

Vorlesung Unternehmensteuerrecht

Donnerstag, den 18.10.01

Ich begrüße Sie zu der Vorlesung Unternehmensteuerrecht, die ich in diesem Wintersemester halte, weil der Nachfolger von Herrn Schulze-Osterloh noch nicht feststeht. Zu Beginn sind einige organisatorische Vorklärungen erforderlich, die wir rasch hinter uns bringen sollten.

Die erste betrifft die Vorlesungszeit, deren Ankündigung sich zweimal geändert hat. Ich hoffe, dass nun mit do, 14 – 16 Uhr eine Zeit gefunden werden konnte, die sich sowohl mit den Zeiten der Arbeitsgemeinschaft von Herrn Franke, als auch mit den Zeiten konkurrierender Lehrveranstaltungen dieses Fachbereichs wie privater Repetitorien verträgt.

Die zweite betrifft Gesetzestexte und Studienliteratur. Als Textsammlung empfehle ich die Ausgabe „Aktuelle Steuertexte 2001“, aber auch jede andere Textsammlung, die auf dem Stand vom 01.01.01 ist und die zumindest enthält: EStG, KStG, GewStG, darüber hinaus möglichst noch AO, AStG, UmwStG und UStG. Zum 01.01.02 zeichnen sich wieder einige Gesetzesänderungen ab, auf die zu gegebener Zeit einzugehen sein wird. Als Lehrbuch empfehle ich das gerade in 4. Auflage erschienene Werk „Steuerrecht“ von Dieter Birk, das dem Unternehmensteuerrecht einen eigenen Paragraphen widmen und zudem in dem Kapitel über das Einkommensteuerrecht längere Passagen über die Gewinneinkünfte und die Gewinnermittlung enthält, zusammen etwa 110 Seiten.

Die dritte betrifft mein Vorlesungsskript, das mit einer von mir nur teilweise beeinflussbaren Zeitverzögerung von ca. 1 Woche in das Internet eingestellt von Ihnen dort ohne Passwort abgerufen und heruntergeladen werden kann, und zwar unter folgender URL: <http://www.fu-berlin.de/jura/fachbereich/lehreundforschung/professoren/heintzen/ws0102/untstr/index.html>. Diese Skripte dienen auch der Eingrenzung des Stoffes mündlicher Prüfungen, die ggfs. zu dieser Vorlesung nötig werden.

Die vierte betrifft einen möglichen Besuch in einer mündlichen Verhandlung des für die Körperschaftsteuer zuständigen Senats des FG Berlin. Ein solcher Besuch wäre möglich, wenn Sie mir Interesse signalisierten. Ein solcher Besuch müsste nicht vorbereitet werden; wir würden, so wie auch die ehrenamtlichen Richter, durch einen Sachbericht über den Stand des jeweiligen Verfahrens in Kenntnis gesetzt.

I. Der Begriff Unternehmenssteuerrecht

Der gängige Begriff „Unternehmenssteuerrecht“ erweckt den Eindruck, es ginge um Rechtsnormen, bei denen Steuersubjekt ein wie immer zu definierendes Unternehmen ist. Dieser Eindruck ist falsch. Ein Steuersubjekt „Unternehmen“ gibt es in dieser Allgemeinheit nicht, was nicht darauf beruht, dass der Unternehmensbegriff ungeeignet wäre; die Steuerrechtsordnungen anderer Staaten, andere Teilgebiete des deutschen Rechts, wie das kollektive Arbeitsrecht, ja sogar einige Steuergesetze, wie insbesondere das GewStG (s.u.) und das UStG, verwenden diesen Begriff, um Rechtsfolgen zuzuweisen. Das deutsche Ertragsteuerrecht ist kraft Tradition rechtsformorientiert, d.h. es ordnet unterschiedlichen Rechtsformen von Unternehmen, etwa AG oder oHG, unterschiedliche steuerrechtliche Rechtsfolgen zu. Diese Regelungstechnik des deutschen Steuerrechts stellt im Wettbewerbsgleichheit fordernden Europäischen Binnenmarkt ein Problem dar, weil sie zu Ungleichbehandlungen führt, die in anderen EU-Staaten nicht verstanden werden. So ist in Deutschland der überwiegende Teil der Unternehmen als Personengesellschaft verfasst und unterliegt nicht den Regeln des Körperschaftsteuergesetzes, etwa dem Steuersatz von nur 25 % des zu versteuernden Einkommens (§ 23 I KStG), sondern den Regeln des Einkommensteuergesetzes mit einem Spitzensteuersatz von derzeit 48,5 % (§ 32a I 2 Nr. 4 EStG). Es liegt auf der Hand, dass solche Unterschiede zu Irritationen führen, wenn man das deutsche Steuersystem aus der Sicht eines Staates betrachtet, in dem Unternehmen generell Körperschaften sind. Die Rechtsformabhängigkeit des deutschen Unternehmenssteuerrechts führt zu der rechtspolitischen Forderung nach seiner Rechtsformneutralität, auf die wir zum Schluss der Vorlesung zurückkommen werden.

Für das deutsche Steuerrecht prägend ist die Unterscheidung von Personenunternehmen und von Körperschaften (Kapitalgesellschaften). Die Besteuerung von Per-

sonenunternehmen richtet sich nach dem EStG, die Besteuerung von Körperschaften (Kapitalgesellschaften) richtet sich nach dem KStG.

1. Personengesellschaften

Eine Personengesellschaft ist aber als solche kein Einkommensteuersubjekt, mag man sie heute auch als Subjekt der Gewinnerzielung und der Gewinnermittlung ansehen. Vielmehr werden die Gewinnanteile der Gesellschafter einer oHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft und weitere damit in Zusammenhang stehende Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommenbesteuerung des Gesellschafters unterworfen, sofern der Gesellschafter eine gemäß § 1 EStG einkommensteuerpflichtige natürliche Person ist und sofern die Voraussetzungen für eine sog. Mitunternehmerschaft vorliegen. § 15 I 1 Nr. 2 EStG ordnet an, dass die dort genannten Vermögenspositionen, im Kern der Gewinnanteil, den Gesellschaftern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 I Nr. 2 EStG) zugerechnet werden; auf diese Weise wird die Gleichstellung von Mitunternehmern und Einzelunternehmern (§ 15 I 1 Nr. 1 EStG) erreicht.

2. Kapitalgesellschaften

Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften ist nicht im EStG, sondern im KStG geregelt. Kapitalgesellschaften sind Steuersubjekte, so dass sie einer Besteuerung unterliegen, die unabhängig von der Besteuerung ihrer Anteilseigner ist. Soweit Kapitalgesellschaften Gewinne an die Anteilseigner ausschütten, werden diese Gewinne bei den Anteilseignern erneut steuerlich erfasst. Es entsteht ein Doppelbesteuerungsproblem, das ab dem 01.01.2001 durch das Halbeinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40, 3c II EStG) gemindert wird.

Die Begriffe Kapitalgesellschaft und Körperschaft sind nicht völlig identisch. Nach § 1 I 1 KStG sind die Kapitalgesellschaften der – freilich wichtigste – Unterfall der Körperschaften. Unter diesen Begriff fallen weiter sonstige juristische Personen des Privatrechts (Nr. 2 – 4), wobei die steuerrechtliche Begrifflichkeit streng zivilrechtsakzessorisch ist. Unter den Begriff der Körperschaft fallen weiter Organisationen, die keine juristischen Personen sind, und zwar solche des privaten Rechts (Nr. 5), insbe-

sondere der nichtrechtsfähige Verein, und solche des öffentlichen Rechts (Nr. 6). In der Gründungsphase einer Körperschaft ist zu differenzieren zwischen der Vorgesellschaft, die, sofern eine Eintragung später erfolgt, als Körperschaftsteuersubjekt behandelt wird, und der Vorgründungsgesellschaft, die steuerrechtlich nicht als Körperschaft behandelt wird (zu Letzterer BFH BStBl. 1990 II, 91).

3. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Sowohl in § 1 EStG als auch in § 1 KStG wird zur Bestimmung des Steuersubjekts die Unterscheidung von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht verwandt. Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist eine natürliche Person, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Wer unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, ist in Deutschland mit seinem gesamten Einkommen, auch wenn es im Ausland erzielt worden ist (Welteinkommen), steuerpflichtig, vorbehaltlich von Regelungen in DBA. Wer beschränkt einkommensteuerpflichtig ist, ist in Deutschland nur mit seinen inländischen Einkünften steuerpflichtig; die inländischen Einkünfte werden in § 49 EStG definiert; beschränkt einkommensteuerpflichtig ist, wer im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt, wohl aber Einkünfte hat. Entsprechend sind nach § 1 I KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig Körperschaften, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Die Begriffe Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Geschäftsleitung und Sitz sind in den §§ 8 – 11 AO definiert. Bei Körperschaften ist wichtig, dass, wenn die Geschäftsleitung tatsächlich im Inland liegt, ein in Statuten festgelegter Auslandssitz an der unbeschränkten Steuerpflicht nichts ändert.

4. Gewerbesteuer

Neben die Einkommen- und die Körperschaftsteuer tritt als dritte sog. Ertragsteuer die Gewerbesteuer. Während Einkommen- und Körperschaftsteuer sich ausschließen, tritt die Gewerbesteuer sowohl zur Einkommen- als auch zur Körperschaftsteuer hinzu. Dass sie neben diesen Steuern als selbstständige Steuer geführt wird, lässt sich aus der Sicht des Steuerschuldners nicht erklären, sondern nur aus der Sicht des Steuergläubigers. Während das Aufkommen von Einkommen- und Körperschaftsteuer dem Bund und den Ländern je zur Hälfte zusteht (Art. 106 III 1, 2 GG), bei der Einkommensteuer mit einem Abzug zugunsten der Gemeinden (Art. 106 V

GG), steht das Aufkommen der Gewerbesteuer den Gemeinden zu (Art. 106 VI 1 GG).

Der Eindruck einer Doppelbelastung bedarf in verschiedener Hinsicht der Korrektur. Diese hat beim Steuerschuldner zu beginnen. Steuerschuldner ist gemäß § 5 I 1 GewStG der Unternehmer, d.h. wer für eigene Rechnung ein Gewerbe betreibt. Bei der Gewerbesteuer wird der Begriff des Unternehmers also, abweichend von dem, was ich zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer gesagt habe, nicht rechtsformbezogen. Unternehmer kann trotz fehlender Rechtsfähigkeit auch eine Personengesellschaft sein. Diese ist gemäß § 5 I 3 GewStG Gewerbesteuerschuldner, während Schuldner der Einkommensteuer die Gesellschafter, nicht die Personengesellschaft ist. – Weiter wird die Gewerbesteuer als Objektsteuer qualifiziert, die auf dem Gewerbebetrieb als Steuergegenstand lastet und an dessen Gegebenheiten orientiert sei, während Einkommen- und Körperschaftsteuer sich als Subjektsteuern an den persönlichen Verhältnissen des Steuerschuldners orientieren. – Die Gewerbesteuer wird schließlich auf die Einkommensteuer angerechnet (§ 35 EStG).

5. Integrierter Gewinnsteuersatz

Aus der Sicht eines Unternehmens spielt weniger die rechtliche Differenzierung der einzelnen Steuerarten eine Rolle als die steuerliche Gesamtbelastung. Diese erfasst den betriebswirtschaftlichen Begriff des integrierten Gewinnsteuersatzes, der die Gesamtbelastung mit Einkommensteuer (einschließlich Kirchensteuer) bzw. mit Körperschaftsteuer, in beiden Varianten zuzüglich der Gewerbesteuer, abbildet. Es handelt sich um eine mathematische Größe, die in Belastungs- und Planungsberechnungen zugrunde gelegt wird.