

ULRICH PALM

Person im
Ertragsteuerrecht

Jus Publicum

224

Mohr Siebeck

JUS PUBLICUM
Beiträge zum Öffentlichen Recht

Band 224



Ulrich Palm

Person im Ertragsteuerrecht

Mohr Siebeck

Ulrich Palm, geboren 1969; Banklehre; Zivildienst; Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Heidelberg; Referendariat am Landgericht Baden-Baden; 1999 Promotion; wiss. Mitarbeiter/akad. Rat a.Z. am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg, Referent der Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch; wiss. Mitarbeiter am Bundesverfassungsgericht; 2011 Habilitation; Vertretung der Professur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Universität Münster; seit 2012 Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, unter besonderer Berücksichtigung des öffentlichen Wirtschaftsrechts und des Steuerrechts an der Universität Hohenheim.

e-ISBN PDF 978-3-16-152308-3
ISSN 978-3-16-152037-2
ISSN 0941-0503 (Jus Publicum)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2013 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohr.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Computersatz Staiger in Rottenburg/N. aus der Stempel-Garamond gesetzt, von Gulde-Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Großbuchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Für Philine, Jule und Amelie

Vorwort

Das deutsche Ertragsteuerrecht differenziert prinzipiell zwischen Rechtsformen mit und ohne Rechtspersönlichkeit. Die Kapitalgesellschaft ist ein Körperschaftsteuersubjekt, wohingegen die Personengesellschaft weder ein Subjekt der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer bildet. Verschiedene Reformentwürfe zur Erneuerung des deutschen Steuerrechts sehen vor, diesen Dualismus der Unternehmensbesteuerung aufzugeben. Die Kapitalgesellschaft soll steuerrechtlich genauso behandelt werden wie andere Erwerbsgesellschaften, obwohl sie eine juristische Person ist. Ob dies verfassungsrechtlich gefordert ist oder nicht, hängt von der Beantwortung einer Frage ab, die in der Rechtswissenschaft bereits viele Male gestellt worden ist, ohne das Problem endgültig zu lösen. Was ist eine juristische Person? Die vorliegende Untersuchung stellt sich dieser Aufgabe. Sie führt zu einer Reihe von Vorfragen. Was ist ein Rechtssubjekt? Was ist der Geltungsgrund des Rechts? Eng damit verknüpft ist die Frage, welche Stellung der Mensch als Person im Recht einnimmt. Erst nach dieser rechtstheoretischen, rechtskonstruktiven, privatrechts- und verfassungsrechtsdogmatischen Analyse des vielschichtigen Personbegriffs kann die Person im Ertragsteuerrecht dogmatisch erschlossen werden. Erst nach dieser Vorarbeit lässt sich das Subjekt der Leistungsfähigkeit steuerrechtlich qualifizieren. Erst dann darf die Antwort gegeben werden, ob der Dualismus der Unternehmensbesteuerung noch gerechtfertigt ist oder nicht.

Die Juristische Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg nahm die Arbeit im Sommersemester 2011 als Habilitationsschrift an. Sie ist im Wesentlichen unverändert und befindet sich grundsätzlich auf dem Stand vom September 2012. Die Arbeit ist am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg entstanden. Viele Anregungen für die steuerrechtlichen Kapitel habe ich im Rahmen des Forschungsprojekts „Bundessteuergesetzbuch“ erhalten. Mit einzelnen Fragen konnte ich mich am Bundesverfassungsgericht als wissenschaftlicher Mitarbeiter des Zweiten Senats befassen.

An erster Stelle danke ich meinem akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof sehr herzlich, der diese Untersuchung angeregt und begutachtet hat. Ohne die akademische Freiheit, die er mir ließ, und ohne sein großes Wohlwollen, mit dem er mich persönlich begleitet hat, wäre das Werk so nicht entstanden. Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer, der das Zweitgutachten erstellt hat. Herrn Prof. Dr. Christian Hattenhauer

danke ich für seine schriftliche Stellungnahme zum Abschnitt über die geistesgeschichtlichen Grundlagen des Personbegriffs, die er auf Anregung der Habilitationskonferenz freundlicherweise angefertigt hat. Herrn Prof. Dr. Christian Baldus möchte ich für seine Anregungen zum römisch-rechtlichen Abschnitt danken. Herrn Prof. Dr. Dr. Udo Di Fabio, Herrn Prof. Dr. Christian Seiler und Herrn Dr. Chris Thomale danke ich für inspirierende Diskussionen. Großer Dank gebührt auch Frau Ute Palm, Frau Dr. Barbara Kliewer und Herrn Dr. habil. Andreas Glaser, die das Manuskript vollständig gelesen haben. Für die Aufnahme des Werkes in die Reihe Jus Publicum des Mohr Siebeck Verlags bin ich Herrn Dr. Franz-Peter Gillig sehr verbunden.

Stuttgart-Hohenheim, im Dezember 2012

Ulrich Palm

Inhaltsübersicht

Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIX

Erster Teil:

Juristische Person und Ertragsbesteuerung

§ 1 Gegenstand der Untersuchung	3
A. Personale Grundstruktur der Ertragsbesteuerung	3
B. Juristische Person	28
C. Vorgehensweise	38

Zweiter Teil:

Geistesgeschichtliche Grundlagen der Person

§ 2 Der ethische Rechtsgrundsatz „Person“	43
A. „Persona“ im römischen Recht	43
B. „Persona“ in der christlichen Theologie	58
C. Moralphilosophische Grundlegung der Person in der Neuzeit	70

Dritter Teil:

Person im geltenden Recht

§ 3 Geltungsgrund des Rechts	109
A. Gerechtigkeit als Zweck des Rechts	109
B. Recht und staatliche Wirkungsmacht	120

C. Rechtspflicht	126
D. Subjektives Recht	148
§ 4 Rechtssubjekt	152
A. Funktionen des Rechtssubjekts	155
B. Merkmale des Rechtssubjekts	168
C. Dogmatische Bedeutung des Substrats	257
§ 5 Ethische Person in der Verfassungsordnung	263
A. Rezeption	264
B. Konklusion	280
§ 6 Verbände des Privatrechts	312
A. Dogmatische Entwicklung zum konstruktiven Kern des Rechtssubjekts	312
B. Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft	317
C. Begründung der dogmatischen Rechtspersonlichkeit	329

Vierter Teil:

Person und Steuern vom Einkommen

§ 7 Person und Einkommensteuer	389
A. Grundpflicht zur Steuerzahlung	389
B. Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit	399
C. Einkommen	427
§ 8 Person und Körperschaftsteuer	472
A. Subjekte der steuerrechtlichen Leistungsfähigkeit	473
B. Rechtsformneutralität	545
Schlussbetrachtung	561
Zusammenfassung	567
Literaturverzeichnis	599
Personenregister	665
Sachregister	671

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Abkürzungsverzeichnis	XIX

Erster Teil:

Juristische Person und Ertragsbesteuerung

§ 1 Gegenstand der Untersuchung	3
A. Personale Grundstruktur der Ertragsbesteuerung	3
I. Dualismus der Unternehmensbesteuerung	3
II. Frühe Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit	6
III. Steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	8
1. Personenbezogene Kapitalgesellschaften	8
2. Pensionszusage	12
3. Vergütung an Gesellschafter-Geschäftsführer	12
4. Gewerbesteuerliche Gesamtschuldnerschaft	13
5. Gesellschaftsteuer	13
6. Betriebsaufspaltung	14
7. Mantelkauf	14
8. Bilanzbündeltheorie	15
9. Veräußerungsgewinne im Privatvermögen	16
10. Schachtelprivileg	17
11. Schwarzwaldklinik	17
12. Tarifbegrenzung gewerblicher Einkünfte	18
a. Vorlagebeschluss des X. Senats des Bundesfinanzhofs	18
b. Konkrete Normenkontrolle des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts	20

B. Juristische Person	28
I. „Wesen der juristischen Person“	28
II. Bedeutungsebenen der Rechtssubjektivität	32
III. Natürliche Person und juristische Person	37
C. Vorgehensweise	38

Zweiter Teil:

Geistesgeschichtliche Grundlagen der Person

§ 2 Der ethische Rechtsgrundsatz „Person“	43
A. „Persona“ im römischen Recht	43
I. Etymologie und allgemeiner Sprachgebrauch	44
II. Rechtstechnische Verwendungsweise	46
III. Ethischer Bedeutungsgehalt	54
B. „Persona“ in der christlichen Theologie	58
I. Patristik	58
II. Scholastik	61
III. Reformation	65
IV. Schlussfolgerung	66
C. Moralphilosophische Grundlegung der Person in der Neuzeit	70
I. Suárez: Person als moralisches Sein	71
II. Hobbes: Person und Leviathan	74
III. Descartes: Die Idee der Subjektivität	77
IV. Pufendorf: Persona moralis	78
V. Locke: Persönliche Identität	82
IV. Leibniz: Leibseelische Dualität und Kompatibilität	85
VII. Kant: Person als Zweck an sich selbst	87
VIII. Fichte: Ichheit, Interpersonalität und Urrecht	97
IX. Hegel: Der freie Wille	101

Dritter Teil:
Person im geltenden Recht

§ 3 Geltungsgrund des Rechts	109
A. Gerechtigkeit als Zweck des Rechts	109
B. Recht und staatliche Wirkungsmacht	120
C. Rechtspflicht	126
I. Anerkennung	126
II. Positivität	135
D. Subjektives Recht	148
§ 4 Rechtssubjekt	152
A. Funktionen des Rechtssubjekts	155
I. Relativität der Rechtssubjektivität	156
II. Potentialität des Rechtssubjekts	159
III. Rechtsverhältnis	165
B. Merkmale des Rechtssubjekts	168
I. Zurechnungseinheit	168
1. Rechtstechnische Zurechnung	168
2. Substrat	171
3. Einheitsbildendes Moment	180
a. Schulden und Vermögen	180
b. Subjekt	183
(1) Mensch	183
(2) Mitglieder	184
(3) Unternehmen	185
(4) Organisation	187
c. Zweck	190
d. Identität	193
II. Handlungseinheit	201
1. Persönlichkeit	201
a. Rechtsfähigkeit, Rechtsträger, Rechtssubjekt	201
b. Dogmatische Begriffsbildung der Privatrechtslehre	202
c. Substrat	204
(1) Thibaut und Savigny	204
(2) Weitere Privatrechtslehre des 19. Jahrhunderts	207
(3) Gierke	212
d. Konstruktive Persönlichkeit	214

2. Organisation	215
a. Konstruktive Gleichartigkeit der Rechtssubjekte	215
(1) Natürliche Person	215
(2) Gesamtwille	218
(3) Gesamtpersönlichkeit	221
(4) Konstruktion der Personengesellschaft	224
b. Normative Zuordnung	227
c. Formaler Organisationsbegriff	231
(1) Herkömmliche dogmatische Ansätze	231
(2) Rechtssoziologische Ansätze	233
(3) Idealistische Ansätze	234
(4) Systemtheoretische Ansätze	238
(5) Staatsrechtliche Ansätze	243
d. Grundstruktur der Organisation	245
(1) Identität als Ausgangspunkt	245
(2) Bestimmung der Organisationsstruktur	246
(3) Organ	248
(4) Organwalter	253
(5) Zurechnung	255
III. Interesseneinheit	255
C. Dogmatische Bedeutung des Substrats	257
§ 5 Ethische Person in der Verfassungsordnung	263
A. Rezeption	264
I. Privatrechtswissenschaft	264
1. Systematische Jurisprudenz des 16. Jahrhunderts	264
2. Naturrecht der Aufklärung	266
3. Historische Rechtsschule	267
4. Ethischer Personalismus im geltenden Recht	270
II. Verfassungsordnung	270
1. Grundgesetzgebung	270
2. Rechtswissenschaft	276
3. Verfassungsrechtsprechung	277
B. Konklusion	280
I. Substanz und Existenz: Person als Subjekt der Menschenwürde	281
II. Relation und Individualität: Person als Kategorie gleicher Freiheit	285
III. Verantwortung und Sozialität: Grundpflichten der Person .	292

IV. Hauptfreiheitsrecht und Hauptgleichheitsrecht:	
Person als Grundrechtsträger	301
1. Einheit der Sozialpflichtigkeit	301
2. Allgemeines Persönlichkeitsrecht	304
3. Person als Gleichheitsbegriff	306
§ 6 Verbände des Privatrechts	312
A. Dogmatische Entwicklung zum konstruktiven Kern des Rechtssubjekts	312
B. Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft	317
C. Begründung der dogmatischen Rechtspersönlichkeit	329
I. Rechtsfähigkeit	329
II. Substrat	335
1. Korporation	335
2. Organisationsstruktur der Kapitalgesellschaften	338
a. Aktiengesellschaft	338
b. Gesellschaft mit beschränkter Haftung	340
c. „Einpersonengesellschaft“	342
d. Empirischer Befund	343
3. Erweiterter Begriff der juristischen Person	344
III. Gesetzliche Leitbilder	350
1. Körperschaft	350
2. Fremdorganschaft	357
3. Haftung	361
IV. „Wesen der juristischen Person“	370

Vierter Teil:

Person und Steuern vom Einkommen

§ 7 Person und Einkommensteuer	389
A. Grundpflicht zur Steuerzahlung	389
B. Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit	399
I. Positivität des Verfassungsprinzips	399
II. Freiheitsrechtlicher Maßstab der Besteuerungsgleichheit ...	407
III. Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung	413

IV. Unterprinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzips	416
1. Horizontale und vertikale Gleichheit	416
2. Subjektives Nettoprinzip	418
3. Objektives Nettoprinzip	420
4. Belastungsobergrenze	422
C. Einkommen	427
I. Vermögenserwerb	427
II. Steuerrecht und Privatrecht	429
III. Rechtstatsache „Ertrag“	432
1. Ertragsquelle	432
2. Steuerrechtstatbestand	435
IV. Zurechnungseinheiten	438
1. Person	438
a. Reinvermögenszugangstheorie	438
b. Quellentheorie	443
2. Einkunftsquelle	446
a. Einkunftsart	446
b. Zurechnung	451
(1) Subjektives Zurechnungskriterium	451
(2) Objektives Zurechnungskriterium	460
c. Dogmatische Zurechnungseinheit	462
d. Dogmatische Relation zur Person	465
(1) Individuelles Einkommen	465
(2) Verluste	469
§ 8 Person und Körperschaftsteuer	472
A. Subjekte der steuerrechtlichen Leistungsfähigkeit	473
I. Ertragsfähigkeit	475
1. Unternehmen	475
2. Leistungsfähigkeit und Unternehmen	482
II. Leistungsfähigkeit	485
1. Privatrechtssubjektivität	485
a. Vermögensrechtsfähigkeit	485
b. Handlungsfähigkeit	490
c. Thesaurierter Gewinn	492
2. Person	499
3. Haftung	511
4. Selbstzweck	515

a. Natürliche Person	515
b. Juristische Person	520
(1) Einheits- und Vielheitsbetrachtung	520
(2) Verbandszweck der Kapitalgesellschaften	528
(3) Transpersonales Substrat	539
5. Schlussfolgerung	541
B. Rechtsformneutralität	545
Schlussbetrachtung	561
Zusammenfassung	567
Erster Teil: Juristische Person und Ertragsbesteuerung	567
§ 1 Gegenstand der Untersuchung	567
Zweiter Teil: Geistesgeschichtliche Grundlagen der Person	569
§ 2 Der ethische Rechtsgrundsatz „Person“	569
Dritter Teil: Person im geltenden Recht	572
§ 3 Geltungsgrund des Rechts	572
§ 4 Rechtssubjekt	574
§ 5 Ethische Person in der Verfassungsordnung	578
§ 6 Verbände des Privatrechts	581
Vierter Teil: Person und Steuern vom Einkommen	584
§ 7 Person und Einkommensteuer	584
§ 8 Person und Körperschaftsteuer	591
Literaturverzeichnis	599
Personenregister	665
Sachregister	671

Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch für Österreich
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AGBG	Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen
Abh.	Abhandlung
AbR	Archiv für bürgerliches Recht (Zeitschrift)
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
AEMR	Allgemeine Erklärung der Menschenrechte von 1948
AfA	Absetzung für Abnutzungen
AG	1) Aktiengesellschaft 2) Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AGPh	Archiv für Geschichte der Philosophie (Zeitschrift)
AktG	Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz)
AltSchG	Altschuldenhilfe-Gesetz
Anthr.	Anthropologie in pragmatischer Hinsicht
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts, bis 1910 Archiv für öffentliches Recht (Zeitschrift)
ApoG	Apothekengesetz
ARSP	Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Ausg.	Ausgabe
BayGVBl.	Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt
BayLTDrucks.	Drucksachen des Bayerischen Landtages
BayVerf	Verfassung des Freistaates Bayern vom 2. Dezember 1946
BayVerfGHE	Sammlung von Entscheidungen des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs mit Entscheidungen des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBahnVermG	Gesetz über die vermögensrechtlichen Verhältnisse der Deutschen Bundesbahn
Bd.	Band
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz

BeamtStG	Gesetz zur Regelung des Statusrechts der Beamtinnen und Beamten in den Ländern
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BHO	Bundshaushaltsordnung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Brem.GBl.	Bremisches Gesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Amtliche Sammlung
CA 2006	Companies Act 2006
cap.	capitel (Kapitel)
CDFI	Cahiers de droit fiscal international
Darst.	Darstellung
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Dig.	Digesta Iustiniani
DJT	Deutscher Juristentag
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStZA und B	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A und B, bis 1979 (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
EGABL.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche
EMRK	Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (Europäische Menschenrechtskonvention)
EMVG	Gesetz über die elektromagnetische Verträglichkeit von Betriebsmitteln
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
endg.	endgültig
ErgL	Ergänzungslieferung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStGB	Einkommensteuergesetzbuch (vorgelegt von Paul Kirchhof)
EStG 1925	Einkommensteuergesetzes vom 10. August 1925 (RGI. I 1925, S. 189)
ESZB-Satzung	Protokoll (Nr. 4) über die Satzung des Europäischen Systems der Zentralbanken und der Europäischen Zentralbank (EUABl. 2010, C 83/230)
EUABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
EU-Grundrechte- charta	Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUABl. 2010, C 83/389)

EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
Evang. Theol.	Evangelische Theologie (Zeitschrift)
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWIVAG	EWIV-Ausführungsgesetz
EZB	Europäische Zentralbank
F.A.Z.	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Festgabe
FGO	Finanzgerichtsordnung
finanzreform	Internet-Zeitschrift (www.finanzreform.de)
FRV	Verfassung des Deutschen Reiches vom 18. März 1849 (Frankfurter Reichsverfassung, Paulskirchenverfassung)
FS	Festschrift
GA	Goldammer's Archiv für Strafrecht (Zeitschrift)
Gai. Inst.	Institutionen des Gaius
ggf.	gegebenenfalls
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
GewStG	Gewerbesteuer-gesetz
G GK	Grundgesetz-Kommentar
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GMS	Grundlegung zur Metaphysik der Sitten
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GS	Großer Senat; Gedächtnisschrift
Harv. L. Rev.	Harvard Law Review
Hbd.	Halbband
HGB	Handelsgesetzbuch
HChE	Entwurf des Verfassungskonvents in Herrenchiemsee (10.–23. August 1948), Herrenchiemseer Entwurf
HessGVBl.	Gesetz- u. Verordnungsblatt für das Land Hessen
hg.	herausgegeben von
HGR	Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa
HKK	Historisch-kritischer Kommentar zum BGB
hM	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HStR	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
IGH	Internationaler Gerichtshof
IGH-Statut	Statut des Internationalen Gerichtshofs vom 26. Juni 1945
InsO	Insolvenzordnung
Inst. Iust.	Institutionen Justinians
IPbürgR	Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte vom 19. Dezember 1966

IPwirtR	Internationaler Pakt über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte vom 19. Dezember 1966
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JBTh	Jahrbuch für Biblische Theologie
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart (Zeitschrift)
JRE	Jahrbuch für Recht und Ethik
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KOM	Kommission
KpV	Kritik der praktischen Vernunft
Krit. Ueberschau	Kritische Ueberschau der deutschen Gesetzgebung und Rechtswissenschaft (Zeitschrift)
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
KrV	Kritik der reinen Vernunft
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
L	Wissenschaft der Logik
Law Q Rev.	The Law Quarterly Review (Zeitschrift)
Lec.	Lectures
Lfg.	Lieferung
lib.	liber (Buch)
lit.	littera
Logos	Zeitschrift für systematische Philosophie (früher: Internationale Zeitschrift für Philosophie der Kultur)
Losebl.	Loseblattsammlung/-werk
MarkenG	Gesetz über den Schutz von Marken und sonstigen Kennzeichen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MdS	Die Metaphysik der Sitten
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
MJTh	Marburger Jahrbuch Theologie
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
Mot.	Motive zu dem Entwurfe eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich, 5 Bd., Berlin 1899
MPG	Gesetz über Medizinprodukte
MüKo-BGB	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
MüKo-AktG	Münchener Kommentar zum Aktiengesetz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NSDAP	Nationalsozialistische Deutsche Arbeiterpartei
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
oHG	offene Handelsgesellschaft
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)

OVGSt	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PrALR	Allgemeines Landrecht für die preußischen Staaten von 1794
R	Grundlinien der Philosophie des Rechts
RAO	Reichsabgabenordnung
RDG	Rechtsdienstleistungsgesetz
Rechtstheorie	Zeitschrift für Logik, Methodenlehre – Kybernetik und Soziologie des Rechts
REStG	Reichseinkommensteuergesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rn.	Randnummer
RStBl	Reichssteuerblatt
RStGB	Reichsstrafgesetzbuch
S.	Seite
SGB	Sozialgesetzbuch
SDZ	Süddeutsche Juristen-Zeitung
Sp.	Spalte
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StGB	Strafgesetzbuch
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift
Syst.	Systematisch
ThPh	Theologie und Philosophie (Zeitschrift)
Tit.	Titulus
u.a.	und andere
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UG	Unternehmergesellschaft gemäß § 5a GmbHG
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UN-Charta	Charta der Vereinten Nationen vom 26. Juni 1945
Urt.	Urteil
USA	United States of America
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom; von
v. H.	von Hundert
VereinsG	Vereinsgesetz
VerfKgrPr	Verfassungsurkunde für den Preußischen Staat vom 31. Januar 1950
VersR	Versicherungsrecht (Zeitschrift)
vgl.	vergleiche
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
Wiener Konsularrechtskonvention	Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen vom 24. April 1963

WKBG	Wagniskapitalbeteiligungsgesetz
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WRP	Wettbewerb in Recht und Praxis (Zeitschrift)
WRV	Verfassung des Deutschen Reichs vom 11. August 1919 (Weimarer Reichsverfassung)
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
ZgesStW	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (früher: Zeitschrift für das Gesamte Handelsrecht und Konkursrecht)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (früher: Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis)
ZfL	Zeitschrift für Lebensrecht
ZRPhil	Zeitschrift für Rechtsphilosophie in Lehre und Praxis
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
Zs. f. Kirchenrecht	Zeitschrift für Kirchenrecht (später: Deutsche Zeitschrift für Kirchenrecht)

Im Übrigen wird auf *Hildebert Kirchner*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 7. Aufl., 2012 verwiesen.

Erster Teil:

Juristische Person und Ertragsbesteuerung

§ 1 Gegenstand der Untersuchung

A. Personale Grundstruktur der Ertragsbesteuerung

I. Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung, der die Steuersysteme zahlreicher Staaten prägt¹, ist das markante Kennzeichen des deutschen Ertragsteuerrechts. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und sonstigen Körperschaften richtet sich nach dem Trennungsprinzip, während die Besteuerung der Personengesellschaften dem Transparenzprinzip folgt. Die Kapitalgesellschaft ist Subjekt der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Der von ihr erzielte Gewinn ist auch ertragsteuerrechtlich – rechtstechnisch betrachtet – „ihr“ Gewinn. Verluste der Kapitalgesellschaft können zunächst nur mit eigenen Gewinnen aus anderen Perioden verrechnet werden (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d EStG). Demgegenüber gehört die Personengesellschaft weder zum Kreis der Rechtssubjekte des § 1 EStG noch des § 1 KStG. Der von ihr erzielte Gewinn wird einkommensteuerrechtlich dem Gesellschafter als Mitunternehmer anteilig „zugerechnet“² (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 EStG). Demgemäß können die Verluste der Personengesellschaft grundsätzlich mit anderen Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden, sofern nicht besondere Verlustabzugsbeschränkungen – wie die §§ 15 Abs. 4, 15a, 15b EStG – dem entgegenstehen. Im Gegensatz zur Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafter-Geschäftsführers wird das Geschäftsführergehalt des Personengesellschafters einkommensteuerrechtlich als Gewinn qualifiziert und Pensionsrückstellungen nicht anerkannt. Nicht zuletzt kann Vermögen des Gesellschafters im Sinne des Transparenzprinzips zu Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers werden³.

¹ Vgl. *J. Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG Anm. 230; *O. H. Jacobs* (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., 2011, S. 104 ff.

² Vgl. *W. Schön*, StuW 1988, S. 253 (255 ff.); *ders.*, DStR 1993, S. 185 (191 f.); vgl. auch *R. Hüttemann*, DStJG 25 (2002), S. 123 (139 f.).

³ Vgl. auch *R. Seer*, StuW 1993, S. 114 (115 ff.); *O. H. Jacobs* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 4. Aufl., 2009, S. 94 ff.; *J. Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2012, § 11 Rn. 1 f.; *J. Englisch*, DStZ 1997, S. 778 f.; *J. Hennrichs*, StuW 2002, S. 201 (202 ff.); *ders.*, FR 2010, S. 721 ff.; *K.-D. Drißen*, GmbHR 2008, S. 393 (394 ff.); *R. Martini*, DStR 2012, S. 388.

Diese fundamentale Unterscheidung geht auf die Einordnung der Gesellschaften durch die ursprüngliche Privatrechtsdogmatik zurück⁴, deren Grundstruktur in den Motiven des Bürgerlichen Gesetzbuchs festgehalten ist. Das Wesen der juristischen Persönlichkeit bestehe darin, dass die an sich nur den natürlichen Personen zustehende Vermögensfähigkeit kraft positiver Satzung einem Personenvereine oder einem Vermögensinbegriffe beigelegt sei⁵. Personen und nur Personen sind danach rechtsfähig⁶. „Jedes Rechtsverhältnis besteht in der Beziehung einer Person zu einer anderen Person. [...]“⁷. Der Satz, mit dem *v. Savigny* den zweiten Band seines Systems einleitet, wirkt bis heute – zum Teil auch missverstanden – nach. Personen sind neben den natürlichen Personen die juristischen Personen. Personengesellschaften sind nach dieser Dogmatik selbst nicht rechtsfähig⁸.

An den Begriff der juristischen Person knüpft das deutsche Körperschaftsteuerrecht seit den *Erzbergerschen* Reformen an, um die subjektive Steuerpflicht der Kapitalgesellschaften zu begründen⁹. Bis dahin waren die juristischen Personen nicht einheitlich erfasst. Entscheidend für die Steuerpflicht der Körperschaft war vielmehr, ob die konkrete Rechtsform als Tatbestandsmerkmal erfüllt war¹⁰. Es hatte sich zwar ein Kern an Gesellschaften herausgebildet, der allgemein zu den Steuersubjekten der Einkommen-Körperschaftsteuern gehörte, die vor der Reform von den deutschen Ländern erhoben wurden. Eine systematische Erfassung der Körperschaften nach einem gemeinsamen Prinzip war aber nicht auszumachen¹¹. Erst § 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes vom 30. März 1920¹² führte den abstrakten Begriff der juristischen Person – einschließlich der juristischen Personen des öffentlichen Rechts – in den Tatbestand der subjektiven Steuerpflicht ein, der seitdem das wesentliche Abgrenzungsmerkmal für den persönlichen Anwendungsbereich des Körperschaftsteuerrechts bildet¹³.

⁴ Vgl. *K. Tipke*, NJW 1980, S. 1079; *B. E. Bippus*, DStR 1998, S. 749 f.; *R. Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 130.

⁵ Mot. I, S. 78.

⁶ Vgl. jüngst wieder *F. Rittner*, in: FS-Hüffer, 2010, S. 843 (848 f., 851); vgl. auch *H. Nawiasky*, Allgemeine Rechtslehre, 2. Aufl., 1948, S. 186; *H. Eichler*, System des Personenrechts, 1989, S. 35.

⁷ *F. C. v. Savigny*, System des heutigen Römischen Rechts, Bd. 2, 1840, § 60 S. 1.

⁸ Vgl. *V. Beuthien*, JZ 2003, S. 715 (717 f.); *D. Reuter*, AcP 207 (2007), S. 673 (674); *M. Tolani*, „Teilrechtsfähigkeit“ von Personenvereinigungen, 2009, S. 28 f.

⁹ Vgl. *J. Lang*, NJW 2006, S. 2209; *K.-D. Drüen*, GmbHR 2008, S. 393.

¹⁰ *Chr. Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, S. 72 f.

¹¹ *Chr. Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, S. 35 f.

¹² RGBl. S. 393.

¹³ Vgl. *R. Hüttemann*, Das Steuerrecht der Aktiengesellschaft, in: Bayer/Habersack (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Bd. II, 2007, Kap. 27 Rn. 9; vgl. auch *R. Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 130; *R. Martini*, DStR 2012, S. 388 (392).

Aufgrund dieser Vorgaben sieht sich die Steuerrechtswissenschaft für die Frage der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Subjektivität von „Rechtspersonen und Personengemeinschaften“ in ihrer Innovationskraft auf „das klassische privatrechtliche Gedankengut und seine dualistische Modellhaftigkeit der Rechtssubjektivität“ beschränkt¹⁴. Das wiegt umso schwerer, als die Privatrechtsdogmatik selbst einen Wandel vollzogen hat und neben den natürlichen und juristischen Personen auch den Personengesellschaften grundsätzlich die Privatrechtssubjektivität zuerkennt. Nachdem der Gesetzgeber in vielen Rechtsgebieten dazu übergegangen ist, die rechtsfähigen Personengesellschaften den juristischen Personen weitgehend gleichzustellen, ist das Ertragsteuerrecht einer der letzten Rechtsbereiche, in denen der „Rechtspersonlichkeit“ grundlegende Bedeutung zukommt.

Wie sehr die personale Vorgabe des Privatrechts in die Dogmatik des Ertragsteuerrechts hineinwirkt, zeigt sich auch am Begriff des Einkommens. Einkommen- und Körperschaftsteuer werden als Personensteuern qualifiziert (vgl. § 12 Nr. 3 EStG, § 10 Nr. 2 KStG)¹⁵. Das zu versteuernde Einkommen bildet nicht nur die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer (§ 2 Abs. 5 Satz 1 EStG), sondern auch für die Körperschaftsteuer (§ 7 Abs. 1 u. 2, § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). Person und Einkommen werden als komplementäre Begriffe verstanden – unabhängig davon, ob es sich um natürliche oder juristische Personen handelt. Demgemäß setzt der Einkommensbegriff für *Albert Hensel* die Person notwendig voraus, die das Einkommen bezieht¹⁶. Das Einkommen ist ein personaler, subjektbezogener Terminus. Demgegenüber bildet der Gewerbeertrag die Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer (§ 6 GewStG). Die Personengesellschaft ist der Schuldner der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). „[...] Nun entsteht die Frage: wie reimt sich das mit dem vorhin entwickelten Grundgedanken der Erfassung der Leistungsfähigkeit der Einzelwirtschaft als solcher? Warum wird die Mitunternehmerschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer des einheitlichen Gewerbebetriebs anzusehen sind, nicht ebenso wie mit der Gewerbesteuer auch als solche mit einer besonderen Körperschaftsteuer erfasst? [...]“¹⁷. Für *Enno Becker* liegt die Antwort „in der Verschiedenheit der Gewerbesteuer als Objektsteuer von der Einkommensteuer als einer Personalsteuer“. In Abgrenzung zur Körperschaftsteuer sieht er die „Not-

¹⁴ *B. E. Bippus*, DStR 1998, S. 749 (751).

¹⁵ Vgl. *B. Jäger/F. Lang*, Körperschaftsteuer, 18. Aufl., 2009, S. 33; *O. H. Jacobs/W. Scheffler*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 4. Aufl., 2009, S. 94 f.; *H.-W. Bayer*, Grundbegriffe des Steuerrechts, 4. Aufl., 1992, Rn. 68 ff.; *H.-W. Bayer*, Steuerlehre, 1998, Rn. 460 ff.; *C. Lambrecht*, in: Gosch (Hrsg.), KStG, 2. Aufl., 2009, § 1 Rn. 20; *R. Heurung*, in: Erle/Sauter (Hrsg.), KStG, 3. Aufl., 2010, Einf. KStG Rn. 1; *J. Hey*, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in: Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, S. 1 (15).

¹⁶ *A. Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, S. 77.

¹⁷ *E. Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 98.