möhlenbrock, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 23 ff.

12 Drüen, Die Unternehmensgröße im Steuervollzug, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 123 ff.

13 Zur Bedeutung der Rechtsvergleichung für die Rechtspolitik und als Hilfsmittel des Gesetzgebers näher Zweigert/Kötz, Einführung in die Rechtsvergleichung³, 1996, § 2 II, V.

fene Investitionsförderung und der frühere Steuerabzugsbetrag für Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebs) Material für verschiedene Instrumente für Erleichterungen zur Förderung von Selbstständigkeit und Betriebsnachfolge (s. A. II.).

Neben materiell steuerrechtlichen Erleichterungen sind auch verfahrensrechtliche Erleichterungen und Hilfestellungen wie Beratungsmöglichkeiten durch staatliche Stellen bei der Gründung und Übertragung von (Handwerks-)Betrieben und konkrete Maßnahmen der Entbürokratisierung zu erwägen (s. D.).

Am Ende steht ein Resümee zu diesem steuerrechtlichen Forschungsprojekt (E.).

A. Bestandsaufnahme steuerrechtlicher Erleichterungen für Gründungen / Betriebsübergaben

I. Aktuelle steuerrechtliche Rahmenbedingungen in Deutschland

Das deutsche Steuerrecht besteuert – allen ökonomischen Argumenten für Rechtsformneutralität¹⁴ zum Trotz – die Rechtsträger von Unternehmen rechtsformabhängig¹⁵. Steuerpflichtig und Steuerschuldner sind natürliche oder juristische Personen (§ 1 EStG, § 1 und 2 KStG, § 5 GewStG, § 13a UStG). Die Einführung einer wettbewerbsneutralen Betriebssteuer ist früher vorgeschlagen¹⁶, aber rechtspolitisch nicht aufgegriffen worden. Steuersubjekt ist der Unternehmensrechtsträger bzw. bei Personengesellschaften der einzelne Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)¹⁷. Dies gilt auch dann, wenn steuerrechtliche Regelungen im Tatbestand an „Betriebe“ (z.B. § 4h Abs. 1 S. 1 EStG), „Gewerbebetriebe“ als „gewerbliche Unternehmen“ (z.B. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG oder § 2 Abs. 2 S. 1 und 2 GewStG¹⁸), „(Klein)Unternehmer“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 und § 19 UStG) oder ähnliche Merkmale anknüpfen. Solche Anknüpfungen konkretisieren lediglich den (persönlichen bzw. sachlichen) Anwendungsbereich oder den Steuergegenstand bestimmter Steuerarten bzw. spezifischer steuerrechtlicher Regelungen. Mangels entsprechender Einschränkungen erfassen steuerrechtliche Regelungen grundsätzlich¹⁹ alle Wirtschaftszweige

14 Dazu *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre⁷, 2015, S. 263 ff.

15 Zum „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“ *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 10.1.

16 Zu den verschiedenen Modellen und rechtspolitischen Vorschlägen einer Betriebssteuer näher *Frotscher/Drüen*, KStG/GewStG/UmwStG, Vor § 1 KStG Rz. 86 ff. (Sept. 2017).

17 Besteuerung nach dem Transparenzprinzip des Gesellschafters und nicht der Personengesellschaft selbst.

18 Gemeint sind Produktion, Dienstleistung, Handel (*Wacker*, in *Schmidt*, EStG³⁹, 2020, § 15 Rz. 8), so dass die Betriebe der Industrie, des Handels und des Handwerks traditionell typische Gewerbebetriebe sind (vgl. schon Begründung zum Gewerbesteuergesetz, RStBl. 1937, 696).

19 Eine gewisse Wirtschaftszweig-/Branchenabhängigkeit besteht freilich insoweit als das Einkommensteuerrecht sieben Einkunftsarten unterscheidet, von denen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18

oder Branchen und damit auch das Handwerk, das in einkommen- und gewerbesteuerrechtlichen „Betrieben“ oder „Gewerbebetrieben“ („gewerblichen Unternehmen“) bzw. von umsatzsteuerrechtlichen „Unternehmern“ ausgeübt werden kann. Diese Wirtschaftszweig- und Branchenunabhängigkeit gilt auch für die steuerrechtlichen Regelungen, die Gründungen und Betriebsübergaben erleichtern sollen oder können.

1. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die Gründung von Unternehmen

Für die steuerrechtlichen Folgen der Gründung ist zwischen dem Gründungsvorgang und der „laufenden“ Besteuerung nach erfolgter Gründung und Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit bei den unternehmensbezogenen Steuerarten zu unterscheiden.

a) Gründungsvorgang bei den Ertragsteuern

Spezifische „Erleichterungen“ für neu gegründete Unternehmen gibt es weder bei Personenunternehmen noch bei Kapitalgesellschaften. Der Gründungsvorgang als solcher ist bei einer echten Neugründung einkommen- und gewerbesteuerrechtlich unproblematisch. Die durch die Aufnahme einer steuerbaren, insbesondere einer gewerblichen, Tätigkeit verursachten Aufwendungen können als vorweggenommene Betriebsausgaben nur bei der Einkommensteuer abgezogen werden (§ 4 Abs. 4 EStG)²⁰. Die Gewerbesteuer besteuert den „stehenden Gewerbebetrieb“ als Steuerobjekt, so dass vor Beginn der werbenden Tätigkeit entstandene Betriebsausgaben bei ihr nicht den Gewerbeertrag mindern²¹.

EStG) allesamt selbstständige Betätigungen betreffen. Auch innerhalb der Einkunftsarten gibt es einzelne Regelungen, die nur für bestimmte Wirtschaftszweige oder Branchen gelten, wie z.B. die Regelung über die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5a EStG; sog. Tonnagebesteuerung).

20 Allgemein zu vorweggenommenen Betriebsausgaben H 4.7 EStR 2012, mit Nachweisen zur Rechtsprechung; Bode, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 4 Rz. 163.

21 H.M. (Drüen, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7 GewStG Rz. 138 [Juni 2020] m.w.N.); a.A. Roser, Vor- und Nachlaufkosten – Gewerbesteuerliches Niemandsland?, Ubg 2015, 582.

Werden dagegen im Rahmen der Gründung anderweitig „steuerverstrickte“ Wirtschaftsgüter überführt oder übertragen, können aus Anlass der Betriebsgründung Steuerbelastungen entstehen. So sind ggfs. bei Gründung und in der Folge die in „umgewidmeten“ Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven (als Differenz zwischen Verkehrs- und steuerbilanziellen Buchwert²²) beim übertragenden Gründer aufzudecken und zu besteuern. Das Einkommen- und das Gewerbesteuerrecht enthält jedoch ein ausdifferenziertes System von Regelungen, die unter im Einzelnen normierten Voraussetzungen eine steuerneutrale Überführung bzw. Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern (z.B. § 6 Abs. 5 EStG), aber auch von Sachgesamtheiten in Gestalt von (Teil-)Betrieben (z.B. § 6 Abs. 3 EStG oder Regelungen des UmwStG) ermöglichen. In diesen Fällen kommt es teilweise schon zu keinem Rechtsträgerwechsel, etwa im Falle einer Überführung von Wirtschaftsgütern von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG), so dass eine Besteuerung nicht sachgerecht wäre. In anderen Fällen, insbesondere nach den Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes, will der Gesetzgeber betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht verhindern²³, obwohl solche Vorgänge überwiegend²⁴ als Veräußerung eingeordnet werden, die nach allgemeinen Grundsätzen zur Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven führen würden. Ob und in welcher Höhe bei unechten Neugründungen unter Überführung oder Übertragung von bestehendem Betriebsvermögen eine Steuerbelastung durch den Gründungsvorgang anfällt, hängt mithin von der „Gründungsvorgeschichte“, der konkreten rechtlichen Gestaltung, aber auch von der Ausübung bestehender (Ansatz-)Wahlrechte ab²⁵. Allgemeine Aussagen verbieten sich insoweit.

Für die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit unter Einschluss eines Handwerks durch eine körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) gelten in Bezug auf den Gründungsvorgang grundsätzlich dieselben Regeln wie bei der Einkommen- und Gewerbesteuer. Allerdings beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht rechtsformabhängig ungeachtet der bei Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Perso-

22 *Henrichs*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁴, 2020, Rz. 9.401.

23 BT-Drs. 16/2710, S. 25.

24 BFH, Urt. v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686; BMF, Schreiben v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 0.02; kritisch zu dieser Einordnung *Henrichs*, *Grundlagen und Grenzen der ertragsteuerlichen Neutralität von Umstrukturierungen*, DStJG 43 (2020), S. 145 (154 ff., 157–168).

25 Zu Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen jüngst der Tagungsband *Henrichs* (Hrsg.), *Umstrukturierungen und Steuerrecht*, DStJG 43 (2020).

nengesellschaften) entscheidenden Aufnahme der werbenden Tätigkeit bereits mit der Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister²⁶. Darum stellt sich das Gründungshemmnis, dass vorweggenommene Betriebsausgaben dem „gewerbesteuerlichen Niemandsland“ zugerechnet werden²⁷, bei ihnen nicht.

b) Gründungsvorgang bei der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist keine Unternehmenssteuer, sondern eine indirekte Verbrauchsteuer, die den Konsum des Endverbrauchers belasten soll, aber zur Vereinfachung von Festsetzung, Erhebung und Kontrolle den Unternehmer als „Steuereinsammler“ instrumentalisiert²⁸. Der Vorgang der Gründung eines Unternehmens im umsatzsteuerrechtlichen Sinne (§ 2 Abs. 1 UStG), zu denen auch Handwerksbetriebe gehören, wirft keine umsatzsteuerrechtlichen Probleme auf, die diesen Vorgang erschweren. Die Unternehmereigenschaft beginnt mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen beabsichtigt ist (Verwendungsabsicht) und die Ernsthaftigkeit dieser Absicht durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird²⁹. Damit kann auch die aufgrund von Vorbereitungshandlungen anfallende Vorsteuer abgezogen werden³⁰. Wegen des Grundsatzes der Unternehmenseinheit (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG) ist die Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter, die schon vor der Gründung zum umsatzsteuerrechtlichen Unternehmen des Gründers, aber zu einer anderen Einheit gehörten, umsatzsteuerrechtlich irrelevant. War ein Wirtschaftsgut bislang nicht dem Unternehmen zugeordnet, ist eine Vorsteuerberichtigung allerdings nicht (mehr) möglich³¹. Wird im Rahmen der Gründung eines Unternehmens ein „Unternehmen“ im umsatzsteuerrechtlichen Sinne oder ein „gesondert geführter Betrieb“ (entgeltlich oder unentgeltlich) übertragen, ist dies beim übertragenden Gründer als Geschäftsveräußerung im Ganzen (im Sinne einer „Übertragung der we-

26 *Driën*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 2 GewStG Rz. 84, 235 ff., 241 (Aug. 2018) m.w.N.

27 So die berechtigte Kritik von *Roser*, Ubg 2015, 582.

28 *Jakob*, Umsatzsteuer⁴, 2009, Rz. 23.

29 A 2.6 Abs. 1 S. 1 UStAE; *Korn*, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 2 Rz. 163.

30 *Korn*, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 2 Rz. 163.

31 BT-Drs. 17/2249, S. 78; *Heidner*, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 15a Rz. 33.

sentlichen Grundlagen eines Unternehmens³²⁾ kein steuerbarer Vorgang (§ 1 Abs. 1a S. 1 und 2 UStG).

2. Relevante steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die „laufende“ Besteuerung von Unternehmen

a) Größenabhängige „Erleichterungen“ bei der „laufenden“ Ertragsbesteuerung

Die „laufende“, rechtsformabhängige Besteuerung von Unternehmen basierend auf dem traditionsreichen „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“³³ kann und muss an dieser Stelle nicht entfaltet werden³⁴. Für die „laufende“ Besteuerung gibt es keine gründungsspezifischen Regelungen, sondern nur solche mit mittelbarer Gründungsrelevanz, wenn sie über die Steuerbelastung Auswirkungen auf die Rentabilität der unternehmerischen Betätigung haben. Mittelbar könnten dabei bestimmte, im Ausgangspunkt überwiegend rechtsformunabhängige Regelungen als „Erleichterung“ für die Unternehmensgründung verstanden werden, wenn diese an Größenmerkmale anknüpfende Differenzierungen³⁵ und Sonderregelungen (etwa für Abschreibungen) enthalten. Auch wenn solche nicht speziell für neu gegründete Unternehmen begünstigende Wirkungen vorsehen, befinden sich solche häufig in einer Situation (z.B. als zunächst „kleines“ Unternehmen oder Unternehmen mit einem erhöhten Investitionsbedarf), in der sie in besonderem Maße von solchen größenorientierten Steuerregelungen profitieren.

Größenabhängig ist schon die Bestimmung der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs. 1 und 3 EStG). Die weniger arbeitsintensive Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG mit der zahlungsorientierten Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben kommt anstelle des aufwendigeren, auf der wirtschaftlichen Periodisierung von Erträgen und Aufwendungen (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) aufbauenden Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 (i.V.m. mit § 5 Abs. 1) EStG in Betracht, wenn keine Buch-

32 A 1.5 Abs. 1 S. 1 UStAE.

33 Näher *Drüen*, Ad Legendum 2015, 284.

34 Umfassend *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band I¹³, 2016; Band II⁹, 2018; Band III³, 2020.

35 Dazu *Möhlenbrock*, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 23 ff.

führungspflicht besteht. Eine derivative und größenabhängige Buchführungspflicht wird namentlich durch die Kaufmannseigenschaft begründet (§ 140 AO i.V.m. § 238 Abs. 1 HGB), die nach § 1 Abs. 2 HGB grundsätzlich³⁶ einen „nach Art und Umfang ... in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb erfordert“. Für eine originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO müssen konkret bezifferte Schwellenwerte überschritten sein (Umsätze i.H.v. 600.000 € oder ein Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. 60.000 €; § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder 4 AO), wobei die Finanzbehörde zuvor auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen haben muss (§ 141 Abs. 2 S. 1 AO). Werden nach der Gründung diese durch Auslegung zu bestimmenden oder bezifferten Schwellen (zunächst) nicht überschritten, können neu gegründete Unternehmen, insbesondere Handwerksbetriebe, bei der Gewinnermittlung entlastet werden.

Mit den Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen stehen steuerlich auch Handwerksbetrieben bestimmte Begünstigungen zur Verfügung, sofern sie die tatbestandlichen Voraussetzungen der Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG erfüllen (zur Vorgängerregelung s. noch I. 2. a)). Danach können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu 40 v.H. der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten³⁷ gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge), wenn der Betrieb, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen, am Schluss des Wirtschaftsjahres bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet. Bei Gewerbebetrieben oder der selbstständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, ist dies ein Betriebsvermögen von 235.000 €, bei Betrieben, die ihren Gewinn durch eine Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge ein Gewinn von 100.000 €. Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können bei Unterschreiten derselben Größenmerkmale im Jahr der Anschaffung oder Herstellung

36 Einzelkaufleute, die grundsätzlich nach § 238 Abs. 1 S. 1 HGB der Buchführungspflicht unterliegen, sind nach § 241a HGB von den handelsrechtlichen Buchführungs- und Inventarisierungsvorschriften befreit, wenn sie bestimmte Schwellenwerte hinsichtlich des Jahresüberschusses und der Umsatzerlöse nicht überschreiten (dazu zuletzt *Drüen*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht², 2020, § 241a HGB Rz. 2 ff. m.w.N.).

37 Aktuell wird die Erhöhung auf 50 v.H. der begünstigten Investitionskosten rechtspolitisch diskutiert (FAZ v. 3.9.2020, Erleichterungen für Handwerker, Selbstständige und kleine Betriebe, S. 19).

und in den vier folgenden Jahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 und 2 EStG Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Durch Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen wird den berechtigten Steuerpflichtigen zusätzliche Liquidität verschafft, was gerade neu gegründeten Unternehmen die Anschaffung bzw. Herstellung von betriebswichtigen Wirtschaftsgütern erleichtern kann³⁸.

b) Größenabhängige „Erleichterungen“ bei der „laufenden“ Umsatzbesteuerung

Bei der „laufenden“ Besteuerung kennt auch das Umsatzsteuerrecht größenabhängige Differenzierungen³⁹. § 19 UStG enthält im Abschnitt V. „Besteuerung“ eine besondere Regelung zur Besteuerung als sog. Kleinunternehmer⁴⁰. Kleinunternehmer ist nach § 19 Abs. 1 S. 1 UStG ein Unternehmer, bei dem der (Brutto-)Umsatz⁴¹ weder im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € überstiegen hat noch im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich übersteigen wird. Die allgemeine Kleinunternehmerregelung wurde jüngst ausgeweitet, indem die Grenze des Gesamtumsatzes im vorangegangenen Jahr (von 17.500 €) auf 22.000 €⁴² als Anpassung an die allgemeine Preisentwicklung erhöht wurde⁴³. Der Kleinunternehmer wird aus Praktikabilitätsgründen aus dem Umsatzsteuersystem ausgegliedert⁴⁴

38 BT-Drs. 16/4841, S. 51; *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g Rz. 1 (Nov. 2019); *Möhlenbrock*, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 37.

39 Dazu *Heuermann*, Die Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 103; vorab *ders.*, BB 2017, 2583.

40 Näher *Korn*, MwStR 2014, 232; *Mensch*, UR 2014, 472; *Meurer*, NWB 2013, 2016.

41 Der Umsatzbegriff richtet sich nach § 19 Abs. 1 S. 2 und Abs. 3 UStG und umfasst den nach vereinnahmten Entgelten berechneten Gesamtumsatz, folglich alle nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsätze, abzüglich der Umsätze aus dem Verkauf von Anlagevermögen und einiger steuerbefreier Umsätze (§ 19 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 UStG).

42 Art. 16 Abs. 1 des Dritten Bürokratieentlastungsgesetzes v. 22.11.2019, BGBl. I 2019, 1746.

43 Dazu *Sterzinger*, UR 2020, 1 (23).

44 *Jakob*, Umsatzsteuer⁴, 2009, Rz. 170.

und bei Anwendung des § 19 UStG wie ein Nichtunternehmer behandelt⁴⁵. § 19 UStG ist eine Sondervorschrift gegenüber dem allgemeinen, größenunabhängigen Unternehmerbegriff des § 2 UStG⁴⁶ und schließt die daran regulär anknüpfenden Umsatzsteuerfolgen aus (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG). Kleinunternehmer haben folgerichtig wie Nichtunternehmer kein Vorsteuerabzugsrecht⁴⁷. Materiell wirkt § 19 UStG wie eine umsatzabhängige Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug⁴⁸. Die Kleinunternehmerregelung lässt sich als Vereinfachung der Steuererhebung zur Gewähr von Praktikabilität für die Verwaltung und den Kleinunternehmer rechtfertigen⁴⁹. Die Kleinunternehmerregelung ist Ausdruck des Verhältnismäßigkeitsgebotes, weil andernfalls kleine Unternehmen mit der Erfüllung von Unternehmerpflichten bei der Umsatzsteuer (insbesondere § 22 UStG) überfordert würden⁵⁰.

Auch die liquiditätsschonende Soll-Versteuerung (§ 20 UStG) statt der Regel-Ist-Versteuerung mit unternehmerischer Vorfinanzierungspflicht wurde allgemein Ende 2019 auf Unternehmen mit einem Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 19 Abs. 3 UStG) (von bisher 500.000 €) auf 600.000 € erweitert⁵¹. Die Anpassung an die Buchführungsgrenzen des § 141 AO soll den Bürokratieaufwand absenken⁵². Insbesondere neu gegründete Unternehmen unter Einschluss von Handwerksbetrieben können von diesen „Erleichterungen“ profitieren. Die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten nach § 20 UStG eröffnet unter seinen tatbestandlichen Voraussetzungen einen Antrag auf Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (= Ist-Besteuerung). Darin liegt eine Ausnahme von der Regelberechnung der Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 S. 1 UStG). Die antragsabhängige Ist-Besteuerung nach § 20 UStG vermeidet demgegenüber Liquiditätsnachteile⁵³

45 Korn, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 19 UStG Rz. 1–3; Friedrich-Vache, in Reiß/Krausel/Langer, § 19 UStG Rz. 1 (Sept. 2018).

46 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht²², 2019, Rz. 1655.

47 Korn, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 19 UStG Rz. 3.

48 FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849); Stadie, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 17.3.

49 FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849) m.w.N.; zu verfassungsrechtlichen Zweifeln Stadie, in Rau/Dürrewächter, § 19 UStG Rz. 21 ff. (Juli 2019).

50 Zuletzt Mrosek, in Wäger, UStG, 2020, § 19 Rz. 1.

51 Art. 7 des Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, 2875.

52 Sterzinger, UR 2020, 1 (24).

53 Schüler-Täsch, in Sölch/Ringleb, § 20 UStG Rz. 4 (März 2017).

und den Vorfinanzierungszwang des Unternehmers,⁵⁴ weil die Steuerzahlungspflicht nicht bereits an die Leistungserbringung und die Rechnungsstellung, sondern erst an die Begleichung anknüpft. Sie vereinfacht zudem das Verfahren, weil sie eine spätere Berichtigung der vereinbarten Entgelte bei Zahlungsausfall nach § 17 UStG vermeidet⁵⁵. Allerdings steht auch diese steuerentlastende und -vollzugsvereinfachende Regelung nicht allen, sondern – größenabhängig – nur den genannten Unternehmen unter Einschluss von Handwerksbetrieben offen.

3. Relevante steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die Betriebsübergabe

Die steuerrechtliche Behandlung einer Betriebsübergabe hängt von zahlreichen Parametern ab, insbesondere von „Ob“ und „Höhe“ einer Gegenleistung und vom Gegenstand der Übertragung (Betrieb oder Anteile am Unternehmensträger). Der Wirtschaftszweig oder die Branche des Betriebs des Steuerpflichtigen ist auch insoweit grundsätzlich⁵⁶ unerheblich. Betriebe können entgeltlich im Rahmen einer Veräußerung, unentgeltlich im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden bzw. eines Erwerbs von Todes wegen oder teilentgeltlich übergeben werden. Die an „Ob“ und „Höhe“ einer Gegenleistung für die Übergabe anknüpfende Differenzierung nach entgeltlich, unentgeltlich und teilentgeltlich gilt auch für Betriebsübergaben in „vorweggenommener Erbfolge“⁵⁷ mit „warmer“ Hand, auch wenn dabei die Übertragung regelmäßig zumindest teilweise schenkweise erfolgt⁵⁸. Die steuerrechtliche Qualifikation ist unabhängig von der zivilrechtlichen Einordnung, so dass z.B. eine Schenkung unter Auflagen zivilrechtlich als unentgeltlich, steuerrechtlich aber als entgeltlich zu qualifizieren sein kann⁵⁹. Steuerrechtlich ist ein voll entgeltliches Veräußerungsgeschäft anzunehmen, wenn die Werte der Leistung und Gegenleistung wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander ab-

54 *Frye*, in Rau/Dürrwächter, § 20 UStG Rz. 69 (Okt. 2016).

55 *Friedrich-Vache* in Reiß/Kraeusel/Langer, § 20 UStG Rz. 4 (Sept. 2018).

56 Die Unterscheidung der (sieben) Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) gilt freilich insoweit, wobei durch Verweisungen häufig dieselben Regelungen greifen (z.B. Verweisung in § 18 Abs. 3 S. 2 EStG auf § 16 Abs. 4 EStG zum Freibetrag für einen Veräußerungsgewinn).

57 *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 45.

58 BMF, Schreiben v. 13.1.1993, IV B 3-S 2190–37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 1 f.

59 Allgemein BFH, Beschl. v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847.

gewogen sind⁶⁰. Die Einzelheiten zu den vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten der Unternehmensnachfolge und ihren Steuerfolgen sind an dieser Stelle nicht auszubreiten⁶¹. Stattdessen beschränken sich die folgenden Ausführungen auf einen Überblick über die wichtigsten Fragestellungen im Bereich der Einkommensteuer, der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer.

a) Einkommen- und gewerbesteuerrechtliche Rahmenbedingungen der Betriebsübergabe

(1) Entgeltliche Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs

Erhält der Unternehmer für die Übergabe eines (Handwerks-)Betriebs oder Teilbetriebs eine Gegenleistung in Höhe seines Verkehrswerts, ist der Vorgang schon nach allgemeinen Grundsätzen als entgeltliche „Veräußerung“ zu qualifizieren. Folge ist, dass stille Reserven aufgedeckt und als Veräußerungsgewinn besteuert werden. Die Regelung in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Hs. 1 EStG stellt die Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns lediglich klar⁶². Ihre Funktion besteht darin, einen Anknüpfungspunkt für begünstigende Regelungen zu definieren, welche die mit der geballten Aufdeckung von stillen Reserven einhergehende Erhöhung des Einkommens samt Progressionswirkung abmildern sollen⁶³.

Dieses Ziel wird zunächst durch einen antragsgebundenen Freibetrag bei Vollendung des 55. Lebensjahres oder bei Berufsunfähigkeit des Steuerpflichtigen erreicht (§ 16 Abs. 4 S. 1 EStG). Er wird nur einmal („im Leben“⁶⁴) und nur für einen „Betrieb“ oder „Teilbetrieb“ gewährt (§ 16

60 BMF, Schreiben v. 13.1.1993, IV B 3-S 2190–37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 2, im Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge; allgemein *Schallmoser*, in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG Rz. 22 (Juni 2019).

61 Dazu *Crezelius*, Unternehmenserbrecht², 2009, §§ 4 ff.; *Scherer*, Unternehmensnachfolge⁶, 2020, Kap. 7; zu Besonderheiten von kleinen und mittleren Unternehmen sowie Handwerksbetrieben bei der Unternehmensnachfolge *Riedel*, Praxishandbuch Unternehmensnachfolge², 2018, § 28 Rz. 1 ff. unter Betonung der Besonderheiten im Bereich der Unternehmensbewertung (ebd., Rz. 11–43).

62 *Seer*, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 16 Rz. 7 („konkretisiert ... die Grundsatznorm des § 2 Abs. 1 S. 2 iVm. § 15“); *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 161 („stellt klar“).

63 *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 6.

64 *Seer*, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 16 Rz. 10; *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 581.

Abs. 4 S. 2 EStG). Durch diese Beschränkungen hat der Freibetrag vor allem in Fällen Bedeutung, in denen sich der Inhaber „zur Ruhe“ setzen will. Der Freibetrag beträgt 45.000 € (§ 16 Abs. 4 S. 1 EStG). Er ermäßigt sich jedoch um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 € übersteigt (§ 16 Abs. 4 S. 3 EStG), so dass bei einem Veräußerungsgewinn (nicht: -preis) ab 181.000 € kein Freibetrag verbleibt. Veräußerungsgewinn ist der Veräußerungserlös abzüglich des Werts des Betriebsvermögens sowie der Veräußerungskosten (§ 16 Abs. 2 S. 1 EStG). Unabhängig vom Freibetrag ist der Veräußerungsgewinn auch i.H.v. 40 Prozent steuerfrei, soweit er auf die Veräußerung von zum Betrieb oder Teilbetrieb gehörenden Anteilen an einer Kapitalgesellschaft entfällt (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. b) und § 3c Abs. 2 S. 1 EStG; sog. Teileinkünfteverfahren).

Der – ggf. nach Abzug des Freibetrags verbleibende – Veräußerungsgewinn wird als „außerordentliche Einkünfte“ qualifiziert (§ 34 Abs. 2 EStG). Diese werden entweder nach der sog. „Fünftelregelung“⁶⁵ (§ 34 Abs. 1 EStG) oder auf Antrag des Steuerpflichtigen und unter weiteren Voraussetzungen mit einem ermäßigten Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG) besteuert. Nach der „Fünftelregelung“ wird das zu versteuernde Einkommen zunächst um die außerordentlichen Einkünfte vermindert (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen). Das verbleibende zu versteuernde Einkommen wird dann um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöht. Für das verbleibende zu versteuernde Einkommen wird im Anschluss die an sich darauf zu entrichtende Einkommensteuer ebenso ermittelt wie für das um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte (Veräußerungsgewinn) erhöhte verbleibende zu versteuernde Einkommen. Die auf die außerordentlichen Einkünfte entfallende Steuer ist dann der fünffache Betrag der Differenz zwischen den ermittelten Einkommensteuerbeträgen. Diese Technik ermöglicht es, die Auswirkungen des progressiven Einkommensteuertarifs abzumildern. Denselben Effekt hat die Anwendung des ermäßigten Tarifs, der auf Antrag bei Vollendung des 55. Lebensjahres oder einer Berufsunfähigkeit auf die außerordentlichen Einkünfte bis zu einem Betrag von fünf Millionen € angewendet wird. Er beträgt 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche (progressive) Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen (unter Einschluss des Veräußerungsgewinns) zu bemessen wäre, mindestens jedoch 14 Prozent (also dem Eingangssteuersatz). Der Veräußerungsgewinn unterliegt trotz Verweisung auf die einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften in § 7 S. 1 GewStG nicht der Gewer-

65 Zum Begriff *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 34 Rz. 56.

besteuer, weil diese nur den Gewinn aus dem laufenden Gewerbebetrieb erfasst⁶⁶. Steuerbar ist dagegen der Veräußerungsgewinn, soweit der nicht unmittelbar auf eine natürliche Person, sondern insbesondere auf eine Kapitalgesellschaft als Veräußerer entfällt (§ 7 S. 2 GewStG)⁶⁷.

Betreibt ein Steuerpflichtiger ein Unternehmen, namentlich ein Handwerksunternehmen, nicht allein, sondern zusammen mit anderen durch eine Personengesellschaft, gelten hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der gesamten Personengesellschaftsanteile in Bezug auf den Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und die Einordnung als außerordentliche Einkünfte (§ 34 Abs. 1 bis 3 EStG) dieselben Folgen wie für die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), wenn die Personengesellschaft i.S.d. Steuerrechts gewerblich ist und der veräußernde Steuerpflichtige (Mit-)Unternehmerrisiko trägt und (Mit-)Unternehmerinitiative entfaltet (Personengesellschaftsanteile als sog. Mitunternehmeranteile). Wegen des der Besteuerung von Personengesellschaften zu Grunde liegenden Transparenzprinzips⁶⁸ werden bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen für steuerrechtliche Zwecke die dem Mitunternehmer zustehenden Anteile an den Wirtschaftsgütern veräußert. Wie bei der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebes unterliegt die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils nur der Gewerbesteuer, soweit er nicht auf natürliche Personen entfällt (§ 7 S. 1 und 2 GewStG⁶⁹). Wird nicht der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert, wird der Veräußerungsgewinn nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert.

Wird ein Unternehmen nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einer juristischen Person (insbesondere einer Kapitalgesellschaft, ggf. auch als Einpersonengesellschaft) betrieben und werden die Anteile an dieser veräußert, gilt auch eine das gesamte Nennkapital umfassende und im Betriebsvermögen gehaltene⁷⁰ Beteiligung als Teilbetrieb (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG). In diesem Fall gelten für den Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung dieselben einkommensteuerrechtlichen Folgen wie für die Veräußerung eines Betriebs, jedoch mit der Maßgabe, dass 40 Pro-

66 R 7.1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 GewStR.

67 Näher *Drüen*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7 GewStG Rz. 128 ff. (Juni 2020) m.w.N.

68 Dazu *Krumm*, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 15 Rz. 162 f.

69 Zu Einzelheiten bei Veräußerungs- und Aufgabegewinnen an Personengesellschaften näher *Drüen*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7 GewStG Rz. 130 ff. (Juni 2020) m.w.N.

70 Zum Erfordernis der Zuordnung zum Betriebsvermögen *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 161.

zent des Veräußerungsgewinns steuerfrei sind (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. b) und § 3c Abs. 2 S. 1 EStG; sog. Teileinkünfteverfahren). Dagegen unterliegt der Gewinn aus der Veräußerung einer solchen Beteiligung als lediglich „fiktiver“ Teilbetrieb der Gewerbesteuer⁷¹. Die Veräußerung von anderen im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen unterliegt nach den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung mit Einkommensteuer, wobei auch insoweit 40 Prozent des Veräußerungsgewinns steuerfrei bleiben (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a) und § 3c Abs. 2 S. 1 EStG; sog. Teileinkünfteverfahren), und Gewerbesteuer (§ 7 S. 1 GewStG).

Für im Privatvermögen gehaltene Anteile richten sich die Folgen nach der Höhe der Beteiligung: Bei Beteiligungen von mindestens einem Prozent am Nennkapital zu (irgendeinem) Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre gehört der Veräußerungsgewinn zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG), jedoch nur i.H.v. 40 Prozent (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c) und § 3c Abs. 2 S. 1 EStG). Gewerbesteuer fällt nicht an⁷². Der Gewinn aus der Veräußerung geringerer Beteiligungen rechnet zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG), so dass eine Einbeziehung in den gewerbesteuerrechtlichen Gewerbeertrag von vornherein ausscheidet. Auf den Veräußerungsgewinn wird der gesonderte Tarif i.H.v. 25 Prozent angewendet (§ 32d Abs. 1 S. 1 EStG; sog. „Abgeltungsteuer“⁷³).

(2) Unentgeltliche Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden⁷⁴ oder eines

71 BFH. Urt. v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742; Seer, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 16 Rz. 13.

72 R 7.1 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 GewStR.

73 Soweit der Veräußerungsgewinn – im hiesigen Zusammenhang wohl eher selten – dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegt, hat dieser grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 43 Abs. 5 S. 1 EStG). Wegen des Kapitalertragsteuersatzes i.H.v. 25 ebenfalls Prozent, der wie der gesonderte Tarif auch für andere Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt, wird in Bezug auf die Steuerbelastung solcher Einkünfte mit einheitlich 25 Prozent terminologisch unsauber von „Abgeltungsteuer“ gesprochen.

74 Schallmoser, in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG Rz. 141 (Juni 2019); Wacker, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 35.

Erwerbs von Todes wegen⁷⁵ ist mangels Gegenleistung⁷⁶ keine Veräußerung. Nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG werden beim Erwerber die Buchwerte der Wirtschaftsgüter fortgeführt, wenn bei diesem die Besteuerung der stillen Reserven (als Differenz zwischen ihren Verkehrs- und ihren Buchwerten) sichergestellt ist. Im Interesse einer Erhaltung von wirtschaftlichen Einheiten (und Arbeitsplätzen) lässt es der Gesetzgeber zu, dass abweichend vom Grundsatz der Individualbesteuerung stille Reserven interpersonell übertragen werden⁷⁷. Sie werden nicht bei dem Steuerpflichtigen besteuert, bei dem sie entstanden sind. Wegen der von § 6 Abs. 3 EStG gewollten Erleichterung der unentgeltlichen Betriebsübertragung⁷⁸ ist das Einkommensteuerrecht in der Folge grundsätzlich kein Hindernis für eine unentgeltliche Betriebsübergabe. Ohne die Regelung in § 6 Abs. 3 S. 1 EStG würde beim Übertragenden eine Steuerbelastung eintreten, weil vor einer unentgeltlichen Übertragung der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil unter Aufdeckung stiller Reserven zum gemeinen Wert⁷⁹ (entspricht dem Verkehrswert⁸⁰) aufgegeben wird (§ 16 Abs. 3 S. 1 und 7 EStG)⁸¹. Die unentgeltliche Übertragung einer 100-prozentigen Beteiligung wäre dagegen nicht steuerneutral, obwohl sie als Teilbetrieb i.S.d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG aufgegeben werden kann (§ 16 Abs. 3 S. 1 EStG). Sie ist jedoch nicht in den Anwendungsbereich von § 6 Abs. 3 S. 1 EStG einbezogen⁸².

(3) Teilentgeltliche Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil teilentgeltlich, mithin gegen eine nicht seinem Verkehrswert entsprechende Gegenleistung, übertragen, ist der Vorgang nach der überwiegend vertretenen Ein-

75 Schallmoser, in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG Rz. 24 (Juni 2019); Wacker, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 25.

76 Erblasserschulden sind kein Entgelt (Wacker, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 26).

77 Kulosa, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 6 Rz. 695.

78 Dazu BFH, Urt. v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; BFH, Urt. v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763 – Rz. 17 m.w.N.

79 Die allgemeine und auch konkret maßgebliche Legaldefinition enthält § 9 Abs. 2 BewG.

80 Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 9.265.

81 BFH, Urt. v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457.

82 BFH, Urt. v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; Kulosa, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 6 Rz. 703.

heitstheorie⁸³ nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, sondern einheitlich als (wenn auch nur teil-)entgeltliche Übertragung (Veräußerung) zu behandeln. Bleibt der Wert der Gegenleistung hinter dem Buchwert des übergebenen Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils zurück, soll eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG anzunehmen sein, ohne dass beim Übertragenden ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Wert der Gegenleistung entsteht⁸⁴. Im umgekehrten Fall entsteht ein Gewinn⁸⁵.

(4) Weitere Steuerfolgen bei Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs

Neben diesen unmittelbaren steuerrechtlichen Folgen aus der Betriebsübertragung beim Übertragenden können auch Steuerfolgen beim Erwerber ausgelöst werden, die an dieser Stelle nur zur Verdeutlichung der Komplexität beispielhaft benannt werden⁸⁶. Wie die unmittelbaren steuerrechtlichen Folgen aus der Übertragung können gestaltungsabhängig weitere steuerrechtliche Belastungen entstehen (z.B. Steuerbarkeit von Versorgungsleistungen in Gestalt von Leibrenten beim Übertragenden im Falle einer für steuerrechtliche Zwecke unentgeltlichen⁸⁷ Übertragung nach § 22 Nr. 1 S. 1 i.V.m. S. 3 Buchst. a) Doppelbuchst. b) EStG), für die wiederum punktuelle Erleichterungen denkbar sind (z.B. Abziehbarkeit von Versorgungsleistungen beim Erwerber nach § 10 Abs. 1a S. 1 i.V.m. S. 2 Buchst. a) und b) EStG). Solche „Erleichterungen“ sind mehr noch als beispielsweise der Freibetrag eines Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 4 EStG) oder die an die Einordnung eines Veräußerungsgewinns als außerordentliche Einkünfte anknüpfenden Entlastungen darauf gerichtet, eine Besteue-

83 BFH, Urt. v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158.

84 BFH, Urt. v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436; *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 58.

85 *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 58.

86 Bei entgeltlichen Übertragungen stellt sich die Frage des Wertansatzes beim Erwerber und die Erbringung der Gegenleistung durch wiederkehrende Leistungen. Bei unentgeltlichen Übertragungen stellt sich ebenso die Frage des Wertansatzes beim Erwerber und die Behandlung wiederkehrender Leistungen (z.B. Versorgungsleistungen) beim Übertragenden und beim Erwerber.

87 Eine Übertragung gegen Versorgungsleistungen ist unentgeltlich, weil – anders als bei Veräußerungsleistungen (insbesondere Veräußerungskosten) – die beiderseitigen Leistungen nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind (BMF, Schreiben v. 13.1.1993 – IV B 3-S 2190–37/92, BStBl. I 1993, 80, Tz. 4 und 5; *Krüger*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 10 Rz. 112).

nung nach dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht⁸⁸ sicherzustellen. Denn die Leistungsfähigkeit des Empfängers von Versorgungsleistungen wird erhöht und die des Leistenden vermindert. Wegen dieser Zielsetzung stellt die am Korrespondenzprinzip ausgerichtete Ausgestaltung des Abzugstatbestands dagegen eher eine „Erschwerung“ von Betriebsübergaben dar. Denn ein Abzug ist beim Leistenden nur möglich, wenn der Empfänger unbeschränkt steuerpflichtig ist, so dass die Versorgungsleistungen in Deutschland besteuert werden können, obwohl die Besteuerung beim Empfänger keinen Einfluss auf die Minderung der Leistungsfähigkeit beim Erwerber hat⁸⁹.

b) Umsatzsteuer und Betriebsübergabe

Weniger Probleme wirft die Betriebsübergabe bei der Umsatzsteuer auf: Umsatzsteuerrechtlich fehlt es im Falle einer unentgeltlichen Übertragung regelmäßig schon an einem besteuertungsfähigen Umsatz⁹⁰. Die entgeltliche Übertragung könnte zwar als Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG eingeordnet werden. Jedoch ist eine (entgeltliche oder unentgeltliche) Übertragung als Geschäftsveräußerung im Ganzen (Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens⁹¹) häufig nicht steuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG).

II. Frühere branchen- und größenabhängige Steuerregelungen in Deutschland

Für die Frage, ob das deutsche Steuerrecht (wieder) Erleichterungen für die Gründung und die Übergabe von (Handwerks-)Betrieben vorsehen sollte, ist auch ein interperiodischer Rechtsvergleich mit früheren Regelungen in Deutschland erhellend.

88 Allgemein Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 8.1, 8.42.

89 Kritisch auch Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 8.24.

90 Lüdicke/Oppel, in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht², 2018, § 16 Rz. 140.

91 UStAE 1.5 Abs. 1 S. 1.

1. Frühere Existenzgründerförderung nach § 7g EStG a.F.

Die aktuelle Regelung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (s. bereits A. I. 2. a.) hatte eine Vorgängerregelung in § 7g EStG a.F. zu Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe⁹². Anders als die aktuelle Fassung enthielt § 7g EStG in Absatz 7 EStG eine Sonderregelung für Existenzgründer, die durch das Jahressteuergesetz 1997 eingefügt wurde⁹³. Durch das Kleinunternehmerförderungsgesetz wurde in Abs. 2 Nr. 3 EStG ein zweiter Satz angefügt, der das allgemeine Erfordernis einer Rücklagenbildung für Existenzgründer im Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung ausschließt⁹⁴. § 7g EStG wurde durch das Unternehmenssteuerreformgesetz (UntStRefG 2008) unter Wegfall der Sonderregelung für Existenzgründer neu gefasst⁹⁵. Mit der (erneuten) Neufassung von § 7g Abs. 1 bis 4 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2015⁹⁶ hat der Gesetzgeber die Sonderregelung für Existenzgründer nicht wieder eingeführt.

Bis zum Veranlagungszeitraum 1994 gab es nur eine Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 1 und 2 EStG a.F.), die im Wesentlichen auch heute noch besteht (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG n.F.). Durch das Standortsicherungsgesetz⁹⁷ wurde die Möglichkeit einer der Investition vorgegreifenden Ansparabschreibung eingeführt (§ 7g Abs. 3 bis 6 EStG a.F.⁹⁸). Im Unterschied zum Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1 EStG n.F.) wurde ein bestimmter Betrag nicht einfach nur abgezogen, sondern es wurde eine gewinnmindernde Rücklage gebildet (§ 7b Abs. 3 S. 1 EStG a.F.; sog. Ansparabschreibung). Die dadurch erlangte Steuerersparnis sollte die Fi-

92 Näher zur Rechtsentwicklung *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG a.F. Rz. 3 ff. (Nov. 2019); eingehend zur a.F. *Daller*, Die steuerliche Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG, 2005.

93 Art. 8 Nr. 8 Buchst. c) des Jahressteuergesetzes 1997 (JStG 2007) v. 20.12.1996.

94 Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Förderung von Kleinunternehmern und zur Verbesserung der Unternehmensfinanzierung (Kleinunternehmerförderungsgesetz) v. 31.7.2003, BGBl. I 2003, 1550.

95 Art. 1 Nr. 11 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.7.2007, BGBl. I 2007, 1912.

96 Art. 3 Nr. 4 des Steueränderungsgesetzes 2015 v. 2.11.15, BGBl. I 15, 1834.

97 Art. 1 Nr. 5 des Standortsicherungsgesetzes (StandOG) v. 13.9.1993, BGBl. I 1993, 1571; dazu *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG a.F. Rz. 3 (Nov. 2019).

98 Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1994 begannen (§ 52 Abs. 12b i. d. F. des StandOG).

finanzierung der anstehenden Investition fördern⁹⁹. Die Ansparabschreibung durfte für geplante Anschaffungen oder Herstellungen von Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, die innerhalb der nächsten zwei folgenden Wirtschaftsjahre erfolgen sollten (§ 7g Abs. 3 S. 2 EStG a.F.). Sie war auf 40 Prozent (bis. 31.12.2000: 50 Prozent¹⁰⁰) der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt (§ 7g Abs. 3 S. 2 EStG a.F.). Der Höchstbetrag für die Rücklage belief sich auf 154.000 € (§ 7g Abs. 3 S. 4 EStG a.F.). Erfolgte die Investition nicht in den zwei folgenden Wirtschaftsjahren, so war die Rücklage zu diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen (§ 7g Abs. 4 S. 2 EStG a.F.). Der Steuerstundungsvorteil wurde typisierend durch einen Zuschlag zum Gewinn in Höhe von sechs Prozent des aufgelösten Rücklagenbetrags ausgeglichen (§ 7g Abs. 5 EStG a.F.). Die Rücklage war ebenso, aber ohne Ausgleich durch einen Gewinnzuschlag (Umkehrschluss aus § 7g Abs. 5 EStG a.F.) bei Anschaffung des Investitionsobjektes aufzulösen (§ 7g Abs. 4 S. 1 EStG a.F.). Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Ansparabschreibung war unter anderem, dass der Steuerpflichtige den Gewinn nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften ermittelt und bestimmte Größenmerkmale erfüllt (§ 7g Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG a.F.).

Um dem Ziel, neu gegründete und kleine Unternehmen mit Blick auf den besonders hohen Investitionsbedarf zu fördern, gerecht zu werden, galten für Existenzgründer günstigere Regelungen¹⁰¹. Existenzgründer waren nach § 7g Abs. 7 S. 2 Nr. 1 EStG a.F. natürliche Personen, die innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung weder an einer Kapitalgesellschaft mittelbar zu mehr als 10 Prozent beteiligt waren noch Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG) erzielt hatten. Die Förderung galt auch für Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften, an denen nur solche natürlichen Personen beteiligt sind (§ 7g Abs. 7 S. 2 Nr. 2 und 3 EStG a.F.). Die Übernahme eines Betriebes im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge oder der Erbauseinandersetzung galt nicht als Existenzgründung (§ 7g Abs. 7 S. 3 EStG a.F.). Ausgeschlossen waren mit Blick auf das europäische Beihilferecht (s. noch B. II.) sog. sensible Sektoren (§ 7g Abs. 8 EStG a.F.). Für die Existenzgründer galt

99 *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG a.F. Rz. 1 (Nov. 2019); *Wendt*, DStZ 2005, 777 (778).

100 Art. 1 Nr. 6 Buchst. b) des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1435.

101 BT-Drs. 13/4839, 77; *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG a.F. Rz. 101 (Nov. 2019); *Wendt*, DStZ 2005, 779.

eine Investitionsfrist von fünf (folgenden) Wirtschaftsjahren und der Höchstbetrag war auf 307.000 € erhöht (§ 7g Abs. 7 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG a.F.).

In der neuen Fassung des § 7g EStG wurde der Begriff „Ansparabschreibung“ durch „Investitionsabzugsbetrag“ ersetzt. Früher wurden durch den § 7g EStG a.F. dem Wortlaut nach nur „neue“ Wirtschaftsgüter begünstigt. Diese Einschränkung ist in § 7g Abs. 1 EStG entfallen, so dass seither auch gebrauchte Wirtschaftsgüter begünstigt sind¹⁰². Entgegen der früheren Fassung ist der Investitionsabzugsbetrag nicht innerbilanziell durch die Bildung einer Rücklage geltend zu machen, sondern außerbilanziell im Rahmen der Steuerveranlagung zu berücksichtigen. Die Auflösung bei Anschaffung oder Nichtinvestition erfolgt ebenfalls außerbilanziell. Ein Gewinnzuschlag ist in der neuen Fassung entfallen, weil die Verzinsung der Steuernachforderung an seine Stelle getreten ist¹⁰³. Ausdrücklich wurde die zuvor umstrittene Investitionsabsicht als Voraussetzung in den Gesetzeswortlaut aufgenommen und eine Nutzungsabsicht neu eingeführt. Danach muss das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich mindestens bis zum Ende des der Anschaffung bzw. Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte überwiegend betrieblich genutzt werden. Weiterhin wurde der Höchstbetrag von 154.000 € auf 200.000 € erhöht. Neu hinzugekommen ist die Möglichkeit der Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im tatsächlichen Anschaffungsjahr bis zur Höhe des hinzuzurechnenden Investitionsabzugsbetrags gewinnmindernd herabgesetzt werden können.

Die Sonderregelungen für Existenzgründer sind entfallen, so dass Existenzgründer nur noch von den allgemeinen Regelungen profitieren können, die jedoch im Vergleich zur früheren Fassung die beschriebenen Vorteile aufweisen. Als Begründung für den Wegfall der Sonderregelung nennt der Gesetzesentwurf¹⁰⁴ des UntStRefG 2008 mehrere Gründe: Zunächst weist er darauf hin, dass Existenzgründer im Gründungsjahr regelmäßig Anlaufverluste erzielen, so dass sich eine weitere Gewinnminderung nicht auswirkt. In Gewinnfällen soll der reguläre Abzug nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. zur Förderung ausreichend sein. Zudem soll die Anwendung des § 7g EStG a.F. durch den Wegfall der komplizierten Sektorenregelung des § 7g Abs. 8 EStG a.F. vereinfacht werden. Die durchaus nachvollziehbaren Argumente können nicht verdecken, dass die Abschaf-

102 Weßling/Romswinkel, Stbg. 2007, 177.

103 Weßling/Romswinkel, Stbg. 2007, 177.

104 BT-Drs. 16/4841, 51.

fung der Existenzgründerregelung zumindest teilweise dem allgemeinen Zweck des § 7g EStG a.F. widerspricht, die Wettbewerbssituation kleinerer und mittlerer Betriebe durch eine Steuerstundung zu verbessern, indem sie das Ansparen von Mitteln ermöglicht und so die Finanzierung von Investitionen erleichtert¹⁰⁵.

2. Größen- und branchenabhängige Investitionsförderung nach den InvZulG 1990–2007/2010

Beispiele für größen- und zum Teil auch branchenspezifische Förderung von Unternehmen bietet die frühere Investitionsförderung. Die Investitionszulage wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2014 abgeschafft (§ 4 InvZulG 2010). Ziel des Gesetzes war die Förderung von Investitionen in den „neuen“ deutschen Ländern, um die wirtschaftliche Entwicklung in Ostdeutschland zu stärken und dadurch Arbeitsplätze und eine industrielle Basis zu schaffen¹⁰⁶. Begünstigte Investitionen waren die Anschaffung und Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 2 Abs. 1 InvZulG) im Rahmen eines Erstinvestitionsvorhabens (§ 2 Abs. 3 InvZulG). Erstinvestitionsvorhaben waren namentlich die Errichtung einer neuen Betriebsstätte oder die Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte. Fördergegenstand waren nach dem InvZulG 2007 als auch nach dem späteren InvZulG 2010 das Erstinvestitionsvorhaben und nicht die Erstinvestition als solche¹⁰⁷. Das Erstinvestitionsvorhaben gab Beginn und Ende der Investitionen an und bestimmte somit den Förderungszeitraum. Die Zuordnung einer Investition zu einem Erstinvestitionsvorhaben war darum für die Förderung von zentraler Bedeutung¹⁰⁸. Teilweise war es aber schwierig, klar abzugrenzen, welche Investitionen zusammenhängen und noch zu einem Erstinvestitionsvorhaben zählten¹⁰⁹. Im InvZulG 2010 wurde ausdrücklich der Kreis der begünstigten Betriebe in § 3 aufgenommen, der weitestgehend den bereits nach dem InvZulG 2007 begünstigten Betrieben entsprach. Begünstigt waren insbesondere Betriebe des verarbeitenden Gewerbes, der produktionsnahen Dienstleistungen und des Beherbergungsgewerbes. Der wohl größte Unterschied zwischen den

105 BT-Drs. 16/4841, 51.

106 BT-Drs. 16/10291, 12.

107 Roth, SteuK 2010, 489.

108 Roth, SteuK 2010, 489 (490).

109 Haupt, DStR 2009, DStR 2009, 1070 (1071).

Investitionszulagengesetzen ist der Fördersatz (§ 6 InvZulG 2010), der 2007 noch als Grundzulage 12,5 v.H. und als erhöhte Zulage für KMU 25 v.H. betrug. Ab dem InvZulG 2010 wurden die Grundzulage und die erhöhte Zulage je nach Investitionszeitpunkt (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InvZulG 2010) jährlich schrittweise bis zum Ende des InvZulG (1.1.2014) abgebaut (§ 6 Abs. 1 u. 2 InvZulG 2010).

Das ausgelaufene Recht der Investitionsförderung kannte auch eine erhöhte Investitionszulage a.F. für Handwerksbetriebe oder handwerksähnliche Betriebe¹¹⁰. Bei der früheren Investitionsförderung nach dem InvZulG 1993 erhöhte sich die Investitionszulage von 8 v.H. auf 20 v.H. der Bemessungsgrundlage, wenn (neben weiteren Voraussetzungen) die begünstigten Wirtschaftsgüter mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung zum *Anlagevermögen des Betriebes eines Gewerbetreibenden, der in die Handwerksrolle oder in das Verzeichnis handwerksähnlicher Betriebe eingetragen ist*, oder eines Betriebes des verarbeitenden Gewerbes gehören und in einem solchen Betrieb verbleiben (§ 5 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 a und b InvZulG 1993)¹¹¹. Diese Regelung führte zu einzelnen Rechtstreiten über ihren Anwendungsbereich¹¹².

3. Früherer Steuerabzugsbetrag für Neueröffnung eines (Handwerks-)Betriebs

Ein Beispiel der Förderung der Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebs enthält das Übergangsrecht aus dem Einigungsvertrag im Zuge der Herstellung der Einheit Deutschlands vor 30 Jahren. § 58

110 Zur (derzeitigen) Definition *Leisner*, Handwerksordnung, 2016, § 18 Rz. 7 ff.

111 Dazu BFH, Urt. v. 6.8.1998 – III R 28/97, BStBl. II 2000, 144 – Rz. 17.

112 Zu einzelnen Auslegungsfragen: Die erhöhte Investitionszulage wird grundsätzlich nur gewährt, wenn der Anspruchsberechtigte zum Zeitpunkt der Investition in die Handwerksrolle eingetragen war oder zumindest schon die Eintragung beantragt hatte (BFH, Urt. v. 12. 11. 1996 – III R 17/96, BStBl. II 1998, 29). Übt ein Handwerker mehrere Gewerke aus, ist er jedoch nur mit einem Handwerk eingetragen, ist das Tatbestandsmerkmal der Eintragung in die Handwerksrolle i.S. des § 5 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 1993 nur erfüllt, wenn die angeschafften Wirtschaftsgüter dem eingetragenen Gewerk im Sinne der HwO überwiegend dienen (BFH, Urt. v. 10.5.2001 – III R 68/97, BFH/NV 2001, 1453 – Rz. 14 ff.). Zur Frage der personenbezogenen Erlaubnis zur Ausübung eines Handwerks nach formwechselnder Umwandlung von einer GmbH in eine GmbH & Co. KG vgl. BFH, Urt. v. 30.9.2003 – III R 6/02, BStBl. II 2004, 85.

Abs. 3 EStG sah für die ostdeutschen Länder einen Steuerabzugsbetrag für Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebs vor¹¹³. Danach war eine einmalige personenbezogene Steuerbefreiung bis zu 10.000 DM bei Neueröffnung eines Betriebs oder einer hauptberuflichen selbstständigen, insbesondere freiberuflichen Tätigkeit¹¹⁴, möglich. Die Steuerbefreiung, die sich als Abzug von der Steuer auswirkt, bleibt bestehen, wenn unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtige i. S. d. EStG und KStG sowie Personengesellschaften vor dem 1.1.1991 im beigetretenen Gebiet eine Betriebsstätte begründet haben, von der aus sie mindestens zwei Jahre lang die Tätigkeit ausüben, die Gegenstand dieser Betriebsstätte ist. Die lediglich formale Begründung einer Betriebsstätte (z. B. Anmietung und Herrichtung eines Büroraumes) im Rahmen von Vorbereitungsmaßnahmen reichte dagegen nicht aus¹¹⁵. Die Steuerbefreiung musste bereits für das Jahr der Neueröffnung in Anspruch genommen werden. Soweit sie nicht ausgenutzt werden konnte, konnte sie für das folgende Jahr (letztmals im Veranlagungszeitraum 1992), beansprucht werden. Ist der Betrieb z. B. am 1.10.1990 eröffnet worden, war der Steuerabzug für 1990, 1991 und 1992 möglich, sofern der Betrieb nicht innerhalb des Zwei-Jahres-Zeitraums wieder eingestellt wurde. Die Steuerbefreiung führte für das Jahr 1990 zur Kürzung der Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Vermögen- und Umsatzsteuer (1. Halbjahr), für die Jahre 1991 und 1992 zur Kürzung der Einkommen- und Körperschaftsteuer, die auf im Beitrittsgebiet erzielte Einkünfte entfiel¹¹⁶.

III. Anreize und Erleichterungen für Unternehmensgründer und -übernehmer im ausländischen Steuerrecht

Um weitere Ansätze einer steuerlichen Förderung von Unternehmensgründung und -übernahme zu erkunden, ist im Folgenden im Rahmen eines (bewusst) exemplarischen europäischen Rechtsvergleichs nach ggfs. auch in Deutschland aufzugreifenden Instrumenten Ausschau zu halten.

113 Einzelheiten, auch zum Folgenden bei *Riehl*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 58 EStG Rz. 4 (Aug. 2019) m.w.N.

114 I.S. von § 9 Abs. 1 DB z. StÄndG v. 16.3.1990.

115 BFH, Urt. v. 13.11.1996 – XI R 6/95, BStBl. II 1997, 293 m.w.N.

116 Insgesamt *Riehl*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 58 EStG Rz. 4 (Aug. 2019) m.w.N.

1. Österreich

Österreich bietet seinen Steuerpflichtigen und insbesondere kleinen und mittelständischen Unternehmen einige Bürokratierleichterungen sowie Investitionsanreize, von denen der Gewinnfreibetrag, die Pauschalierung der Betriebsausgaben und die Kleinunternehmerregelung des Umsatzsteuergesetzes nähere Betrachtung in diesem Kontext verdienen.

a) Gewinnfreibetrag

Durch das Kleinunternehmerförderungsgesetz 2006 wurde ein investitionsbedingter Freibetrag eingeführt¹¹⁷. Ziel war die Stärkung des Eigenkapitals kleinerer und mittlerer Unternehmen und ein Investitionsanreiz für den Erwerb begünstigter Güter¹¹⁸. Den Gewinnfreibetrag können nur natürliche Personen bei ihren betrieblichen Einkünften in Gewinnjahren geltend machen¹¹⁹. Jedem Steuerpflichtigen, der diese Voraussetzungen erfüllt, wird ein Grundfreibetrag bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 € gewährt. Die Berechnung des Freibetrages erfolgt gestaffelt: Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 175.000 € beträgt er 13 % (maximaler Grundfreibetrag somit 3.900 €¹²⁰, § 10 Abs. 1 Z 3 öEStG), für die nächsten 175.000 € 7 % und für die nächsten 230.000 € 4,5 % (§ 10 Abs. 1 Z 2 öEStG). Damit ergibt sich ein Höchstbetrag von 45.350 €.

Darüber hinaus kann nur ein investitionsbedingter Freibetrag geltend gemacht werden. Der Gewinnfreibetrag kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter bis zur Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten erhöht werden (§ 10 Abs. 1 Z 4, 5 öEStG). Die Absetzung für Abnutzung wird dabei nicht berührt. Bei einer pauschalen Gewinnermittlung nach § 17 öEStG scheidet eine investitionsbedingte Erhöhung aus (§ 10 Abs. 1 Z 6 öEStG). Begünstigte Wirtschaftsgüter sind abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die mindestens eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren aufweisen, und einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind

117 Dazu Überblick bei *Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 462/1 ff. m.w.N.

118 *Kanduth-Kristen*, in *Jakom*, EStG¹², 2019, § 10 Rz. 1.

119 *Kanduth-Kristen*, in *Jakom*, EStG¹², 2019, § 10 Rz. 6 f., 9; *Mühlebner*, in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 10 Rz.2.2, Rz.4.2. (Dez. 2015).

120 *Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 462/2.

(§ 10 Abs. 3 Z 1 öEStG). Nicht begünstigt sind insbesondere gebrauchte Wirtschaftsgüter, geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 13 öEStG und Wirtschaftsgüter, die im Rahmen eines Beherrschungsverhältnisses erworben wurden (§ 10 Abs. 4 öEStG). Die Haltensfrist beträgt vier Jahre (§ 10 Abs. 5 öEStG). Scheidet ein Wirtschaftsgut vor Ende dieser Frist aus, ist der Gewinnfreibetrag im Ausscheidensjahr nachzuersteuern (§ 10 Abs. 5 Z 1 öEStG).

b) Betriebsausgabenpauschalierung bei den Ertragsteuern

Bei gewerblichen oder selbstständigen Einkünften können die Betriebsausgaben nach § 17 öEStG pauschal ermittelt werden¹²¹. Voraussetzung ist die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 öEStG, welche im Wesentlichen mit der deutschen Überschussrechnung vergleichbar ist. Steuerpflichtige, die zur Buchführung verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen, können die Pauschalierung nicht in Anspruch nehmen (§ 17 Abs. 2 Z 1 öEStG). Außerdem darf der Umsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr 220.000 € nicht überschritten haben und es muss aus der Steuererklärung hervorgehen, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch machen möchte (§ 17 Abs. 2 Z 2 öEStG)¹²². Die Durchschnittssätze betragen 6 % bzw. 12 % der Umsätze. Die pauschalierten Betriebsausgaben dürfen maximal 13.200 € bzw. 26.400 € betragen (§ 17 Abs. 1 S. 2 öEStG). Für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen können durch Verordnung besondere Durchschnittssätze bestimmt werden (§ 17 Abs. 4 öEStG)¹²³. Neben den pauschalierten Betriebsausgaben dürfen insbesondere nur noch Ausgaben für den Wareneingang, für Löhne und für Pflichtbeiträge zu den gesetzlichen Sozialversicherungen geltend gemacht werden (§ 17 Abs. 1 S. 3 öEStG).

121 Sog. Basispauschalierung (dazu *Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 236 ff.).

122 Eine nachträgliche Basispauschalierung oder ein Verzicht darauf ist aber bis zur Rechtskraft des Bescheides zulässig (*Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 239 m.w.N.).

123 Näher *Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 241 ff.

c) Entbürokratisierung der Umsatzsteuer für Kleinunternehmer

Durch Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2020 wurde die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer (Art. 4 Nr. 3 SteuerreformG 2020; § 6 Abs. 1 Z 27 öUStG) von 30.000 € auf 35.000 € angehoben. Die Umsätze von Kleinunternehmern sind in Österreich steuerfrei und sie sind von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nach § 21 Abs. 6 öUStG befreit. Die Kleinunternehmerregelung in Österreich führt zur verfahrensrechtlichen Entlastung der Kleinunternehmer, weil diese nur noch steuerfreie Umsätze erzielen und keine Steuererklärung abgeben müssen. In Deutschland hingegen besteht auch als Kleinunternehmer noch weiterhin eine Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung¹²⁴ und die Umsätze bleiben steuerbar, jedoch wird die Umsatzsteuer nicht erhoben.

2. Schweiz

Die Schweiz bietet auch einige Steuererleichterungen für Klein- und Mittelstandunternehmen sowie für Existenzgründer, wie Steuererleichterungen (sog. „Tax Holidays“) und die besonderen Abschreibungsverfahren.

a) Steuererleichterungen („Tax Holidays“)

Nach den Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG (Steuerharmonisierungsgesetz vom 14.12.1990) können die Kantone der Schweiz Gesetze mit Steuererleichterungen für neu gegründete Unternehmen im Gründungsjahr und den folgenden neun Jahren erlassen. Über die Ausgestaltung, insbesondere Art und Umfang der Steuererleichterungen, entscheidet der jeweilige Kanton¹²⁵. Das aktuelle Anwendungsgebiet umfasst laut dem Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO) 93 regionale Zentren in 19 Kantonen der Schweiz¹²⁶. Die wesentlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuererleichterungen sind die Neueröffnung des Unternehmens und das wirtschaftliche Interesse des Kantons (Art. 5, 23 Abs. 3 StHG). Als Neuer-

124 BFH, Urt. v. 24.7.2013 – XI R 14/11, BStBl. II 2014, 210 – Rz. 34; *Mrosek*, in Wäger, UStG, 2020, § 19 Rz. 27.

125 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 178.

126 https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Standortfoerderung/KMU-Politik/Steuererleichterungen_im_Rahmen_der_Regionalpolitik.html [14.10.2020].

öffnung werden von der Verwaltung auch die Neugründung, der Neueintritt in die kantonale Steuerpflicht und die Sitzverlegung anerkannt¹²⁷. Missbrauchsregelungen werden den Kantonen nicht vorgegeben. Im Fall von offensichtlichen Missbräuchen („Tax holiday shopping“) müssen die Steuererleichterungen jedoch nachträglich zurückbezahlt werden¹²⁸.

Aber auch auf Bundesebene können Steuererleichterungen gewährt werden. Art. 12 BR (Bundesgesetz zur Regionalpolitik vom 6.10.2006) erlaubt die Gewährung von Steuererleichterungen auch bei der direkten Bundessteuer, wenn bereits die Kantone nach Art. 23 Abs. 3 StHG Erleichterungen gewähren (Art. 12 Abs. 1 BR). Die weiteren Voraussetzungen ergeben sich aus Art. 12 Abs. 2 BR und der zugehörigen Verordnung über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik (VO BR). Begünstigungsfähig sind nur industrielle und produktionsnahe Unternehmen (Art. 12 Abs. 2 BR, Art. 1, 6 VO BR). Grundsätzlich kann der Bund Steuererleichterungen nur gewähren, wenn über die Gewährung von Steuererleichterungen durch den Kanton hinaus das Unternehmen neue Arbeitsplätze geschaffen oder langfristig erhalten hat (Art. 12 Abs. 2 BR, Art. 6 Abs. 1 Buchst. a) und b) VO BR). Die Höchstdauer richtet sich nach der kantonalen Förderung und beträgt maximal zehn Jahre (Art. 10 VO BR). Der Höchstbetrag wird durch das Department für Wirtschaft, Bildung und Forschung (WBF) in einer gesonderten Verordnung festgelegt (Art. 11 Abs. 3 VO BR). Dieser beträgt derzeit laut Art. 9 Abs. 3 der Verordnung des WBF über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik 95.000 CHF für jeden neuen Arbeitsplatz und 47.500 CHF für jeden erhaltenen Arbeitsplatz.

b) Flexible Abschreibungsverfahren

Die regulären Abschreibungsmethoden entsprechen zu großen Teilen den deutschen steuerrechtlichen Prinzipien. Art. 28 DBG regelt die Abschreibungen von Aktiva. Neben der linearen Abschreibungsmethode bietet die Schweiz die Möglichkeit einer degressiven Abschreibung vom Restbuchwert. In der Praxis wird die degressive Methode vorgezogen¹²⁹. Die Abschreibungssätze ergeben sich aus den wirtschaftszweigspezifischen Merk-

127 Kubaile/Suter, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 178 f.

128 Kubaile/Suter, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 179.

129 Kubaile/Suter, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 139; Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 22.

blättern A 1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung¹³⁰. Einige Kantone wenden zulässigerweise auch eigene Abschreibungssätze und -verfahren an, die von den bundessteuerrechtlichen Regelungen abweichen können¹³¹. Besonders hervorzuheben sind im hiesigen Zusammenhang das Sofortabschreibungsverfahren und die Überabschreibungen. Darüber hinaus bieten wenige Kantone dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, unter Beachtung bestimmter Endwerte selbst den Abschreibungsbetrag zu bestimmen¹³². Unterlassene Abschreibungen wegen eines schlechten Geschäftsjahres können unabhängig vom Periodizitätsprinzip nachgeholt werden¹³³.

Das Sofortabschreibungsverfahren erlaubt den Unternehmen bestimmte Neuinvestitionen bereits im Anschaffungsjahr auf den Endwert abzuschreiben¹³⁴. Die Kantone Zürich, Aargau, Uri und Basel-Stadt beispielsweise sehen Sofortabschreibungen für laufend zu ersetzende, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vor¹³⁵. In anderen Kantonen ist auch die Sofortabschreibung von immateriellen Rechten sowie beweglichen Betriebseinrichtungen, namentlich Maschinen, Fahrzeugen, Mobiliar und EDV, möglich¹³⁶. Aber auch langfristige Anlagegüter können in manchen Kantonen sofort abgeschrieben werden¹³⁷.

Zur Korrektur von überhöhten Abschreibungen, die weder den bundesrechtlichen oder kantonalen Normalsätzen entsprechen noch anderweitig geschäftsmäßig begründet sind (Überabschreibungen), bedient man sich zweier Verfahren. Einerseits gibt es das Aufrechnungsverfahren, andererseits das Einmal erledigungsverfahren. Beim Aufrechnungsverfahren findet zunächst eine Aufrechnung des überhöhten Abschreibungsbetrages beim steuerbaren Geschäftsertrag statt¹³⁸. Gleichzeitig werden die korrigierten Buchwerte – in Ergänzung zur Handelsbilanz – in einer separaten Steuerbilanz aufgeführt und bilden die steuerliche Bemessungsgrundlage für die

130 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 139.

131 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 139; *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 17; Botschaft über die Steuerharmonisierung (25.5.1983), S. 168.

132 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 140.

133 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 40 ff.; *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 29.

134 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 139;

Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 33.

135 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 34.

136 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 34.

137 *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 37.

138 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 36.

nachfolgenden Abschreibungen¹³⁹. Im Gegensatz zum Aufrechnungsverfahren wird beim Einmalerledigungsverfahren der Buchwert des betreffenden Anlageguts nicht korrigiert. Der vorgezogene Abschreibungsaufwand wird durch einen Ausgleichszuschlag auf den steuerbaren Geschäftsertrag im Überabschreibungsjahr ausgeglichen¹⁴⁰.

Durch die Steuerpraxis anerkannt ist auch die „Zürcher Methode“. Diese erlaubt diskontinuierliche Abschreibungssätze und somit neben den bereits beschriebenen Sofortabschreibungen auch Abschreibungen in unregelmäßigen Abständen und Höhen¹⁴¹. Die Abschreibungen dürfen den Endwert als Abschreibungsgrenze nicht unterschreiten. Der Endwert entspricht dem Wert, den das Abschreibungsobjekt im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen haben wird¹⁴². Der Endwert ist vor allem bei Wirtschaftsgütern zu beachten, die nicht bis zur Wertlosigkeit genutzt werden¹⁴³.

3. Italien

In der Vergangenheit wurden in Italien verschiedene Abschreibungsmethoden angeboten, um gerade auch kleineren Unternehmen einen Investitionsanreiz zu bieten. Aktuell gültig sind zudem einige Sonderregelungen für sog. Start-up-Unternehmen.

a) Sonderregelungen bei Abschreibungen

Bis 2007 ermöglichte Art. 102 Abs. 3 TUIR a.F. (TUIR = Testo Unico delle Imposte sui Redditi, übersetzt: Vereinheitlichter Gesetzestext der Steuern auf das Einkommen) beschleunigte Abschreibungen (*ammortamento accelerato*) und vorgezogene Abschreibungen (*ammortamento anticipato*). Durch das Haushaltsgesetz 2008 wurden diese Abschreibungsverfahren aber abge-

139 Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 37.

140 Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 38.

141 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 31, 35.

142 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 34; Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 20.

143 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 34.

schaft¹⁴⁴. Die beschleunigte Abschreibung erlaubte, die Abschreibungshöchstsätze bei einer intensiven Abnutzung zu überschreiten. Die erhöhte Abnutzung musste nachgewiesen werden¹⁴⁵. Die vorgezogene Abschreibung erlaubte es, für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Jahr der Inbetriebnahme und den folgenden zwei Wirtschaftsjahren das Zweifache des Abschreibungsbetrages laut AfA¹⁴⁶-Tabelle in Anspruch zu nehmen¹⁴⁷.

Durch das Haushaltsgesetz 2016 (als nicht originäres Steuergesetz)¹⁴⁸ wurde zur Förderung von Investitionen vorübergehend¹⁴⁹ die Erhöhung der Abschreibungsvolumina um 40 % ermöglicht. Für Wirtschaftsgüter, die zwischen dem 15.10.2015 und dem 31.12.2016 angeschafft wurden, war es somit möglich, 140 % der steuerlichen Anschaffungskosten abzuschreiben. Ausgenommen waren Wirtschaftsgüter, deren AfA-Satz laut der amtlichen Tabelle weniger als 6,5 % p.a. beträgt¹⁵⁰. Die Regelung wurde unter Einschränkungen noch auf das Jahr 2017 verlängert¹⁵¹.

Ähnlich wie § 6 Abs. 2 EStG gibt es im italienischen Steuerrecht eine Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter. Nach Art. 105 Abs. 5 TUIR können selbstständig nutzbare, individualisierte Wirtschaftsgüter, deren Preis 516,46 € nicht übersteigt, im Anschaffungsjahr sofort abgeschrieben werden¹⁵². Es besteht ein Wahlrecht des Unternehmers, ob er die Sofortabschreibung in Anspruch nehmen möchte oder die reguläre Abschreibung beansprucht¹⁵³.

144 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 119; *Romani/Grabbe/Imbrenda*, IStR 2008, 210 (212).

145 *Romani/Grabbe/Imbrenda*, IStR 2008, 210 (212).

146 = Absetzung für Abnutzung.

147 *Romani/Grabbe/Imbrenda*, IStR 2008, 210 (212).

148 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 123.

149 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 123 („vorübergehender Investitionsanreiz“).

150 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 124.

151 *Hipold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts I⁵, 2017, S. 246.

152 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 119 f.

153 *Hipold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts I⁵, 2017, S. 320.

b) Spezielle Regelungen für Start-up-Unternehmen

Art. 84 Abs. 2 TUIR begünstigt neugegründete Unternehmen unabhängig von deren Rechtsform mit einem zeitlich und betragsmäßig unbegrenzten Verlustvortrag¹⁵⁴. Demnach können Verluste, die in den ersten drei Wirtschaftsjahren nach Gründung des Unternehmens erzielt werden, ohne zeitliche Beschränkung vorgetragen werden. Der Abzug kann in den darauffolgenden Jahren bis zur vollen Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte ausgeschöpft werden¹⁵⁵.

Eine indirekte Förderung von Start-up-Unternehmen erfolgt durch Art. 15 ET. Dieser gestattet für bestimmte Aufwendungen einen prozentual begrenzten Abzugsbetrag von der Bruttosteuer¹⁵⁶. Zu den begünstigten Aufwendungen zählen auch Investitionen in innovative Start-ups. Ab dem Jahr 2017 gilt die folgende Rechtslage: Grundsätzlich können 30 % des Investitionsaufwands als Absetzbetrag geltend gemacht werden. Maximal können jedoch 1.000.000 € pro Veranlagungszeitraum abgesetzt werden. Die Investition muss dabei in eine nicht börsennotierte Kapitalgesellschaft, welche vor weniger als 48 Monaten gegründet wurde und keine Gewinne ausschüttet, erfolgen. Die Investition muss darüber hinaus drei Jahre gehalten werden¹⁵⁷.

154 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 268 f.

155 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 268.

156 *Hipold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts I³, 2017, S. 61.

157 *Hipold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts I⁵, 2017, S. 75 f., S. 82 f.

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); *Drißen*, 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 Folgerichtigkeitsgebote 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 Steuerrecht², 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 Maßstabbildung 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 *Driën*, 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 Froscher/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.

C. Materiell-rechtliche Reformoptionen für die steuerrechtliche Förderung von Gründungen und Betriebsübergaben

Auf dem Boden des höherrangigen Rechts sind nunmehr Erleichterungen für die Gründung und die Übergabe von (Handwerks-)Betrieben de lege ferenda zu entwickeln und zu bewerten. Dabei bleiben allgemeine Vorschläge zur Reform der Unternehmensbesteuerung²⁴¹, die die steuerlichen Rahmenbedingungen auch für Handwerksbetriebe verändern würden, außen vor. Dasselbe gilt für die allgemeinen Rahmenbedingungen der steuerlichen überperiodischen Verlustkompensation²⁴², die wegen des Vorwurfs eines „Schönwetter-Steuerrechts“ gerade nach dem wirtschaftlichen Einbruch aufgrund der Corona-Pandemie zur Zeit intensiv diskutiert werden²⁴³. Stattdessen sollen spezifisch gründungs- oder übergangsbezogene Überlegungen angestellt werden, die jedoch weitgehend wirtschaftszweigneutral sind und wegen des übergeordneten Rechts sein müssen.

I. Gewährung von Gründer- und Gründungszulagen sowie temporären Steuerfreistellungen?

Das geltende Recht kennt neben der vorgreifenden (zum Teil beschränkten) Abzugsfähigkeit von Weiter- bzw. Fortbildungsaufwendungen²⁴⁴ nur

241 Das gilt namentlich für die optionale Einbeziehung von Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer, die immer wieder vorgeschlagen (*Institut der Wirtschaftsprüfer*, WPg 2017, 1088) und in dieser Legislaturperiode rechtspolitisch ernsthaft (vor der Corona-Pandemie) erwogen wurde (*Dölker*, BB 2019, 2711 (2712); *Wacker*, DStR 2019, 585 (587 ff.) m.w.N.; zuletzt kritisch zur Verfassungsmäßigkeit *Stein*, BB 2020, 1879).

242 Zum (umstrittenen) verfassungsrechtlichen Rahmen näher *Drüen*, Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Kompensation von Unternehmensverlusten – Wann ist die Mindestbesteuerung zulässig?, StbJb. 2012/13, 123.

243 Eingehend *Hey*, DStR 2020, 2041.

244 *Krüger*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 9 Rz. 340 ff. m.w.N.; zur Verfassungsmäßigkeit BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274; dazu und zur rechtspolitischen Ausweitung des Abzugs von Bildungsaufwendungen *Ismer*, DStR 2020, 681; *Hey*, FR 2020, 578.

einzelne Instrumente personenbezogener Gründerförderung, wie die Steuerfreiheit des Gründungszuschusses zur Beendigung einer Arbeitslosigkeit durch die Aufnahme einer selbstständigen hauptberuflichen Tätigkeit (§ 93 SGB III), der auch nicht dem Progressionsvorbehalt unterliegt (§ 3 Nr. 2 EStG). Personenbezogene Steuerbefreiungen bis zu einer gesetzlich bestimmten Grenze ließen sich als Prämie für die Neueröffnung eines Betriebs oder einer hauptberuflichen selbstständigen Tätigkeit nach dem Muster der deutschen Wiedervereinigung (s. bereits A. III. 3.) als Steuerabzugsbetrag revitalisieren.

Daneben lassen sich – aufbauend auf früheren und ausländischen Beispielen – Formen einer vorgangsbezogenen Gründungsförderung erwägen. Nach dem Muster der verschiedenen Investitionszulagengesetze, mit denen Deutschland für verschiedene Industriezweige²⁴⁵, Wirtschaftsgüter oder Investitionsgebiete bereits reichhaltige Erfahrungen gemacht hat, ließe sich – Gleichheitsgerechtigkeit und Beihilfenkonformität vorausgesetzt – das Konzept zur Förderung der Existenzgründung auch zur Regionalförderung einsetzen. Attraktiv sind für Existenzgründer die Fördermodelle, die Zuschüsse durch eine vollständige Steuerbefreiung gewähren und nicht lediglich wie beim Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG) durch Steuerstundung die Besteuerung zeitlich nach hinten verschieben. Insoweit könnte sich der Gesetzgeber bei der Schaffung neuer Förderinstrumente an den früheren Investitionszulagengesetzen orientieren, die Existenzgründer ohne negative steuerliche Folgen bezuschusst haben. Das frühere InvZuLG war als Mittel der Investitionsförderung und Finanzierungshilfe besonders für Klein- und Mittelstandsunternehmen reizvoll, weil einerseits eine Investitionszulage von bis zu 25 v.H. des Erstinvestitionsvorhabens gewährt wurde, aber andererseits diese weder zu den Einkünften des EStG gezahlt wurde, noch die Anschaffungskosten für das Investitionsgut gemindert wurden, so dass kein Abschreibungsvolumen zerstört wurde (§ 13 InvZuLG 2010). Auf der anderen Seite stehen aufwendige Kontrollen zur tatsächlichen Verwendung des Investitionsgutes und die Einhaltung der Förderungsvoraussetzungen. Die Finanzverwaltung muss entsprechende Anträge prüfen. Da alle Steuervorteile zu Gestaltungen anreizen und missbrauchsanfällig sind, müssen nach der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG hinreichende Vorkehrungen gegen absehbare Missbräuche vorge-

245 Z.B. Gesetz über eine Investitionszulage für Investitionen in der Eisen- und Stahlindustrie (StahlInvZuLG) v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1557).

sehen werden²⁴⁶. Darum ist dieses Instrument allenfalls dosiert und konditioniert einsetzbar.

Die gründungsbezogenen Steuerfreistellungen bis zu 100 v.H. für bis zu 10 Jahre nach dem Schweizer Förderungsmodell (s. bereits A. III. 2. a)) ermöglichen es zwar dem Neugründer, sich frei von steuerlicher Belastung und mit deutlichen Preis- und Liquiditätsvorteilen zu entwickeln und sich auf dem Markt zu positionieren. Diese Regelungen verfälschen indes gleichheitswidrig und ggfs. auch beihilferelevant die Wettbewerbsbedingungen zu Lasten etablierter Mitbewerber. Zudem suggerieren sie dem Existenzgründer auf Zeit steuerliche Rahmenbedingungen seiner Marktteilnahme, die nicht den regulären entsprechen. Neben der Wettbewerbsrelevanz spricht darum auch der negative Gewöhnungseffekt gegen steuerliche Erleichterungen in Form von „Tax Holidays“.

Eine erwägenswerte Form der Gründungsförderung könnte demgegenüber eine am Muster von § 7g EStG a.F. (s. bereits A. II. 1.) orientierte Ansparrücklage für Existenzgründer (Gründerrücklage) weit vor einer geplanten Betriebseröffnung (z.B. noch als angestellter Geselle in einem Handwerksbetrieb) sein. Dabei würden an sich anfallende Steuerzahlungen (als Angestellter) im Vorgriff auf die angestrebte Selbstständigkeit gestundet. Damit wäre freilich ein erheblicher Kontroll- und Sicherungsaufwand bei der Finanzbehörde sowie Anzeige-, Aufzeichnungs-, und Berichtspflichten des zukünftigen Gründers verbunden²⁴⁷.

II. Vorschlag eines mehrjährigen Gründungszeitraums bei den Ertragsteuern

Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Jahressteuern (§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG, § 7 Abs. 3 S. 1 KStG). Der Besteuerungszeitraum und der Ermitt-

246 BVerfG, Urt. v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 – Rz. 123; dazu *Drüen*, ISR 2020, 98 (104 f.).

247 Zum Erfordernis einer hinreichenden Konkretisierung der Investitionsabsicht bei einem erst zu eröffnenden Betrieb bei der früheren Ansparrücklage etwa BFH, Urt. v. 25.4.2002 – IV R 30/00, BStBl. II 2004, 182; näher zu den (häufig umstrittenen) Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht *B. Meyer*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7g EStG (a.F.) Rz. 96 ff. (Okt. 1997).

lungszeitraum²⁴⁸ sind grundsätzlich das Kalenderjahr²⁴⁹. Nur bei Liquidation von Körperschaften greift ein längerer Besteuerungszeitraum (§ 11 KStG), der sich nach dem handelsrechtlichen Abwicklungszeitraum sowie den entsprechenden Maßnahmen der Finanzverwaltung richtet²⁵⁰. Das Abschnittsprinzip²⁵¹ wird überwiegend als rein technisches Prinzip verstanden²⁵², das zu Verzerrungen und Belastungszufälligkeiten führt²⁵³, je nachdem wie sich die Erträge und Aufwendungen auf die Jahre verteilen. Gerade bei der progressiven Einkommensteuer (§ 32a EStG) hat die Verteilung der Unternehmensergebnisse auf die einzelnen Besteuerungszeiträume erhebliche Auswirkungen auf die Höhe der Gesamtsteuerlast. Das strikte Periodizitätsprinzip wird durch den intertemporalen Verlustabzug nach (§ 10d EStG) aufgebrochen, wonach Verluste i.H.v. einer Million € in vorangegangene Veranlagungszeiträume zurückgetragen oder in folgende Veranlagungszeiträume vorgetragen werden können. Als Reaktion auf strukturell drohende Verluste durch die Covid 19-Pandemie wurden Verlustrück- und vortrag ohne Mindestbesteuerung in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021 auf fünf Millionen € erhöht²⁵⁴. Verluste – gerade in der Anlaufphase – sind ein typisches Risiko für Gründer und Betriebsübernehmer. Abgesehen von grundlegenden Überlegungen zur Neujustierung der steuerlichen Verlustkompensation²⁵⁵ besteht angesichts der Höhe des aktuellen Verlustvortragsvolumens in Deutschland kein drängender Anlass, über Sonderregelungen für Start-up-Unternehmen beim Verlustvortrag nach dem italienischen Muster (s. bereits A. III. 3. b)) nachzudenken.

Eine weitergehende Idee zur Glättung der periodischen Unternehmensergebnisse²⁵⁶ ist eine Mehrjahresbesteuerung, wie sie in Deutschland in der Frühphase der Einkommensbesteuerung (z.B. § 30 preußisches EStG 1851:

248 Zu vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren als Gewinnermittlungszeitraum s. § 4a EStG.

249 Näher *Drüen*, in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 7 KStG Rz. 10 ff. (April 2019).

250 Näher *Pfarrmann*, in Blümich, EStG/KStG/GewSt, § 11 KStG Rz. 35 ff. (Okt. 2018).

251 Eingehend dazu *Ismer*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Periodizitätsprinzip, DStJG 34 (2011), 91.

252 *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 8.44 m.w.N.; a.A. aber *P. Kirchhof*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz. A 362.

253 *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, S. 189.

254 BT-Drs. 19/20058, S. 1, 8, 22.

255 Nochmals *Hey*, DStR 2020, 2041.

256 Zur noch weitgehenderen Idee der Besteuerung des Lebenseinkommens *Mitschke*, Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsaus-

dreijähriger Durchschnitt) vorgesehen war²⁵⁷ und im Ausland in einzelnen Staaten praktiziert wurde. Da ein allgemeiner Übergang zur Mehrjahresbesteuerung erwartbaren haushaltspolitischen Widerständen ausgesetzt ist, ist ein spezieller Gründungs-Besteuerungszeitraum von 3 oder 5 Jahren ab Gründung oder Übernahme des Betriebs zu erwägen. Dieser würde neben einer Tarifglättung insbesondere einen interperiodischen Ausgleich von typischen Anlaufverlusten eröffnen. Eine derartige mehrjährige Verlustverrechnung im Gründungszeitraum wäre *de lege ferenda* zudem ein weniger weitreichender Lösungsansatz gegenüber der vorgeschlagenen sofortigen Verrechnung von Verlusten durch eine negative Steuer²⁵⁸. Freilich bedürfte die konkrete Ausgestaltung sowohl materiell-rechtlich als auch verfahrensrechtlich hinsichtlich der Erklärungsabgabe und Prüfung durch die Finanzbehörde vertiefterer Überlegungen²⁵⁹.

III. Abzug eines Gründer-Unternehmerlohnes bei der Einkommensteuer?

Ein Anreiz für Betriebsgründungen und -übernahmen könnte im steuerlichen Abzug eines Unternehmerlohnes im Gründungs- oder Übernahmzeitraum liegen. *De lege lata* ist ein Unternehmerlohn nicht als Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähig, weil nur tatsächliche Aufwendungen in Geld oder Geldeswert erfasst sind. Nach althergebrachter²⁶⁰ und heute allgemeiner Überzeugung ist ein Unternehmerlohn weder als eigene Arbeitsleistung noch als fiktive (kalkulatorische) Kosten bei den Ertragsteuern abzugsfähig²⁶¹.

gleich, *StuW* 1980, 122 u. *StuW* 1981, 255; zustimmend *Hey*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*²⁴, 2020, Rz. 8.44.

257 Dazu *Drüen*, *Periodengewinn und Totalgewinn*, 1999, S. 31 f. m.w.N.

258 Dafür *Klemt*, *Körperschaftsteuerliche Verluste junger innovativer Unternehmen*, 2016, S. 298 ff.

259 Erste Ansätze finden sich dazu bei *Drüen*, *Periodengewinn und Totalgewinn*, 1999, S. 70 f., 88 ff.

260 Bereits *Strutz*, *EStG 1920*³, § 32 Anm. 8: „Betriebsausgaben sind tatsächlich gemachte oder noch geschuldete Aufwendungen von Geld oder geldwerten Sachen. ... Dagegen ist die Einstellung des Wertes der eigenen Arbeit und derjenigen anderer unbezahlter Arbeitskräfte unter die Betriebsausgaben nicht zulässig, da hier solche Aufwendungen eben nicht vorliegen“.

261 *Frotscher/Watrin*, in *Frotscher/Geurts, EStG*, § 4 Rz. 588 (April 2018); *Holzhäuser*, in *Bordewin/Brandt, EStG*, § 4 Rz. 1708 (Mai 2007); *Meurer*, in *Lademann, EStG*, § 4 Rz. 533 (Juli 2002); *Nacke*, in *Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht*, § 4 EStG Rz. 1623 (Dez. 2019); *Söhn*, in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*,

IV. Schaffung eines interpersonellen Übergangs von Aufwendungen

Der Vorschlag des temporären Abzugs von Unternehmerlohn von Gründern und Betriebsübernehmern bei der Einkommensteuer wäre zweifellos innovativ, zumal ihn auch dem deutschen Steuerrecht nahestehende Steuerrechtsordnungen nicht kennen. So kann in Österreich fiktiver Unternehmerlohn weder bei einem Einzelunternehmen noch bei einer Personengesellschaft als Betriebsausgabe angesetzt werden²⁶² und auch im Schweizer Steuerrecht sind Eigenlohn oder sog. Salärzahlungen bei der Gewinnermittlung nicht abziehbar²⁶³. Es würden sich mithin neue Abgrenzungsfragen und Gestaltungsmöglichkeiten ergeben. Da nur ein angemessener Gründerlohn steuerlich abziehbar sein dürfte, würde sich in jedem Gründungs- und Übernahmefall die Frage der Angemessenheit der fiktiven Vergütung stellen. Dabei könnte zwar auf das erprobte Muster der Beurteilung der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern bei der Körperschaftsteuer²⁶⁴ zurückgegriffen werden, das aber aufwändig und streitintensiv ist. Noch gewichtiger ist das rechtssystematische Bedenken, dass die ohnehin streitintensive Abgrenzung der Betriebsphäre von der Privatsphäre im Einkommenssteuerrecht²⁶⁵ aufgeweicht würde und die Grenzen zwischen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) auf der einen Seite und Entnahmen (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) sowie Privataufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG) auf der anderen Seite auf Zeit verschwimmen würden. Daran im Gründungs- oder Übernahmzeitraum gewöhnt, wäre es anschließend umso schwerer, dem „gestandenen“ Betriebsinhaber die systemtragende Grenzlinie nahe zu bringen. Wegen dieser absehbaren und berechtigten Einwände ist dieser Ansatz nicht weiter zu verfolgen.

IV. Schaffung eines interpersonellen Übergangs von Aufwendungen und Verlusten bei Betriebsübernahmen?

Aufgrund des der Einkommensteuer zugrundeliegenden Grundsatzes der Individualbesteuerung und des Prinzips der Besteuerung nach der indivi-

EStG, § 4 Rz. E 33 (Sept. 2012); *Stapperfend*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rz. 776 (Dez. 2019).

262 *Hirschler/Luka*, in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, § 4 Abs. 4 EStG Rz. 37.251 (Dez. 2017).

263 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum DBG³, 2017, Art. 27 Rz. 22; *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 138.

264 Eingehend zuletzt *Gosch*, KStG⁴, 2020, § 8 Rz. 300 ff., 796 ff., 803 ff.

265 Grundlegend *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980).

duellen Leistungsfähigkeit gehen im Falle eines Betriebsübergangs Aufwendungen und Verluste nicht auf den Nachfolger über. Insoweit beginnt trotz der sachlichen Kontinuität für den Nachfolger steuerrechtlich ein „neues Spiel“, obwohl er potentiell von den erwerbsgerichteten Maßnahmen des Vorgängers profitiert, die sich bei diesem nicht (mehr) steuerlich ausgewirkt haben. Das gilt nach der geänderten Rechtsprechung selbst im Erbfall, weil Erblasser und Erbe verschiedene Rechtssubjekte sind, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen werden und deren Einkünfte getrennt ermittelt und dem jeweiligen Einkommensteuerrechtssubjekt zugerechnet werden²⁶⁶. Aus diesen Grundsätzen folgt, dass selbst bei der Erbfolge eines (Handwerks-)Betriebs bis zum Tod des Erblassers von diesem getätigte aber nicht genutzte Erwerbsaufwendungen nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) übergehen. Eine interpersonelle Übertragung der von einem anderen Einkommensteuerrechtssubjekt getragenen Erwerbsaufwendungen auf den Einkünfte erzielenden Nachfolger setzt demnach eine hinreichende gesetzliche Grundlage voraus²⁶⁷.

Rechtspolitisch ließe sich zwar erwägen, die Unternehmensnachfolge durch eine gesetzliche Anordnung des interpersonellen Übergangs von Aufwendungen und Verlusten auf den Betriebsübernehmer zu fördern. Ein solcher unternehmensbezogener, statt personenbezogener Ansatz wäre durch eine gesetzliche Sonderanordnung (etwa in § 6 Abs. 3 EStG für unentgeltliche Übertragungen) möglich, stünde aber quer zu den bisherigen Grundwertungen des Einkommensteuerrechts und würde darum zu Verwerfungen, Gestaltungsanreizen und neuen Auslegungstreitigkeiten führen. Darum ist dieser Weg nicht zu empfehlen.

V. Flexibilisierung von steuerlichen Abschreibungen in der Gründungs- oder Übernahmephase

Die Ausgestaltung der steuerlichen Abschreibungen ist nicht nur Fiskal-, sondern auch Wirtschafts(-förderungs-)politik, wie das Kommen und Gehen der degressiven Abschreibung (§ 7 Abs. 2 EStG)²⁶⁸ plastisch belegt. Das

266 Rechtsprechungswechsel durch den Großen Senat des BFH, Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

267 BFH, Urt. v. 13.3.2018 – IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824 – Rz. 38.

268 In Deutschland abgeschafft für Anschaffung oder Herstellung ab 1.1.2011. Im Österreich ist eine degressive AfA dagegen nicht zulässig (*Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in *Doralt/Ruppe, Steuerrecht*, Bd. I¹², 2019, Rz. 438).

Zweite Corona-Steuerhilfegesetz sieht die Wiedereinführung einer degressiven Abschreibung in Höhe von 25 Prozent (höchstens das 2,5-fache der linearen Abschreibung) für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vor, die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafft oder hergestellt werden²⁶⁹. Dabei wird die volle Jahreswirkung der Steuermindereinnahmen auf 2.610 Mio. € geschätzt²⁷⁰. Das illustriert, dass „AfA-Politik“ für die Gesamtwirtschaft, auch wenn es nur um temporäre Steuerverlagerungen geht, entsprechende finanzpolitische Spielräume voraussetzt. Sachliche Gründe, nur bestimmten Branchen AfA-Wahlrechte zu eröffnen, sind nicht ersichtlich und müssten besonders dargelegt und fundiert werden. Eine Regionalisierung durch unterschiedliche AfA-Modelle oder -sätze ist indes nicht anzuraten. Die frühere Investitionsförderung in Ostdeutschland (s. bereits A. II. 2.) belegt die Gestaltungsanfälligkeit bei nur regionalen Präferenzgebieten (mit einem Ost-West-„Tourismus“ begünstigter Wirtschaftsgüter) und den finanzbehördlichen Kontrollaufwand.

Der Rechtsvergleich mit anderen Ländern (dazu A. III.) hat gezeigt, dass es neben der degressiven AfA eine Vielzahl weiterer Möglichkeiten für die Ausgestaltung von Abschreibungsregeln gibt, die mitunter eine erstaunliche Flexibilität aufweisen. So gibt es in der Schweiz neben der degressiven AfA als nicht nur zeitlich befristeter Abschreibungsmethode das Sofortabschreibungsverfahren. Dieses erlaubt, je nach Kanton, die Geltendmachung des kompletten Abschreibungsbetrages im Anschaffungsjahr von laufend zu ersetzenden Betriebsmitteln bis hin zu Gebäuden und zwar – anders als nach der deutschen Regelung in § 6 Abs. 2 EStG über den Sofortabzug bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) – ohne Begrenzung auf einen bestimmten Betrag. Die „Zürcher Methode“ bietet unabhängig von der periodengerechten Besteuerung flexible Beträge und eine flexible Dauer, was in Deutschland in dieser Form unbekannt ist. In Italien gab es neben bestehenden und früheren Abschreibungsregeln mit funktionalen Entsprechungen in Deutschland (z.B. degressive oder leistungsbezogene Abschreibung) die Möglichkeit eines erhöhten Abschreibungsvolumens, das über die Anschaffungskosten hinausgeht. Anders als bei Investitionsabzugsbeträgen i.S.d. § 7g Abs. 1 EStG n.F., die aus deutscher Sicht am ehesten mit der italienischen Regelung vergleichbar sind, wirken sich Investitionsabzugsbeträge regelmäßig nur in einer Periode gewinnmindernd aus. Das erhöhte Abschreibungsvolumen verteilt sich dagegen über

269 BT-Drs. 19/20058, S. 2, 6, 22.

270 BT-Drs. 19/20058, S. 16.

die Nutzungsdauer mit einer gewinnmindernden Auswirkung in allen Abschreibungsjahren.

Die skizzierten Formen einer Flexibilisierung von steuerlichen Abschreibungen in anderen europäischen Staaten sollten den deutschen Gesetzgeber anregen, gerade in der Aufbau- oder Übernahmephase eines Betriebs über besondere AfA-Wahlrechte für Gründer oder Betriebsübernehmer nachzudenken, um ohne diese entstehende Anlaufverluste zu vermeiden. Leitend könnte hierbei die Verschiebung von Abschreibungen in spätere Jahre und die Selbstbestimmung des Abschreibungsbetrages durch den Steuerpflichtigen in der Schweiz sein (s. bereits A. III. 2. b]). Auch die (frühere) vorgezogene oder beschleunigte Abschreibung oder die einmalige „Maxi-Abschreibung“ mit einem AfA-Volumen oberhalb der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Italien (s. bereits A. III. 3. a]) könnten Gründungs- oder Übernahmeanreize setzen. Eine kleine Lösung, die zugleich ein (bescheidener) Beitrag zur Steuervereinfachung wäre, liegt in der „halben“ AfA im Anschaffungsjahr, wie sie Italien kennt und wie sie früher in Deutschland praktiziert wurde (Halbjahres-AfA bei Anschaffung/Herstellung ab dem 1. Juli eines Jahres sonst Ganzjahres-AfA ohne monatsweise Aufteilung), zumindest für Betriebsgründer. Diese Idee leitet zugleich über zu Verfahrenserleichterungen für Gründungen und Betriebsübergaben.

D. Verfahrensrechtliche Unterstützungsmaßnahmen durch den Staat zur steuerrechtlichen Förderung von Gründungen und Betriebsübergaben

Neben materiellen Gründungs- und Übernahmeanreizen kommen – mit Überschneidungen zu materiell-rechtlichen Änderungsvorschlägen – verschiedene verfahrensrechtliche Instrumente in Betracht²⁷¹. Der Freistaat Bayern hat darum unlängst mit Blick auf das Steuerrecht gefordert, „jungen, innovativen Unternehmen keine bürokratischen Hürden in den Weg“ zu legen²⁷². Das lenkt den Blick auf verschiedene zukünftig denkbare Erleichterungen für Gründer und Betriebsübernehmer beim Steuervollzug, die wegen der Vorgaben aus übergeordnetem Recht wie die rein materiell-rechtlichen Vorschläge grundsätzlich wirtschaftszweignutral sein müssen.

I. Entlastung im Steuerverfahren und Bürokratieabbau für (Handwerks-)Betriebe

1. Weitere Anhebung der Buchführungsgrenzen?

Ein probates und im Rahmen des Bürokratieabbaus mehrfach ergriffenes Mittel ist die Anhebung von Buchführungsschwellen in § 141 AO und § 241a HGB. Ein naheliegender Vorschlag liegt darin, diese Grenzen weiter „hochzuschrauben“, z.B. auf eine Gewinngrenze von 75.000 € und eine Umsatzgrenze von 750.000 €. Das wäre zwar eine leicht durchführbare Gesetzeskorrektur, ob sie aber tatsächlich die erhofften Erleichterungen bewirkt, sollte nicht überschätzt werden. Denn es bleibt umstritten, ob die bezweckte umfassende Deregulierung mit erheblichen Einsparungspotentialen tatsächlich erreicht wird²⁷³. Überdies fungiert eine zeitnahe Buchführung auch als internes Steuerungsinstrument, damit der Kaufmann

271 Zur Verringerung von Verwaltungsaufwand und damit verbundenen Kostenreduzierung für KMU allgemein bereits *T. Rolfes*, Die Berücksichtigung von Mittelstand und KMU im Steuerrecht, 2008, S. 199.

272 Antrag des Freistaates Bayern v. 13.6.2018, BR-Drs. 278/18, S. 1 der Anlage.

273 Für § 241a HGB wird dies bezweifelt (*Drüen*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht², 2020, § 241a HGB Rz. 2 m.w.N.).

weiß, wo er steht²⁷⁴. Der Verzicht auf gesetzlichen Zwang, das lehrt die Erfahrung, wird nicht immer durch freiwillige Maßnahmen ausgeglichen. Darum gibt es ordnungspolitische Grenzen für die weitere Anhebung von Buchführungsschwellen. Dieselben Bedenken greifen gegenüber verlängerten Abgabefristen für Gründer oder Betriebsübernehmer. Diese sind nur ein scheinbarer (Zeit-)Gewinn und verdecken, dass die Beschleunigung des Steuerverfahrens und die Zeitnähe des Steuervollzugs ein Ziel ist, das für beide Seiten den Vorteil schnellerer Rechts- und Planungssicherheit bringt²⁷⁵.

2. Ausweitung größenabhängiger Sonderregelungen bei der Umsatzsteuer?

a) Keine weitere Ausweitung der Kleinunternehmerregelung

Eine politisch von Zeit zu Zeit diskutierte, aber auch umstrittene Option²⁷⁶ einer Verfahrenserleichterung ist die Ausweitung der Kleinunternehmerregelung bei der Umsatzsteuer (s. bereits A. I. 2. b)], wie sie in Österreich ab 2020 durch Anhebung der Umsatzgrenze von 30.000 € auf 35.000 € „kräftig“ erfolgt ist (s. bereits A. III. 1. c)]. Die Sonderregelung des § 19 UStG ist zwar wegen des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs kein allgemeines Privileg für Kleinunternehmer²⁷⁷. Die Behandlung als Kleinunternehmer hat gegenüber der „allgemeinen Besteuerung“ (vgl. § 15a Abs. 7 UStG) vielmehr Vor- und Nachteile²⁷⁸. Die Wettbewerbswirkungen der Kleinunternehmerregelung sind mikroökonomisch für den einzelnen Leistungsanbieter ambivalent²⁷⁹. Der Wettbewerbsvorteil für den Kleinunternehmer liegt darin, seine Leistungen um den jeweiligen Umsatzsteuersatz günstiger anbieten zu können²⁸⁰. Bei der Regelbesteuerung trifft den

274 Zum Buchführungszweck der Selbstkontrolle des Kaufmanns *Drüen*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht², 2020, § 228 HGB Rz. 2, 23 m.w.N.

275 Dazu *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469 (2011), S. 14 ff.

276 Zur Kritik an einer Ausweitung der Kleinunternehmerregelung zuletzt die Eingabe des Deutschen Gewerkschaftsbundes und des Zentralverbandes des Deutschen Handwerks e.V. v. 23.10.2019 an den Bundesminister der Finanzen.

277 Zutreffend jüngst *Mrosek*, in Wäger, UStG, 2020, § 19 Rz. 2.

278 *Mans/Paßgang*, UStB 2013, 269 zur „Kleinunternehmerfalle“.

279 Näher *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 17.9 – 17.11.

280 *Michel*, in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 223 Rz. 61 (Okt. 2012).

Unternehmer demgegenüber neben der Zahlungspflicht auch erhöhter Aufwand bei der Rechnungsstellung und der Erfüllung der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten, aber ihm steht materiell der Vorsteuerabzug zu. Soweit der Kleinunternehmer seine Umsätze gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern erbringt, schlägt der Vorteil der Steuerbefreiung in einen Wettbewerbsnachteil um, weswegen der Gesetzgeber durch § 19 Abs. 2 UStG den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung eröffnet²⁸¹. Welche Besteuerungsform für den Leistungsanbieter vorteilhaft ist, bedarf einer einzelfallbezogenen Analyse²⁸².

Gesamtwirtschaftlich führt die Regelung zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen regelbesteuerten Unternehmern und Kleinunternehmern. Letztere haben einen „Preisvorsprung“ in Höhe der gesetzlichen Umsatzsteuer, die gerade in preissensiblen Segmenten zu einer erheblich besseren Marktposition führen kann. Das Wettbewerbsverzerrungspotential und die konkrete Relevanz für Leistungsangebote und Verbraucherpreise lässt sich dabei allein durch ökonomische Expertise abschätzen und beurteilen. Aus steuerjuristischer Sicht sind dem persönlichen Anwendungsbereich der Kleinunternehmerregelung wegen ihrer Systemfremdheit im Verbrauchsteuerrecht als „Bagatellregelung“²⁸³ Grenzen gesetzt. Denn die Kleinunternehmerregelung ist gemessen am Ziel der Endverbraucherbelastung „systemfremd“²⁸⁴. Sie widerspricht als ein „Fremdkörper im Umsatzsteuerrecht“ dem Ziel des Verbrauchsteuerrechts, den Endverbraucher entsprechend seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern²⁸⁵. Eine weitere Ausweitung durch – nochmalige – Anhebung der Kleinunternehmensschwelle würde den Ausnahme- und Bagatellcharakter der Regelung gefährden und zugleich verzerrende Wettbewerbswirkungen intensivieren. Ordnungspolitisch, aber auch steuerpsychologisch (wegen der Gewöhnung an ein Sonderregime) wäre sie das falsche Signal. Gerade nach der jüngsten Anhebung der Umsatzgrenze auf 22.000 € ist eine weitere Ausdehnung der Kleinunternehmerregelung nicht anzuraten, selbst wenn das europäische Sekundärrecht dies erlaubt²⁸⁶. Insoweit sollte nicht dem Beispiel Österreichs gefolgt werden.

281 *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 17.11.

282 Näher *Blank*, *StuB* 2017, 623.

283 So FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849).

284 Jüngst *Mrosek*, in *Wäger*, UStG, 2020, § 19 Rz. 1.

285 *Friedrich-Vache*, in *Reiß/Krausel/Langer*, § 19 UStG Rz. 5 (Sept. 2018).

286 Art. 281 ff. Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSyStRL) enthält die Option für die Mitgliedstaaten zur Einführung einer Sonderregelung für Kleinunternehmer und Art. 286 MwStSySt-

b) Ausweitung der Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer

Positiv, weil systemgerecht wäre demgegenüber die Zurückdrängung der Sollbesteuerung als Grundregel der Steuerberechnung. Denn der Unternehmer fungiert zwar als Steuereinsammler, aber nicht als Kreditinstitut und Vorfinanzierer. Die Soll-Besteuerung zwingt den leistenden Unternehmer zur Vorfinanzierung der Steuer mit Liquiditätsnachteilen durch den „Zwangskredit“ an den Staat²⁸⁷. Sie wird vereinzelt als rein fiskalische Maßnahme eingestuft, die unverhältnismäßig und sowohl unionsrechtswidrig²⁸⁸ als auch verfassungswidrig sein soll²⁸⁹. Angesichts dieser – im Kern berechtigten – Kritik ist insoweit jede Ausdehnung der Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer willkommen, am besten wäre jedoch die Erhebung von § 20 UStG zur allgemeinen und unkonditionierten Regelform der Steuererhebung. Freilich wird der Gesetzgeber wegen der einmaligen, aber immensen Haushaltswirkungen einer Umstellung auf das Ist-Prinzip – gerade in der aktuellen coronabedingten Finanzlage – nicht ohne Not einen Systemwechsel bei der Umsatzsteuerberechnung vollziehen. Nach der „deeskalierenden Detaillösung“ des EuGH für ratenweise vergütete Vermittlungsleistungen ist – zumindest auf Zeit – neuer judizieller Druck gegenüber der fragwürdigen Sollbesteuerung nicht zu erwarten²⁹⁰. Allerdings sucht die Rechtsprechung greifbare Überhänge der Vorfinanzierungspflicht des Unternehmers bei der Umsatzsteuer „einzufangen“²⁹¹.

RL eröffnet ihnen die Möglichkeit, die Kleinunternehmergrenze in Anpassung an die allgemeine Preisentwicklung anzuheben.

287 *Frye*, in Rau/Dürrwächter, § 20 UStG Rz. 57 (Okt. 2016).

288 Zur Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht kritisch BFH, Vorlage v. 21.6.2017 – V R 51/16, UR 2017, 810 und nachfolgend (mit einer unionsrechtskonformen Einzellösung) EuGH, Urt. v. 29.11.2018 – C-548/17, baumgarten sports & more, UR 2019, 70 m. Anm. *Stadie*.

289 *Frye*, UR 2013, 561; *ders.*, in Rau/Dürrwächter, § 20 UStG Rz. 109–131 (Okt. 2016). Stete Grundsatzkritik von *Stadie*, UR 2004, 136; *Stadie*, UR 2004, 398; *Stadie*, UR 2011, 45; *Stadie*, UR 2018, 3; relativierend aber *Klenk*, UR 2019, 568 (574 f.).

290 Ebenso jüngst *Mrosek*, in Wäger, UStG, 2020, § 20 Rz. 3.

291 Vgl. das jüngste Vorabentscheidungsersuchen des BFH, Beschl. v. 7.5.2020 – V R 16/19, MwStR 2020, 892 (Aktz. EuGH: C-324/20); dazu v. *Streit/Streit*, MwStR 2020, 875.

II. Betriebsausgabenpauschalierung bei den Ertragsteuern

Die österreichische Betriebsausgabenpauschalierung (s. bereits A. III. 1. b]) eröffnet kleineren Unternehmen, die vielfach nicht buchführungspflichtig sind, Erleichterungen, weil auf genaue Aufzeichnungen der Betriebsausgaben für die Besteuerung verzichtet werden kann. Die Pauschalierung ist zwar eine materiell-rechtliche Regelung, weil sie die Abkehr vom Abzug der Ist-Aufwendungen (§ 4 Abs. 4 EStG) bewirkt, ist aber nach Ziel und Wirkung eine Verfahrenserleichterung für beide Seiten. Das deutsche Recht kennt derzeit eine Vorsteuerpauschalierung für bestimmte Branchen nach Erfahrungswerten der Finanzverwaltung (§ 70 UStDV mit Anlage), aber keine allgemeine Betriebsausgabenpauschalierung. Für eine solche Pauschalierung existiert zwar seit Jahren in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c) EStG eine Verordnungsermächtigung, von der bislang aber kein Gebrauch gemacht wurde²⁹². Dabei könnte die Ermächtigung – ggf. auch ohne einzelne der bisher vorgesehenen Einschränkungen – als eine Modellnorm für Vereinfachungspauschbeträge dienen²⁹³. Insbesondere § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c) S. 2 EStG sollte bei einer gesetzlichen Reform die Koppelung an die Art der Gewinnermittlung, die zwar auch größenorientiert ist (s. bereits A. I. 2. a)], überdacht und eine direkte Größenorientierung wie bei § 7g EStG erwogen werden. Bereits *de lege lata* könnte die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates die bestehende Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung ausfüllen und eine Betriebsausgabenpauschalierung auch in Deutschland ins Werk setzen. Das würde zwar eine Verfahrenserleichterung für die umfassten Betriebe eröffnen, aber jede Pauschalierung nimmt zugleich eine Abweichung gegenüber den tatsächlichen Betriebsausgaben in Kauf. Da die Pauschalierung für den Unternehmer günstiger, aber auch ungünstiger sein kann, wird er häufig eine Schattenrechnung zur Wahlrechtsoptimierung vornehmen. Wenn – wie in Österreich – die Wahlrechtsausübung bis zur Bestandskraft der Bescheide das Wahlrecht jedes Jahr – auch nach einer Außenprüfung – noch geändert werden könnte²⁹⁴, wäre der Beitrag zur Verfahrenserleichterung mehr als überschaubar. Im Fall einer längeren Bindung an die gewählte Pauscha-

292 Die Möglichkeit des pauschalen Betriebsausgabenabzugs war in § 4 Abs. 4a EStG im Entwurf des JStG 1996 (BT-Drs. 13/901, Art. 1) vorgesehen, aber der Vorschlag wurde nicht umgesetzt.

293 Seiler, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, EStG § 51 Rz. 27.

294 In Deutschland ist dies möglich, sofern nicht die gesetzliche Regelung die Wahlrechtsausübung explizit zeitlich limitiert (BFH, Urt. v. 15.6.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010 – Rz. 18 m.w.N.).

lierung nach dem Muster der Kleinunternehmerregelung bei der Umsatzsteuer (für fünf Kalenderjahre, § 19 Abs. 2 S. 2 UStG), würde das Recht auf Betriebsausgabenpauschalierung erheblich an Attraktivität verlieren. Insgesamt sollte diese Option nicht überschätzt werden.

III. Gründungs- und Übernahmeberatung durch die Finanzverwaltung

Neben der materiellen Steuerpflicht sieht das Steuerrecht zahlreiche Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen²⁹⁵ in Form von Anzeige- und Anmeldepflichten (§§ 138 ff. AO), Deklarationspflichten (§§ 149 f. AO) und Steuerabzugspflichten insbesondere für Arbeitnehmer (§ 38 EStG) vor. Diese Pflichten haben eine Intensität und zum Teil eine Komplexität erreicht, dass die Entrichtungs- oder Befolgungskosten²⁹⁶ als „Steuer neben der Steuer“ gelten²⁹⁷. Gerade bei Gründern oder Betriebsübernehmern muss neben der Steuerzahlungsfähigkeit auch eine Verfahrensleistungsfähigkeit²⁹⁸ entwickelt und gefördert werden. Hierbei kommt der Finanzbehörde eine entscheidende Funktion zu. Sie ist zur allgemeinen Beratung des Steuerpflichtigen im Rahmen der Verfahrensfürsorge nach § 89 Abs. 1 AO verpflichtet. Aufbauend auf ausländischen Beispielen (z.B. der „Begrüßungs-Besuch“ in Österreich oder die „Startersbezoeken“ und „Starterandaacht“ in den Niederlanden²⁹⁹) könnten Instrumente der besonderen Verfahrensfürsorge für Gründer oder Betriebsübernehmer eingeführt werden, die nicht in Konkurrenz zu kommerzieller Gründungsförderung und -beratung stehen. Finanzbeamte könnten Gründer oder Betriebsübernehmer frühzeitig und in zeitlichen Abständen besuchen und mit ihnen unter Hinzuziehung eines Steuerberaters Anfangsprobleme bei der Erfüllung der zahlreichen steuerrechtlichen Pflichten besprechen und lösen, anstatt erst nach geraumer Zeit im Rahmen der Sonderprüfung der Umsatz- oder Lohnsteuer oder einer häufig erst nach Jahrzehnten stattfindenden

295 Gesamtüberblick bei Wittmann, *StuW* 1987, 35 ff.

296 Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*⁷, 2015, S. 54.

297 Zur „Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung“ näher Breithecker/Garden/Thönnies, *DStR* 2007, 361 ff.

298 Treffender Begriff parallel zur materiellen Leistungsfähigkeit von Schick, *Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit*, 1980.

299 Näher Ahrens, *Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastungsdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung*, 2005, speziell S. 166, 186.

Betriebsprüfung³⁰⁰ die Verletzung von Mitwirkungspflichten festzustellen und zu sanktionieren. Stattdessen sollten die neuen Unternehmensleiter frühzeitig auf ihre konkreten Pflichten, gerade ihre vielfältigen Mitwirkungspflichten im Rahmen der Außenprüfung³⁰¹ und anderer Maßnahmen der Steueraufsicht aus der Perspektive der Finanzverwaltung³⁰² vorbereitet werden, um erst keine Diskrepanz von Handlungs- und Kontrollnormen aufkommen zu lassen. Insoweit besteht in Deutschland Nachholbedarf. Bislang wird nur der erhöhte Überwachungsbedarf bei neugegründeten Unternehmen erkannt und darauf mit der Pflicht zur Abgabe monatlicher Umsatzsteueranmeldungen im Gründungs- und im Folgejahr reagiert (§ 18 Abs. 2 S. 4 UStG)³⁰³. Immerhin wird diese zusätzliche Belastung für Unternehmensneugründer temporär für sechs Besteuerungszeiträume vom 1.1.2021 bis 31.12.2026 ausgesetzt³⁰⁴. Allgemein wird – im Gegensatz zu ausländischen Modellen eines kooperativen Steuervollzugs – nicht hinreichend berücksichtigt, dass die Verbindung von Kontroll- und finanzbehördlichen Serviceelementen zu einer doppelten Gewinnsituation führt³⁰⁵. Eine Maßnahme, Steueraufsicht und Verfahrensfürsorge zu verbinden, besteht darin, steuerlich unerfahrene Existenzgründer und Betriebsübernehmer nicht allein (und später der Verwaltungsvollstreckung) zu (über-)lassen, sondern von Beginn an zu begleiten („begleitende Steuerkontrolle“).

300 Zur statistischen Prüfungshäufigkeit gestuft nach Größenklassen *Seer*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 193 AO Rz. 42 (Aug. 2019) m.w.N., wonach z.B. Kleinbetriebe alle 30 Jahre und Kleinstbetriebe alle 100 Jahre geprüft werden.

301 *A. Jochum*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, 2011, S. 65 ff.

302 An populär- und fachwissenschaftlichen Hilfen für Gründer besteht kein Mangel (z.B. *Collrepp*, Handbuch Existenzgründung: Für die ersten Schritte in die dauerhaft erfolgreiche Selbstständigkeit, 2007; *Hebig*, Existenzgründungsberatung: Steuerliche, rechtliche und wirtschaftliche Gestaltungshinweise zur Unternehmensgründung, 1994; *Kußmaul*, Betriebswirtschaftslehre für Existenzgründer: Grundlagen mit Fallbeispielen und Fragen der Existenzgründungspraxis, 2011, S. 365 ff. zur Unternehmensbesteuerung), aber der entscheidende Mehrwert liegt in der Zuschneidung der Erwartungen auf die Kontrollperspektive der Finanzbehörde.

303 Dagegen der Antrag des Freistaates Bayern v. 13.6.2018, BR-Drs. 278/18, S. 1 der Anlage: „Bei neu gegründeten Unternehmen sollte auf die Pflicht zur generellen Abgabe monatlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen verzichtet werden. Dies wäre ein wichtiger Baustein, um die bürokratischen Belastungen in der Start- und Übergangsphase auf ein Mindestmaß zu reduzieren.“

304 Dazu *Sterzinger*, UR 2020, 1 (23).

305 Näher in Orientierung an ausländischen Vorbildern bereits *Seer*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 85 AO Rz. 29 (Jan. 2017).

Institutionell wäre eine von der normalen laufenden Verwaltungszuständigkeit getrennte und geschulte Stelle zur Begleitung von Gründern oder Betriebsübernehmern („Gründer-Lotse“) auf Zeit (z.B. 2–3 Jahre) hilfreich. Ein regionales „Gründerzentrum“ der Finanzverwaltung könnte die Funktion als erste und zentrale Anlauf- und Beratungsstelle für Gründer und Betriebsübernehmer zu allgemeinen und spezifisch gründungs- und übernahmespezifischen Steuerfragen übernehmen, ohne freilich herkömmliche Steuerberatung zu leisten oder zu ersetzen. Mit fortschreitenden Erfahrungen sollte die erforderliche Verfahrensleistungsfähigkeit (durch „Hilfe zur Selbsthilfe“) hinreichend ausgebildet sein, um den Pflichtenkreis auch ohne besondere Begleitung richtig und zeitgerecht erfüllen zu können. Dieser Begleitungsaufwand durch die Finanzverwaltung bedeutet zwar einen Mehraufwand am Beginn, erspart aber in der Folge Sanktionierungs-, Schätzungs-, und Vollstreckungsaufwand und Rechtsbehelfsverfahren. Zudem sollte bei einer Gesamtbetrachtung die Akzeptanzsteigerung durch die Sozialisation beider Seiten an einen kooperativen Steuervollzug nicht unterschätzt werden.

Da die zu erfüllenden steuerrechtlichen Pflichten branchenunabhängig sind, wäre eine Beschränkung der Förderung des Aufbaus der Verfahrensleistungsfähigkeit auf Gründungen und Übernahmen im Handwerk aus den aufgezeigten Gründen weder sachlich angezeigt noch sachlich durch besonderen Fürsorgebedarf zu rechtfertigen.

IV. Steuerkreditkonto für Gründer und Betriebsübernehmer

Ein weiterer Vorschlag³⁰⁶ zielt darauf ab, bei Gründungen und Betriebsübernahmen auf Zeit (z.B. für drei Jahre ab Gründung oder Betriebsübernahme) Kleinbetragszahlungen³⁰⁷ zu vermeiden, die Zahlungsströme an und vom Finanzamt zu bündeln und auch die Liquidität der begünstigten Unternehmen zu schonen³⁰⁸. Fällige Zahlungen wären danach erst dann an das Finanzamt zu entrichten, wenn eine gesetzlich anzugebende Grenze

306 Zum allgemeinen Vorschlag eines „Steuer girokontos“ mit Gesetzesvorschlag *Dust*, Der Zinssatz im Schuldverhältnis, 2019, S. 407 ff.

307 Bislang erlaubt § 156 AO allgemein aus Gründen der Besteuerungspraktikabilität und -ökonomie ein Absehen von der Kleinbetragsfestsetzung im Verordnungsweg.

308 Ein weitergehender, alternativer „Steuer gutschein“ für Gründer, der die Verrechnung mit Steuerverbindlichkeiten eröffnen würde, ist als Subvention an den allgemeinen Maßstäben zu messen.

(z.B. 5.000 €) erreicht ist. Das Steuerkreditkonto würde wie ein Kontokorrent laufend von der Finanzbehörde fortgeschrieben und eine (digitale) Zahlungsanforderung würde nach der Verrechnung mit Erstattungs- und Vergütungsansprüchen erst bei Erreichen der Zahlungsgrenze angefordert werden. Zwischenzeitlich würde die Fälligkeit von Zahlungsansprüchen des Fiskus ausgesetzt und erst wieder einsetzen, wenn die Grenze überstiegen wird. Dadurch würden die sonst anfallenden hohen Steuerzinsen bei Stundung (6 v.H. p.a., § 238 AO)³⁰⁹ und die noch höheren Säumniszuschläge bei Nichtzahlung trotz Fälligkeit (12 v.H. p.a., § 240 AO) bei Gründung und Betriebsübernahme vermieden. Freilich wäre eine allgemeine Anpassung der Zinshöhe beim Steuervollzug vorzugswürdig³¹⁰. Denn die Forderung nach marktgerechten Steuerzinsen ist (wiederum) eine allgemeine Forderung, die nicht allein für einen bestimmten Ausschnitt der Steuerpflichtigen umgesetzt werden sollte.

309 Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit zuletzt *Roth*, *GewArch* 2020, 256.

310 Eingehend *Dust*, *Der Zinssatz im Schuldverhältnis*, 2019, S. 243 ff.; *Seer*, *StuW* 2019, 212 m.w.N.

E. Resümee

Das Wagnis der Selbstständigkeit verdient Ermutigung und staatliche Unterstützung. Es bedarf partiell auch staatlicher Erleichterungen. Das geltende Steuerrecht in Deutschland enthält bereits verschiedene Regelungen, die die Gründung und Übergabe von (Handwerks-)Betrieben erleichtern (s. A. I.). Ein interperiodischer und ein (selektiver) europäischer Rechtsvergleich liefern weitere steuerrechtliche Fördermodelle und Anreize für Unternehmensgründungen und -übergaben (s. A. II. und III.). Es bestehen durchaus noch nicht ausgeschöpfte Potentiale, Selbstständigkeit und Betriebsnachfolge auch steuerrechtlich *de lege ferenda* zu erleichtern. Ein Sonderrecht nur für zu gründende oder zu übertragende Handwerksbetriebe muss allerdings den Rahmenbedingungen des höherrangigen Rechts (s. B.) genügen. Neben gleichheitsrechtlichen Anforderungen müssen steuerrechtliche Anreize für kleine und mittlere Unternehmen den Rahmen des europäischen Beihilferechts einhalten.

Diese Studie zeigt Ideen und zum Teil auch konkrete Vorschläge zum materiellen Steuerrecht (s. C.) und zum Steuervollzug (s. D.) auf, die das Steuerrecht noch gründer- und übernahmefreundlicher ausgestalten können. Selbstverständlich hängt die Beurteilung der konkreten Fördermaßnahme hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem höherrangigen Recht von der jeweils gewählten Ausgestaltung ab. Die Grundlinien hierfür sind aber in dieser Studie aufgezeigt.

Insgesamt besteht ein deutlicher Impuls, keine Privilegierungen im Steuergesetz und beim Steuervollzug nur für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen zu schaffen. Die in dieser Studie erkannten Schwachpunkte und Verbesserungsmöglichkeiten sollten vielmehr allgemein ausgeräumt bzw. umgesetzt werden. Die allgemeine Ausweitung der Angebote für die Gründung und Übergabe von Betrieben ist der vorzugswürdige Weg, der allen Wirtschaftsteilnehmern und auch Handwerksbetrieben zugutekommen wird.

Literaturverzeichnis

- Ahrens*, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, 2005
- Arbeitskreis Steuern und Revision im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e.V.*, Steuerermäßigung für Leistungen i.S.d. § 35a Abs.3 EStG in der Werkstatt des Handwerkers: Berücksichtigung zivilrechtlicher Aspekte, DStR 2020, 325
- Becker/Hatje/Schoo/Schwarze*, EU-Kommentar, 4. Aufl. 2019
- Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983
- Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019
- Birkenfeld/Wäger*, Umsatzsteuer-Handbuch (Loseblattwerk)
- Blank*, Vorteilhaftigkeit der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG – Eine steuerplanerische Analyse, StuB 2017, 623
- Blümich* (Begr.), EStG/KStG/GewStG (Loseblattwerk)
- Bordewin/Brandt*, EStG (Loseblattwerk)
- Breithecker/Garden/Thönnnes*, Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung, DStR 2007, 361
- Breuninger/Ernst*, Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der „neue“ § 8c KStG, GmbHR 2010, 561
- Brückner*, Folgerichtige Gesetzgebung im Steuerrecht und Öffentlichem Wirtschaftsrecht, 2014
- Bunjes*, UStG, 19. Aufl. 2020
- Burgi*, Das Handwerk als Stabilitätsanker im ländlichen Raum? Kontext und Förderrahmen, GewArch 2018, 327
- Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016
- Collrepp*, Handbuch Existenzgründung, 2007
- Crezelius*, Unternehmenserbrecht, 2. Aufl. 2009
- Daller*, Die steuerliche Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG, 2005
- Desens*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW 2016, 240
- Dölker*, Überlegungen zum Entwurf eines Fraktionsbeschlusses der CDU/CSU-Fraktion zur Modernisierung der Unternehmensbesteuerung, BB 2019, 2711
- Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band I, 12. Aufl. 2019
- Droege*, Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?, StuW 2011, 105
- Droege*, Die Kodifikationsidee in der Steuerrechtsordnung, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 69

- Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999
- Drüen*, Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluß auf die Rechtsanwendung, in Festschrift Kruse, 2001, S. 191
- Drüen*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, 393
- Drüen*, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe, DStR 2011, 289
- Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469 (2011)
- Drüen*, Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Kompensation von Unternehmensverlusten – Wann ist die Mindestbesteuerung zulässig?, StbJb. 2012/13, 123
- Drüen*, Einführung in das Unternehmenssteuerrecht, Ad Legendum 2015, 284
- Drüen*, Die Unternehmensgröße im Steuervollzug, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 123
- Drüen*, Ein neuer Missbrauchsbegriff im deutschen Internationalen Steuerrecht?, ISR 2020, 98
- Drüen*, Verschränkungen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Regime im Verwaltungsrecht, VVDStRL 79 (2020), 127
- Dust*, Der Zinssatz im Schuldverhältnis, 2019
- Eller*, Mangelnder Unternehmergeist im vereinten Deutschland: Fragestellungen, Maßnahmen, Realität, 2001
- Epping/Hillgruber*, GG, 3. Aufl. 2020
- Frotscher/Drüen*, KStG/GewStG/UmwStG (Loseblattwerk)
- Frotscher/Geurts*, EStG (Loseblattwerk)
- Frye*, Soll-Besteuerung gehört auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand, UR 2013, 561
- Gentsch/Fleischer/Schwarzwälder*, Switzerland adopts federal tax holiday reform effective 1 July 2016, in Tax News Summer 2016 EY, S. 6
- Glaser*, Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung, StuW 2012, 168
- Gosch*, KStG, 4. Aufl. 2020
- Grube*, Der Einfluss des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2007, 371
- Hachmeister/Kable/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht, 2. Aufl. 2020
- Haupt*, Das Investitionszulagengesetz 2010 – der Anfang vom Ende der Investitionszulage, DStR 2009, 1070
- Hebig*, Existenzgründungsberatung: Steuerliche, rechtliche und wirtschaftliche Gestaltungshinweise zur Unternehmensgründung, 1994
- Hennrichs* (Hrsg.), Umstrukturierungen und Steuerrecht, DStJG 43 (2020)
- Hennrichs*, Grundlagen und Grenzen der ertragsteuerlichen Neutralität von Umstrukturierungen, DStJG 43 (2020), S. 145

- Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG (Loseblattwerk)
- Heuermann*, Unternehmensgröße in der Umsatzsteuer, BB 2017, 2583
- Heuermann*, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 103
- Hey*, Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein?, StuW 2015, 3
- Hey*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, FR 2020, 578
- Hey*, Verlustrücktrag und Pandemie: Systematische Einordnung und weiterer Handlungsbedarf, DStR 2020, 2041
- Hipold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts I, 5. Aufl. 2017
- Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer (Loseblattwerk)
- Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015
- Institut der Wirtschaftsprüfer*, Positionspapier Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung v. 25.8.2017, WPg 2017, 1088
- Ismar*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Periodizitätsprinzip, DStJG 34 (2011), 91
- Ismar*, Einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und Erststudium verfassungsgemäß, DStR 2020, 681
- Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009
- Jakom*, EStG, 12. Aufl. 2019
- Jochum, A.*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, 2011
- Kellersmann/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002
- Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018
- Kirchhof*, EStG, 19. Aufl. 2020
- Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG (Loseblattwerk)
- Klemt*, Körperschaftsteuerliche Verluste junger innovativer Unternehmen, 2016
- Klenk*, Die Sollbesteuerung und die Entstehung der Mehrwertsteuer, UR 2019, 568
- Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018
- Korn*, Umsatzbesteuerung von Kleinunternehmern, MwStR 2014, 232
- Kruse*, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1990, 322
- Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz, 3. Aufl. 2015
- Kußmaul*, Betriebswirtschaftslehre für Existenzgründer: Grundlagen mit Fallbeispielen und Fragen der Existenzgründungspraxis, 2011
- Lademann*, EStG (Loseblattwerk)
- J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988
- Leisner*, Handwerksordnung 2016
- Lepsius*, Anm., JZ 2009, 260
- Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht (Loseblattwerk)

- Lüdicke/Sistermann*, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. 2018
- 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
- Mangoldt/Klein/Starck*, GG, 7. Aufl. 2018
- Mans/Paßgang*, Die Kleinunternehmerfalle, UStB 2013, 269
- Maunz/Dürig*, Grundgesetz (Loseblattwerk)
- Mensch*, Besteuerung als Kleinunternehmer, UR 2014, 472
- Meurer*, Die Kleinunternehmerregelung im Umsatzsteuerrecht, NWB 2013, 2016
- Mitschke*, Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 1980, 122 u. StuW 1981, 255
- Möhlenbrock*, Die Unternehmensgröße im Recht der direkten Steuern, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 37
- Payandeh*, Das Gebot der Folgerichtigkeit: Rationalitätsgewinn oder Irrweg der Grundrechtsdogmatik?, AÖR 136 (2011), 585
- Rau/Dürrwächter*, UStG (Loseblattwerk)
- Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG (Loseblattwerk)
- Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, DBG, 3. Aufl. 2016
- Riedel*, Praxishandbuch Unternehmensnachfolge, 2. Aufl. 2018
- Rolfes*, Die Berücksichtigung von Mittelstand und KMU im Steuerrecht, 2008
- Romani/Grabbe/Imbrenda*, Wichtige Steueränderungen in Italien, IStR 2008, 210
- Roser*, Vor- und Nachlaufkosten – Gewerbesteuerliches Niemandsland?, Ubg 2015, 582
- Roth*, Das (vorläufige) Ende der Investitionszulage – Investitionszulagengesetz 2010, SteuK 2010, 489
- Roth*, Erstattungszinsen von 5 Prozentpunkten über Basiszins noch verfassungsgemäß?, GewArch 2020, 256
- Sachs*, Grundgesetz, 8. Aufl. 2018
- Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020
- Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band I, 13. Aufl. 2016, Band II, 9. Aufl. 2018, Band III, 3. Aufl. 2020
- Scherer*, Unternehmensnachfolge, 6. Aufl. 2020
- Schmidt* (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020
- Schön*, Selektivität schlägt Souveränität – Zur Transformation des Beihilfenverbots in einen europäischen Supergleichheitssatz, ZHR 183 (2019), 393
- Seer*, Geldwert und Steuern, StuW 2019, 212
- Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980)

- Soltész*, Neue Rechtsprechung zu „EU-Beihilferecht und Steuern“ – Folgt jetzt mehr „Self-restraint“ der EU-Kommission?, BB 2019, 1687
- Staccioli*, Die Ermittlung der ertragssteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017
- Stadie*, Das unsinnige Soll-Prinzip bei der Umsatzsteuer, UR 2004, 136
- Stadie*, Soll oder Ist – das ist sehr wohl jetzt die Frage!, UR 2004, 398
- Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005
- Stadie*, In dubio pro fisco, UR 2011, 45
- Stadie*, Vorfinanzierung der Umsatzsteuer selbst dann, wenn die Gegenleistung erst in zwei Jahren fällig ist?, UR 2018, 3
- Stadie*, Anm. zu EuGH, Urt. v. 29.11.2018 – C-548/17, ECLI:EU:C:2018:970 – baumgarten sports & more, UR 2019, 70
- Stein*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Option zur Körperschaftsbesteuerung von Personengesellschaften, BB 2020, 1879
- Sterzinger*, Änderungen des UStG und der UStDV durch das sog. JStG 2019 und das BEG III, UR 2020, 1
- Straßburger*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Abstufungen steuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung. 2018, S. 43 ff.
- Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018
- v. Streit/Streit*, Abschied von der Sollbesteuerung? Gedanken zum Vorlagebeschluss des BFH v. 7.5.2020, MwStR 2020, 875
- Strutz*, EStG, 3. Aufl. 1920
- Sölch/Ringleb*, UStG (Loseblattwerk)
- Tipke*, Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber?, StuW 2014, 276
- Tipke/Kruse*, AO/FGO (Loseblattwerk)
- Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020
- Trzaskalik*, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, Gutachten E, in Verhandlungen des dreiundsechzigsten Deutschen Juristentages (Leipzig 2000), hrsg. von der Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, Bd. I, 2000, S. E
- Wacker*, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, 585
- Wäger*, UStG, 2020
- Waldhoff*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116
- Weber/Jürschik*, Ist der steuerliche Querverbund in Gefahr?, EuZW 2020, 233
- Wendt*, Die Steuervergünstigungen nach § 7g EStG bei Gründung und wesentlicher Erweiterung des Betriebs, DStZ 2005, 777

Literaturverzeichnis

- Weßling/Romswinkel*, Wandel der „Ansparabschreibung“ zum „Investitionsabzugsbetrag“ nach dem Gesetzentwurf eines EStG 2008, Stbg. 2007, 177
- Wittmann*, Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO, StuW 1987, 35
- Zweifel/Athanas*, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl. 2017
- Zweigert/Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, 3. Aufl. 1996