



Astrid Erker

Kompensation für Steuern –  
Steuerrecht und  
gesellschaftsrechtliche  
Treuebindungen



## A. Einleitung

Steuerrecht und Zivilrecht sind gleichrangige Teile der Gesamtrechtsordnung. Ein Vorrang des einen vor dem anderen lässt sich nicht begründen.<sup>1</sup> Wechselwirkungen zwischen Zivil- und Steuerrecht sind unter anderem bei der Ausgestaltung zivilrechtlicher Verträge zu beobachten. Die Verträge werden meist darauf ausgerichtet, dass die steuerliche Belastung so gering wie möglich ist. Dabei besteht die Gefahr, dass der zivilrechtliche Interessenausgleich unter den Beteiligten oder etwa der notwendige Gläubigerschutz vernachlässigt wird.<sup>2</sup> Grundsätzlich darf der Steuerpflichtige seine Angelegenheiten so regeln, dass die Steuerbelastung so niedrig wie möglich ist.<sup>3</sup> Grenzen für Gestaltungen mit dem Ziel der Steuervermeidung sind zivilrechtlich durch § 134 BGB gesetzt, demzufolge ein Rechtsgeschäft nichtig ist, wenn es gegen ein gesetzliches Verbot wie etwa das der Steuerhinterziehung verstößt.<sup>4</sup> Aus Sicht des Steuerrechts ist § 42 AO zu beachten. Demnach werden Gestaltungen, die sich als Steuerumgehung darstellen, als missbräuchlich qualifiziert und für steuerliche Zwecke nicht anerkannt.<sup>5</sup> Schranken für die Wirksamkeit zivilrechtlicher Verträge ergeben sich also nicht unmittelbar aus dem Steuerrecht, sondern nur mittelbar über § 134 BGB oder § 138 BGB.<sup>6</sup>

Es gibt jedoch auch Fallkonstellationen, in denen unmittelbare Auswirkungen des Steuerrechts auf die zivilrechtliche Rechtslage zu beobachten sind. Dazu gehört die Frage, wie sich Steuern auf Schadensersatzverpflichtungen und Bereicherungsansprüche auswirken.<sup>7</sup> Ein weiteres Beispiel sind Ansprüche einer Per-

---

1 Dazu ausführlich Tipke (2000), S. 49 ff.

2 Dazu näher Schulze-Osterloh (1990), S. 140, 143 ff. Auch Carlé/Demuth (2008), S. 15979 weisen auf die Gefahr hin, steuerliche Gestaltungen zu entwerfen, die zivilrechtlich nicht vertretbar sind.

3 BVerfGE 9, 237, 249 f.; ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. nur BFHE 196, 128, 134; 205, 470, 483; 219, 32, 34 f.; Tipke/Lang (2010), § 5 Rz. 101 f.; Tipke (1993), S. 1324, 1336; Drüen in Tipke/Kruse, AO, § 42 Rn. 3 m.w.N.

4 Vgl. Schulze-Osterloh (1990), S. 144. Zur Lösung über die Abgrenzung zum Scheingeschäft nach § 117 BGB differenziert Schulze-Osterloh (1990), S. 147 ff.

5 Zu den Voraussetzungen näher Koenig in Pahlke/Koenig, AO, § 42 Rn. 12 ff.

6 Vgl. Schulze-Osterloh (1990), S. 151.

7 Vgl. aus der Rechtsprechung etwa BGH NJW 2006, 499; zu diesem Urteil kritisch Grüter (2006), S. 853 f. Weitere Beispiele bei Jahnke (1996), S. 205 ff.; Schulze-Osterloh (1990), S. 141.

sonengesellschaft gegen ihre Gesellschafter auf Erstattung der bei ihnen entstehenden Kapitalertragsteuer- und Körperschaftsteuerguthaben aus Dividenden, die der Gesellschaft zugeflossen sind.<sup>8</sup>

Die – schon im Vorfeld kontrovers diskutierte – Unternehmensteuerreform 2008 und die Erbschaftsteuerreform 2009 haben den Blick verstärkt auf dieses Spannungsfeld gelenkt.<sup>9</sup> Es stellt sich ganz grundsätzlich die Frage, ob ausgelöst durch steuerliche Rechtsfolgen zivilrechtliche Ansprüche zwischen den Beteiligten entstehen und wenn ja, auf welcher Grundlage und mit welchem Inhalt.

Ziel der Unternehmensteuerreform 2008 ist zunächst und vor allem die Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit durch eine deutliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 Prozent.<sup>10</sup> Ein großes Anliegen ist auch eine weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität.<sup>11</sup> Insbesondere soll eine Gleichstellung von Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften erreicht werden. Dazu dient vor allem § 34a EStG, der eine Begünstigung für nicht entnommene Gewinne einer Personengesellschaft vorsieht.<sup>12</sup> Die tarifliche Entlastung der Unternehmen wird begleitet von zahlreichen Gegenfinanzierungsmaßnahmen.<sup>13</sup> Dazu zählen auch die Zinsschranke nach § 4h EStG<sup>14</sup> und die neue Mantelkaufregelung in § 8c KStG<sup>15</sup>.

Die Erbschaftsteuerreform soll zunächst die Auflagen des Bundesverfassungsgerichts<sup>16</sup> erfüllen. Erklärtes Ziel ist aber auch, die Unternehmensnachfolge bei Erbschaften und Schenkungen zu erleichtern.<sup>17</sup> Kernstück ist dabei die Regelung des § 13a ErbStG, die bei Erhaltung der Arbeitsplätze und nachhaltiger Fortführung des Betriebs eine weitgehende Verschonung von Erbschaftsteuer auf Be-

---

8 Ausführlich dazu Schulze-Osterloh (1990), S. 161 ff.

9 Vgl. Braun (2009), S. 47.

10 BT-Drucks. 16/4841, S. 29, 31. Dieser Schritt wird in der Literatur als „gutes und überfälliges Signal“ bewertet. Vgl. nur Rödder (2007), S. 2 ff.

11 BT-Drucks. 16/4841, S. 29, 31 f. Kritisch dazu Prinz (2008a), S. 468 ff.; Weber (2007), S. 4509 ff.; Winkeljohann/Fuhrmann (2007), S. 464 ff.

12 Vgl. nur Streck (2007), S. 3177.

13 BT-Drucks. 16/4841, S. 33 f.

14 BT-Drucks. 16/4841, S. 34; HHR/Hick, § 4h EStG, Anm. J 07-1. Sehr kritisch dazu Hey (2007b), S. 1303, 1305 f.; Kußmaul/Ruiner/Schappe (2008), S. 506.

15 BT-Drucks. 16/4841, S. 34 f. Vgl. dazu auch Hey (2007b), S. 1306 f.

16 BVerfGE 117, 1, 30 ff., 69 f.

17 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 28.01.2008, BT-Drucks. 16/7918, S. 1.

triebsvermögen vorsieht. So sollen die Liquiditätsreserven erhalten bleiben, Investitionen nicht gehindert und vor allem Arbeitsplätze gesichert werden.<sup>18</sup>

Die genannten Vorschriften haben zum Teil erhebliche Folgewirkungen im Gesellschaftsrecht. Den Materialien ist nicht zu entnehmen, ob der Gesetzgeber sich über diese Auswirkungen im Klaren war. Fraglich ist nun, wie die Reaktion auf die neuen Gegebenheiten aussehen soll. Die ausgewählten Normenkomplexe berühren so elementare Bereiche im Gesellschaftsrecht, dass sich jede Gesellschaft mit ihnen auseinandersetzen muss.<sup>19</sup> An verschiedenen Stellen zeigen sich neue Konfliktpotentiale im gesellschaftsrechtlichen Innenverhältnis, die zu bewältigen sind. Manche Autoren sehen ganz erheblichen Anpassungsbedarf, vor allem im gesellschaftsvertraglichen Bereich.<sup>20</sup> Im Folgenden sollen exemplarisch anhand der Zinsschranke, der Mantelkaufregelung, der Thesaurierungsbesteuerung und des Verschonungstatbestandes für Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht solche neuen Konflikte aufgezeigt werden.<sup>21</sup> Ein wichtiger Faktor bei der Beurteilung von Streitigkeiten im Innenverhältnis war und ist die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht.<sup>22</sup> Sie bildet deshalb den Ausgangspunkt bei der Suche nach Lösungsansätzen.<sup>23</sup>

---

18 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 28.01.2008, BT-Drucks. 16/7918, S. 33.

19 Was viele Unternehmen auch konsequent tun, wie etwa die Untersuchung von Herzig/Lochmann/Liekenbrock (2008), S. 593 ff. zeigt.

20 Rodewald/Pohl (2008), S. 724 ff.; Reichert/Düll (2008), S. 1249 ff.

21 Vgl. unten B.I.

22 Dazu unten C.

23 Siehe unten D - G.