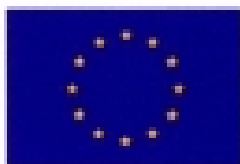


Europäische Hochschulschriften



Christoph Kraus

Körperschaftsteuerliche  
Integration von  
Personenunternehmen



PETER LANG

## Einleitung

Dem Unternehmensteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland liegt keine einheitliche Konzeption zugrunde. Vielmehr ist es seit jeher von einer dualen Struktur geprägt. Danach hängen die Besteuerungsfolgen bei unternehmerischen Tätigkeiten entscheidend davon ab, ob diese in der Rechtsform eines Personenunternehmens oder einer Kapitalgesellschaft ausgeführt werden. Die Ursache dafür bildet der begrenzte persönliche Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer. Während Kapitalgesellschaften selbständige Körperschaftsteuersubjekte sind und ihre Besteuerung nach dem Trennungsprinzip erfolgt, werden Personenunternehmen nicht von der Körperschaftsteuer erfasst. Sie werden vielmehr gemäß dem Transparenzprinzip steuerrechtlich durchlässig behandelt. Der Gewinn(-anteil) wird unmittelbar und ausschließlich bei dem einzelnen Personengeschafter bzw. dem Einzelunternehmer zum persönlichen Einkommensteuersatz besteuert.

Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung steht bereits seit dem 33. Deutschen Juristentag im Jahre 1924 zur Debatte, weil er erhebliche Belastungsdivergenzen zwischen den Rechtsformen auslösen kann.<sup>1</sup> Der Gesetzgeber begegnete der diesbezüglichen Kritik lange Zeit dadurch, dass er den Körperschaftsteuersatz an dem Einkommensteuerspitzensatz ausrichtete.<sup>2</sup> Auf diese Weise wollte er annähernd gleichmäßige Belastungswirkungen bei Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften gewährleisten. Von der Politik der Kopplung der Steuersätze musste sich der Gesetzgeber jedoch im Jahre 2000 aus Gründen des internationalen Steuerwettbewerbs wohl endgültig verabschieden. Dieser zwang ihn dazu, den Körperschaftsteuersatz im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes deutlich unter den Einkommensteuerspitzensatz abzusenken.<sup>3</sup> Ein Gleichgewicht zwischen den Rechtsformen versuchte der Gesetzgeber nun über die Gewerbesteuer herzustellen, indem er Personenunternehmern einseitig die Möglichkeit eröffnete, die Gewerbesteuer auf ihre Einkommensteuerschuld anzurechnen (§ 35 EStG).

---

1 Becker/Lion, Referat zum 33. DJT, S. 433 und 465.

2 Vgl. stellvertretend für die Kritik am Dualismus der Unternehmensbesteuerung: Boettcher, *StuW* 1947, 67; Lang, *StuW* 1989, 3 ff.; ders., *StuW* 1990, 107 ff.; Schneider, *StuW* 1991, 354 ff.; Tipke, *StRO* II, S. 1189; Jachmann, *DStJG* 23 (2000), S. 9 ff.; Hey, *DStJG* 24 (2001), S. 155, 209 ff.; Hennrichs, *StuW* 2002, 201 ff.; P. Kirchhof, *StuW* 2002, 3, 11.

3 Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000, *BGBI.* I 2000, S. 1433, *BStBl.* I 2000, 1235.

Es stellte sich jedoch recht bald heraus, dass die Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes zur Wiedererlangung der Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Unternehmensteuersystems nicht ausreichend war.<sup>4</sup> Folgerichtig signalisierte der Gesetzgeber bereits im Frühjahr 2005, dass er beabsichtige, den Körperschaftsteuersatz noch einmal massiv abzusenken. Daraufhin entbrannte ein erbitterter Streit darüber, wie dabei eine Benachteiligung von Personenunternehmen, die in Deutschland rund 84 % aller Unternehmen repräsentieren<sup>5</sup>, abgewendet werden konnte. Die Gewerbesteuer war jedenfalls in Anbetracht der sich ankündigenden starken Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz nicht länger in der Lage, die Funktion einer Ausgleichsmasse für Belastungsunterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften auszufüllen.<sup>6</sup>

Als die aktuelle Regierung in ihrem Koalitionsvertrag vom 11.11.2005 für die bevorstehende Unternehmensteuerreform dann noch das Ziel der Verwirklichung „annähernder Rechtsform- und Finanzierungsneutralität“ ausgab, rückten insbesondere Modelle der körperschaftsteuerlichen Integration von Personenunternehmen in den Brennpunkt der steuerpolitischen Diskussion.<sup>7</sup> Die Bandbreite der denkbaren Varianten reicht dabei von der obligatorischen Körperschaftsteuerpflicht von Personenunternehmen<sup>8</sup>, über die Körperschaftsteuroption<sup>9</sup>, bis hin zu Überlegungen einer Allgemeinen Unternehmensteuer nach den Vorstellungen der Stiftung Marktwirtschaft<sup>10</sup>. Bekanntlich hat sich der Gesetzgeber jedoch letztlich einer Öffnung des Körperschaftsteuersystems für Personenunternehmen verweigert. Stattdessen hat er im Zuge des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 Personenunternehmern eine einkommensteuerliche Thesaurierungsbegünstigung (§ 34 a EStG) zur Seite gestellt, um dem Vorwurf vorzubeugen, Personenunternehmen werden infolge der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes diskrimi-

---

4 Aufgrund von Steuersatzsenkungen im Ausland war die Unternehmensteuerbelastung in Deutschland bereits drei Jahre nach der Unternehmensteuerreform 2000 wieder die höchste in Europa (BMF, Monatsbericht – Januar 2005, S. 52).

5 BMF, Unternehmensteuerreform, S. 4.

6 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 18 Rz. 538.

7 CDU, CSU und SPD, Koalitionsvertrag, S. 69.

8 Vgl. dazu insb. das Modell der integrierten Gewinnsteuer: Müller-Gatermann, StbJb 2005/06, S. 11, 22 ff.; ders. in Oestreicher (Hrsg.), Konzernbesteuerung, S. 197, 215 ff.; ders., Stbg 2007, 145, 155 ff.

9 Haarmann, WPg-Sonderheft 2006, S20, S32; Wilk, DStZ 2007, 216, 220; Homburg, BB 2005, 2382, 2386 (begrenzt auf große Personenunternehmen). Vgl. auch das in § 4 a KStG des Entwurfs des Steuersenkungsgesetzes verankerte Körperschaftsteuroptionsmodell (StSenkG-E, BT-Drucks. 14/2683, S. 77 f.).

10 Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm; dies., Entwurf Allgemeines Unternehmensteuergesetz (UntStG).

niert.<sup>11</sup> Im Rahmen dieser Arbeit soll untersucht werden, inwieweit diese Entscheidung Zustimmung verdient.

Zur Entwicklung eines hinreichenden Beurteilungsmaßstabes werden in den ersten beiden Kapiteln die rechtlichen und ökonomischen Leitlinien der Besteuerung von Unternehmen hergeleitet. Anhand der hier gefundenen Ergebnisse wird sodann das geltende Unternehmensteuerrecht einer kritischen Untersuchung unterzogen (Kapitel 3). Im vierten Kapitel werden in der gebotenen Kürze Reformalternativen der Unternehmensbesteuerung diskutiert, die außerhalb der Körperschaftsteuer angesiedelt sind. Den Schwerpunkt der Arbeit bildet die Auseinandersetzung mit den verschiedenen Alternativen der körperschaftsteuerlichen Integration von Personenunternehmen (Kapitel 5). Die Ausführungen werden beschlossen durch ein sechstes Kapitel, das die Ergebnisse der Arbeit zusammenfasst.

---

11 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

# Begriffliche Grundlagen

Der Steuerrechtswissenschaft ist es bislang nicht gelungen, das Unternehmenssteuerrecht mit einer einheitlichen Terminologie zu unterlegen. Aus diesem Grunde empfiehlt es sich, den Ausführungen eine kurze Auseinandersetzung mit den wesentlichen Begriffen des Unternehmensteuerrechts voranzustellen und darzulegen, in welcher Interpretationsart sie in der Arbeit verwandt werden.

## - Unternehmen, Personenunternehmen

Der Begriff des Unternehmens ist im steuerrechtlichen Kontext aktuell keiner allgemeingültigen Definition zugänglich. Die Terminologie variiert von Steuerart zu Steuerart. So ist das Einkommen- und Gewerbesteuerrecht geprägt von einem gewerblichen Unternehmensbegriff (vgl. § 15 Abs. 2 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG), der in seiner Reichweite deutlich hinter dem Unternehmensbegriff im umsatzsteuerlichen Sinne (§ 2 Abs. 1 UStG) zurückbleibt.

Um den Blickwinkel dieser Arbeit nicht von vornherein unnötig einzuengen, wird ihr in Anlehnung an das Umsatzsteuerrecht der weite Unternehmensbegriff zugrunde gelegt.<sup>12</sup> Dieser umfasst jede selbständige nachhaltige Tätigkeit. Aktivitäten zur Erzielung von Gewinneinkünften schließt das ebenso ein wie private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO). Die Rechtsform, in der die Tätigkeit entfaltet wird, spielt dabei keine Rolle. In diesem Zuschnitt dient der Unternehmensbegriff als Trennlinie einerseits zu dem Arbeitnehmer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erwirtschaftet und andererseits zu der privaten Konsumsphäre des Unternehmers.<sup>13</sup>

Der Begriff des Personenunternehmens bezeichnet diejenigen Unternehmen, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisiert sind. Darunter

---

12 Lang, StuW 1989, 3, 10 f.; ders., StuW 1990, 107, 118 f.; ders., Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Rz. 283; ders. in BMF, Brühler Empfehlungen, Anhang 1, S. 28 ff.; Dorenkamp, StuW 2000, 121, 130; Englisch, DStZ 1997, 778, 784 ff.; Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 219; Pezzer, DStJG 20 (1997), S. 5, 19; Seidl, StuW 1989, 350, 352 ff.; Schön, Stbg 2000, 1, 7 f.

13 Hey in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KSt, Anm. 26.

fallen Einzelunternehmen und Personengesellschaften.<sup>14</sup> Bei den Personengesellschaften soll im Rahmen der Arbeit eine Konzentration auf die in der Praxis bedeutendsten Organisationsformen erfolgen: Die (Außen-)Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die offene Handelsgesellschaft (oHG) und die Kommanditgesellschaft (KG).

### **- Körperschaftsteuer, Unternehmensteuer**

Der Terminus Unternehmensbesteuerung wird an dieser Stelle mit der Gesamtheit der Steuern gleichgesetzt, die sich zumindest partiell auf den Gewinn des Unternehmens beziehen. Die Besteuerung kann dabei sowohl auf Unternehmensebene als auch auf Unternehmerebene ansetzen. Unternehmensteuern sind indes nur diejenigen Steuern, die an den Gewinn des Unternehmens anknüpfen und bei denen die Verhältnisse außerhalb des Unternehmens keinen Einfluss auf die Besteuerung haben. Die geltende Körperschaftsteuer stellt eine Unternehmensteuer in diesem Sinne dar. Sie ist allerdings nur eine fragmentarische Unternehmensteuer, weil sie auf Kapitalgesellschaften beschränkt ist und Personenunternehmen nicht einbezieht. Wie insbesondere der romanische Rechtskreis verdeutlicht, ist diese Eingrenzung des subjektiven Anwendungsbereichs der Körperschaftsteuer nicht immanent. Dort gehören auch Gesellschaften zum Kreis der Körperschaftsteuersubjekte, die mit den deutschen Personengesellschaften vergleichbar sind.<sup>15</sup> Allgemein ausgedrückt ist eine Körperschaftsteuer eine Steuer, die darauf ausgelegt ist, das Einkommen von gegenüber der natürlichen Person rechtlich zumindest teilweise verselbständigten Zweckgebilden zu erfassen.<sup>16</sup> Werden in das körperschaftsteuerliche Regelungsgefüge neben Personengesellschaften zusätzlich natürliche Personen mit ihren unternehmerischen Einkünften integriert, entwickelt sich die Körperschaftsteuer zu einer Allgemeinen Unternehmensteuer fort.<sup>17</sup>

---

14 Ein anderes Verständnis des Begriffs Personenunternehmen blüht nur äußerst selten in der Fachliteratur auf: Vgl. Lang, DStJG 24 (2001), S. 49, 111. Er subsumiert auch personenbezogene Kapitalgesellschaften unter den Begriff Personenunternehmen.

15 Vgl. z. B. zur Körperschaftsteuer in Spanien: Seeling, DStJG 16 (1994), S. 195, 216; umfassend zur Körperschaft im Ausland: Hey in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KSt, Anm. 230 ff.

16 Hey in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KSt, Anm. 1, 3.

17 Allgemeine Unternehmensteuern werden häufig auch als Betriebssteuern bezeichnet.