

Schriften zum Steuerrecht

Band 42

Unternehmensformneutrale Besteuerung

Von
Arno Graß



Duncker & Humblot · Berlin

ARNO GRASS

Unternehmensformneutrale Besteuerung

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 42

Unternehmensformneutrale Besteuerung

**Von
Arno Graß**



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Grass, Arno:

Unternehmensformneutrale Besteuerung / von
Arno Grass. – Berlin : Duncker und Humblot, 1992

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 42)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1991

ISBN 3-428-07399-1

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1992 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Fotoprint: Werner Hildebrand, Berlin 65

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-07399-1

Vorwort

Ob die Unternehmensbesteuerung an die Rechtsform des Unternehmens anknüpfen soll oder ob sich eine unternehmensformneutrale Besteuerung empfiehlt, wird vor allem seit dem 53. Deutschen Juristentag 1980 in Berlin in Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaften kontrovers diskutiert. Dabei hat insbesondere die bevorstehende Reform der Unternehmensbesteuerung die Diskussion neu belebt.

Die vorliegende Schrift, die im Sommersemester 1991 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen worden ist, will die eingangs gestellte Frage aus rechtswissenschaftlicher Sicht beantworten.

Gerne nehme ich die Gelegenheit zum Anlaß, Herrn Prof. Dr. Lang für die Anregung und Betreuung der Dissertation zu danken. Mein Dank gilt ferner Herrn Prof. Dr. Meincke für die Übernahme der Zweitkorrektur. Endlich danke ich Verlag und Herausgeber für die Aufnahme der Schrift in die Schriftenreihe "Schriften zum Steuerrecht".

Köln, im Oktober 1991

Arno Graß

Inhalt

1. Teil	
Einführung	13
A. Ausgangslage	13
B. Konzeption und Gang der Untersuchung	15
2. Teil	
Bestandsaufnahme	17
A. Steuerlich relevante zivilrechtliche Unterschiede einer unternehmerischen Tätigkeit .	17
I. Unternehmen und Unternehmensträger	17
II. Gesellschaften als Unternehmensträger	19
III. Vermögensrechtliche Auswirkungen einer unternehmerischen Tätigkeit	20
1. Natürliche Personen als Unternehmensträger	20
2. Juristische Personen und Gesamthandsgemeinschaften als Unternehmensträger	21
a) Vermögenszuordnung, Schuld und Haftung	21
aa) Bei juristischen Personen	21
bb) Bei Gesamthandsgemeinschaften	22
b) Beteiligung an Gewinn und Verlust	23
aa) Bei juristischen Personen	24
bb) Bei Gesamthandsgemeinschaften	25
B. Steuerliche Unterschiede einer unternehmerischen Tätigkeit	28
I. Ertragsteuern	28
1. Einkommensteuer/Körperschaftsteuer	28
a) Laufende Besteuerung	29
aa) Steuerliche Behandlung von Gewinn und Verlust	29
(1) Kapitalgesellschaften	29
(2) Personenunternehmen	31
bb) Vertragsbeziehungen	33
cc) Steuerliche Erfassung der unternehmerisch eingesetzten Wirtschaftsgüter	35
b) Veränderungen im unternehmerischen Engagement	36
aa) Betriebs- und Anteilsveräußerungen	36
bb) Einbringung, Umwandlung und Verschmelzung	37

2. Gewerbeertragsteuer	39
II. Substanzsteuern	42
1. Vermögensteuer	42
2. Gewerbesteuer	44
3. Erbschaft- und Schenkungsteuer	45
III. Quantifizierung der Belastungsunterschiede	47
3. Teil	
Verfassungsrechtliche Grundlagen der Unternehmensbesteuerung	50
A. Verfassungsrechtlicher Auftrag zur gleichmäßigen Besteuerung der Unternehmen durch Art. 3 Abs. 1 GG	50
I. Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	52
1. Leistungsfähigkeitsprinzip und Unternehmensbesteuerung	54
2. Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit	55
II. Steuergleichheit und Wettbewerbsneutralität	58
B. Schutz der unternehmerischen Tätigkeit durch Art. 12 Abs. 1 GG	59
C. Bestandsschutz der Unternehmen durch Art. 14 Abs. 1 GG	61
D. Schutz der Unternehmen durch das Übermaßverbot (Art. 20 Abs. 3 GG)	63
E. Zwischenergebnis	64
4. Teil	
Kritik an der Rechtsformbezogenheit der Unternehmensbesteuerung	65
A. Zu den rechtsformspezifischen Besteuerungsunterschieden bei den einzelnen Steuerarten	65
I. Einkommensteuer/Körperschaftsteuer	65
1. Laufende Besteuerung	65
a) Besteuerung der Einzelunternehmer	65
b) Gesellschafter von Kapital- und Personengesellschaften	68
aa) Beteiligung an Gewinn und Verlust	68
(1) Gesellschafter von Kapitalgesellschaften	68
(2) Gesellschafter von Personengesellschaften	71
bb) Vertragsbeziehungen	74
(1) Gesellschafter von Kapitalgesellschaften	74
(2) Gesellschafter von Personengesellschaften	75

cc)	Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die der Gesellschafter der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hat	76
(1)	Gesellschafter von Kapitalgesellschaften	76
(2)	Gesellschafter von Personengesellschaften	77
c)	Zwischenergebnis	77
2.	Veränderungen im unternehmerischen Engagement	78
a)	Veräußerungsvorgänge	78
b)	Einbringung, Umwandlung und Verschmelzung	80
c)	Zwischenergebnis	82
II.	Gewerbeertragsteuer	83
III.	Substanzsteuern	85
1.	Vermögensteuer	85
2.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	87
3.	Gewerbekapitalsteuer	87
B.	Zu den Auswirkungen auf Entscheidungsneutralität, Wettbewerbsneutralität und Gesellschaftsrecht	88
I.	Rechtsformbezogene Besteuerung und Entscheidungsneutralität	88
1.	Zum Grundsatz der Steuerneutralität	88
2.	Verletzung der Entscheidungsneutralität durch rechtsformungleiche Besteuerung	90
3.	Ursachen der Neutralitätsverletzungen	92
4.	Verletzung der Entscheidungsneutralität und Berufsfreiheit	93
5.	Verletzung der Entscheidungsneutralität und Eigentumsgarantie	95
6.	Verletzung der Entscheidungsneutralität und Steuergleichheit	96
7.	Verletzung der Entscheidungsneutralität und Übermaßverbot	97
II.	Rechtsformbezogene Besteuerung und Wettbewerbsneutralität	98
III.	Rechtsformbezogene Besteuerung und Gesellschaftsrecht	99
C.	Zur Reformbedürftigkeit des derzeitigen Rechtszustandes	100
5. Teil		
Zur Reform	103
A.	Ziele der Reform	103
I.	Optimale Verwirklichung der verfassungsrechtlichen Wertvorgaben	103
II.	Soziale Gestaltung durch steuerliche Umverteilung	106
1.	Zur Notwendigkeit einer Umverteilungspolitik	107
2.	Umverteilung mit Hilfe der Besteuerung	109

III. Praktikabilität	111
IV. Neutralität	112
B. Zielkonzeption	113
I. Verhältnis der Reformziele zueinander	114
II. Zielsystem	117
1. Ausgangssituation	117
2. Proportionale Besteuerung des investierten und gesparten Einkommens als steuersystematischer Reformansatz	118
3. Keine Doppelbelastung des Konsumeinkommens	120
4. Niedrige Besteuerung des investierten und gesparten Einkommens - höhere Belastung des Konsumeinkommens	121
5. Die Zielkonzeption im Lichte der Diskussion um ein konsumorientiertes Besteuerungssystem	126
III. Konsequenzen und Folgerungen	126
C. Reformvorschläge	127
I. Teilhabersteuer	127
II. Betriebsteuer	129
1. Klassische Betriebsteuermodelle	130
a) Betriebsteuer mit einer Mehrfachbelastung ausgeschütteter und entnommener Gewinne	131
b) Betriebsteuer ohne Mehrfachbelastung ausgeschütteter und entnommener Gewinne	131
c) Überprüfung der klassischen Betriebsteuermodelle anhand der Zielkonzeption	132
2. Integrierte Unternehmensteuer	134
a) Konzeption	134
b) Überprüfung anhand der Zielkonzeption	135
3. Betriebsteuervorschlag von Lang	136
a) Konzeption	136
b) Überprüfung anhand der Zielkonzeption	138
c) Fazit	141
D. Einwände gegen die unternehmensformneutrale Besteuerung	141
I. Verletzung des Gleichheitssatzes	141
II. Verletzung der Einheit der Rechtsordnung	143
1. Verhältnis Steuerrecht, Gesellschaftsrecht, Mitbestimmungsrecht	143
2. Zur Frage der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht	145

III. Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips	151
IV. Wirtschaftspolitische Bedenken	152
1. Fehlende Kapitalverteilung nach den Regeln der Marktwirtschaft	152
2. Keine wesentliche Förderung der Investitionstätigkeit	153
3. Verdrängung kleiner und mittlerer Wirtschaftseinheiten	154
4. Fehlende Finanzierbarkeit	155
5. Verstoß gegen Wettbewerbsregeln der marktwirtschaftlichen Ordnung	156
V. Sonstige Einwände	157
1. Hoher steuertechnischer Aufwand	157
2. Abgrenzungsprobleme zwischen Betrieb und Haushalt	157
3. Ungeeignetheit zur steuerlichen Umverteilung	158
4. Verstaatlichung des Gesellschaftsrechts	158
5. Benachteiligung von Minderheitsgesellschaftern	158
6. Keine Rechtfertigung für eine Besteuerung der Körperschaften	159
VI. Zwischenergebnis	160
E. Eigener Vorschlag	160
I. Reform der Unternehmensbesteuerung durch Einführung einer Betriebsteuer	160
1. Steuerobjekt	161
2. Steuersubjekt	162
3. Bemessungsgrundlage	163
4. Tarifgestaltung	163
5. Zur Frage Anrechnungsverfahren oder Abzugsverfahren	164
6. Besonderheiten bei Einrichtung eines Beteiligungsbetriebs	166
7. Modifikation der Einkommensteuer	166
8. Praktikabilitätsanforderungen und steuerliche Behandlung der Arbeitnehmer	167
9. Entnahmen und Einlagen	169
10. Steuerliche Behandlung von Verlusten	170
11. Veränderungen im unternehmerischen Engagement	172
II. Reform der übrigen Steuern	174
6. Teil	
Zusammenfassung der Ergebnisse	176
Literaturverzeichnis	179

1. Teil

Einführung

A. Ausgangslage

Nicht der Tatbestand des Unternehmens, sondern das äußere Rechtskleid ist seit jeher Anknüpfungspunkt der Unternehmensbesteuerung. Juristen haben die Rechtsformbezogenheit der Unternehmensbesteuerung lange Zeit als selbstverständlich oder doch zumindest als unproblematisch empfunden. Nur vereinzelt setzten sie sich mit dieser Grundentscheidung kritisch auseinander.

Der 33. Deutsche Juristentag in Heidelberg beschäftigte sich zwar mit der Frage nach einer unternehmensformneutralen Besteuerung, zweifelte aber nicht ernsthaft daran, daß die Unternehmensbesteuerung an der Rechtsform anknüpfen müsse.¹ Dem Gesetzgeber wurde lediglich empfohlen, die Einkommen- und Körperschaftsteuer so zu gestalten, "daß die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur anderen überzugehen".² Gefolgt ist der Gesetzgeber dieser Empfehlung freilich bis heute nicht.

Eine wesentlich gründlichere Problemanalyse nahm dagegen der 1948 von der damaligen Verwaltung für Finanzen eingesetzte Betriebsteuerausschuß vor.³ Da auf die umfangreichen Vorarbeiten des Ausschußmitgliedes Boettcher⁴ zurückgegriffen werden konnte, veröffentlichte der Betriebsteuerausschuß bereits 1949 seinen Abschlußbericht. Er befürwortete eine

¹ s. den Tagungsbericht von Lion, JW 1924, 1840 ff.

² Teil B. I. Nr. 1 der Leitsätze, abgedruckt bei Heinitz, JW 1924, 1802 (1807).

³ Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen, StuW 1949, Sp. 929. Der Bericht enthält Beiträge der Ausschußmitglieder Boettcher, Binder, Fischer, Gast, Klein, Schmölders sowie drei Gesetzentwürfe.

⁴ Boettcher, StuW 1947, Sp. 67.

rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung, und zwar in Form einer allgemeinen Betriebsteuer. Drei detailliert ausgearbeitete Gesetzentwürfe wurden zur Diskussion gestellt, die aber letztlich allesamt am Widerstand in Kreisen der Wirtschaft, der Verwaltung und der Gesetzgebung scheiterten.

Die Diskussion um eine unternehmensformneutrale Besteuerung verhallte, bis sich der 53. Deutsche Juristentag 1980 in Berlin erneut diesem Problemkreis zuwandte.⁵ Eine Empfehlung für eine rechtsformunabhängige Unternehmensbesteuerung vermochte aber auch dieser Juristentag nicht auszusprechen. Im Gegenteil! Mit großer Mehrheit plädierte man für die Beibehaltung des Dualismus Einkommensteuer/Körperschaftsteuer.⁶

Gleichwohl können die Antworten des 53. Deutschen Juristentages nicht als endgültig angesehen werden. Einzelne, freilich herausragende Stimmen treten engagiert für eine Abkehr von der Rechtsformbezogenheit der Unternehmensbesteuerung ein.⁷ Insbesondere vor dem Hintergrund der allseits angemahnten Reform der Unternehmensbesteuerung gewinnt diese Forderung zunehmend an Gewicht. Die aktuelle Bedeutung dieser Problematik zeigt sich schließlich daran, daß der 57. Deutsche Juristentag 1988 in Mainz erneut die Frage diskutierte, ob die steuerliche Behandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften einander anzugleichen ist.⁸ Er forderte den Gesetzgeber auf zu prüfen, ob Personenunternehmen einer der Körperschaftsteuer vergleichbaren Betriebsteuer unterworfen werden sollen.⁹

Zwar wird überwiegend der Ruf nach einer steuerlichen Entlastung der Unternehmen erhoben. Doch lehrt die Erfahrung aus zurückliegenden Steuerreformen, daß eine reine Tarifreform Besteuerungsprobleme grund-

5 Deutscher Juristentag 1980, Sitzungsbericht O.

6 Deutscher Juristentag 1980, Sitzungsbericht O, O 180.

7 Flume, StbJb 1971/72, 31 ff.; ders., StbJb 1973/74, 53 ff.; Knobbe-Keuk, Referat zum 53. Deutschen Juristentag Berlin 1980, Sitzungsbericht O, O 9 ff.; dies., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 1 ff.; Lang, Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe der Wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Gesellschaft Trier e.V. Nr. 14; ders., StuW 1989, 3 ff.; ders., StuW 1990, 107 ff.

8 Deutscher Juristentag 1988, Sitzungsbericht N, N 104 ff.

9 Deutscher Juristentag 1988, Sitzungsbericht N, Beschlußfassung IV Nr. 5, N 212.

sätzlicher Art nicht lösen kann.¹⁰ Bei solch einer Reform werden die anstehenden Probleme lediglich in die Zukunft verlagert. Eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung kommt - will sie diesem Anspruch gerecht werden - nicht an der Frage vorbei, ob auch weiterhin an der Rechtsformbezogenheit festgehalten werden soll. Die vorliegende Schrift versucht, auf diese Frage eine Antwort zu geben.

B. Konzeption und Gang der Untersuchung

Im Vorfeld der anstehenden Reform der Unternehmensbesteuerung ist zwischen Parteien, Verbänden und den einzelnen gesellschaftlichen Gruppen eine heftige Diskussion entbrannt. Nicht selten werden Forderungen erhoben, die sich letztlich als einseitige Interessenvertretung der Lobbys und Pressuregroups erweisen.

Aus diesem Grund ist der Gesetzgeber auf eine wissenschaftliche und daher von Individualinteressen losgelöste Handlungsempfehlung angewiesen. Da die Besteuerung der Unternehmen Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaft gleichermaßen betrifft, formulieren die einzelnen Disziplinen ihre fachspezifischen Anforderungen an die bevorstehende Reform.¹¹ Ein Anforderungsprofil, das wirtschaftswissenschaftlichen Vorgaben genügt, liefert noch keine Gewähr für eine Übereinstimmung mit rechtswissenschaftlichen, insbesondere verfassungsrechtlichen (Wert-)Vorgaben. Andererseits besteht die Gefahr, daß bei einer juristischen Analyse ökonomische Grundsätze nicht hinreichend oder überhaupt nicht beachtet werden.

Wenn im folgenden die Unternehmensformbezogenheit der Besteuerung aus rechtswissenschaftlicher Sicht kritisch gewürdigt werden soll, kann dies nicht ohne die Einbeziehung gesicherter wirtschaftswissenschaftlicher Erkenntnisse geschehen. Damit sind zugleich die Grenzen der Untersuchung markiert. Eine rechtswissenschaftliche Untersuchung kann die gewonnenen Ergebnisse nicht mit wirtschaftswissenschaftlichen Methoden kritisieren oder gar in wirtschaftswissenschaftliche Streitfragen eingreifen.

¹⁰ Tipke, *StuW* 1989, 291 (293 ff.).

¹¹ Für die Rechtswissenschaft z.B. Lang, *StuW* 1989, 3 ff.; ders., *StuW* 1990, 107 ff.; Knobbe-Keuk, *DB* 1989, 1303 ff.; für die Betriebswirtschaftslehre z.B. Schneider, *StuW* 1989, 328 ff.; ders., *Investition, Finanzierung und Besteuerung*, S. 621 ff.