



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand
Eine rechtsvergleichend-historische Analyse der Bestimmung
von eigenständig steuerpflichtigen Personenvereinigungen“**

Dissertation vorgelegt von Ruben Martini

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Andreas Piekenbrock

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand

Eine rechtsvergleichend-historische Analyse der Bestimmung von eigenständig
steuerpflichtigen Personenvereinigungen

von Richter *Ruben Martini*, Dipl.-Kfm., LL.B.

Zusammenfassung

Die Besteuerung von Einkommen erstreckte sich seit ihren Anfängen nicht nur auf natürliche Personen, sondern bezog in der Mehrzahl der Fälle auch nichtphysische Subjekte, insbesondere Gesellschaften und sonstige Personenvereinigungen, ein.¹ Diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen stellen sich stark unterscheidende Anforderungen an die Komplexität

¹ Schon Abschn. II der britischen Einkommensteuer v. 09.01.1799, 39 George III cap. 13 bezog sich auf „*every Body Politick or Corporate, or Company, Fraternity, or Society of Persons (whether Corporate or not Corporate)*“. Getrennt wurden Einkommensteuer und Körperschaftsteuer erst durch Sec. 46 ff. Finance Act, 1965 ch. 25.

Für die niederländischen Einkommensteuern des 19. Jahrhunderts siehe Anlage Nr. 9 zum niederländischen *Wet op het Regt van Patent* v. 21.05.1819, *Staatsblad* 1819, S. 337 Nr. 34 und Art. 1 Abs. 1 lit. b *Wet tot heffing eener belasting op bedrijfs- en andere inkomsten* v. 02.10.1893, *Staatsblad* 1893, S. 104 Nr. 149.

Für die Vorläufer der heutigen Körperschaftsteuer in den deutschen Staaten siehe für das 19. Jahrhundert § 1 Gesetz, die von den Eisenbahnen zu entrichtende Abgabe betreffend v. 30.05.1853, Gesetz-Sammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1853, 449; § 1 Gesetz, betreffend die von Aktien- und ähnlichen Gesellschaften zu entrichtende Gewerbesteuer v. 18.11.1857, Gesetz-Sammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1857, 849; § 2 lit. c Hs. 2 EStG v. 17.12.1874, Gesetzblatt der Freien Hansestadt Bremen 1874, 121; § 4 Nr. 1 EStG v. 02.07.1878, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen 1878, 129; Art. 5 lit. B EStG v. 20.06.1884, Gesetz- und Verordnungs-Blatt für das Großherzogthum Baden 1884, 321; § 3 Nr. 2, 4 EStG v. 14.05.1886, Gesetz-Sammlung für das Herzogthum Anhalt 1886, 167; § 2 Nr. 8, 9 EStG v. 27.05.1889, Sammlung der Lübecker Verordnungen und Bekanntmachungen 1889, 28; Art. 3 Nr. 1, 2 EStG v. 18.03.1890, Sammlung der landesherrlichen Verordnungen im Herzogthum Sachsen Meiningen 1890, 321; § 2 Nr. 3 EStG v. 16.06.1890, Gesetz-Sammlung für das Fürstenthum Reuß jüngerer Linie 1890, 289; § 1 Nr. 4, 5 EStG v. 24.06.1891, Gesetz-Sammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1891, 175; § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG v. 14.01.1893, Gesetz-Sammlung für das Fürstenthum Reuß Aelterer Linie 1893, 1; § 2 Nr. 3, 4 EStG v. 25.03.1893, Gesetz-Sammlung für das Fürstenthum Schwarzburg-Rudolstadt 1893, 61; § 3 Nr. 1 EStG v. 01.02.1894, Gesetz-Sammlung für das Fürstenthum Schwarzburg-Sondershausen 1894, 1; § 1 Nr. 2, 3 EStG v. 28.08.1894, Gesetz-Sammlung für das Fürstenthum Lippe 1894, 359; § 2 Nr. 5 EStG v. 24.04.1896, Herzoglich Sachsen-Altenburgische Gesetz-Sammlung 1896, 19; § 2 Nr. 4, 5 EStG v. 30.04.1896, Gesetz- und Verordnungs-Sammlung für das Herzogthum Braunschweig 1896, 113; § 4 Nr. 4-6 EStG v. 02.06.1897, Regierungs-Blatt für das Großherzogthum Sachsen-Weimar-Eisenach 1897, 99.

Für die Vereinigten Staaten siehe Sec. 32 des *Act to reduce taxation, to provide revenue for the Government and for other purposes (Income Tax Act)* v. 27.08.1894, *United States Statutes at Large* Bd. 28, 509, 553.

des Steuerpersonenrechts. Für die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen ist der persönliche Anwendungsbereich sachlogisch vorgegeben, was eine gesonderte rechtliche Überformung des Sachverhaltes durch das Steuerrecht in weiten Teilen obsolet macht.² Die Körperschaftsteuer hingegen kann nicht auf einer solchen faktischen Vorstrukturierung der Realität aufbauen. Stets ergibt sich die Notwendigkeit, Körperschaftsteuersubjekte und transparent besteuerte Gebilde (in Deutschland v.a. die Mitunternehmerschaften) mittels eines gesonderten Verfahrens zu bestimmen, das die faktisch bestehenden gemeinschaftlichen Tätigkeiten rechtlich strukturiert. Diese Funktion wird sowohl in historischer Perspektive als auch aus Sicht des geltenden Steuerpersonenrechts in weiten Teilen dem Zivilrecht übertragen. Dessen Vorstrukturierung gemeinschaftlicher Tätigkeiten in verschiedene rechtliche Organisationsformen wird für den persönlichen Steuertatbestand fruchtbar gemacht.³

In welchem Umfang die sich in der Zuordnung zu einer Vereinigungsform und in der Zuerkennung der Rechtspersönlichkeit abzeichnende Wertung des Zivilrechts aber in das Steuerrecht der Personenvereinigungen übernommen werden soll, ist seit jeher Gegenstand der steuerwissenschaftlichen Auseinandersetzung.⁴ Besonders deutlich wird die Problematik, wenn sich das nationale Steuerrecht nicht nur seiner eigenen Zivilrechtsordnung gegenüber sieht, sondern mit Gebilden ausländischen Rechts konfrontiert wird. In noch größerem Umfang als im rein innerstaatlichen Fall stellt sich in dieser Situation die Frage, ob das Zivilrecht die ihm übertragene Funktion der Vorstrukturierung gemeinschaftlicher Tätigkeiten in Einklang mit den steuerlichen Wertungen wahrnimmt.⁵

² Vgl. Art. 1 lit.a der niederländischen *Wet tot heffing eener inkomstenbelasting* v. 16.12.1914, *Staatsblad* 1914, S. 207 Nr. 563, wonach sich die unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen mit „*zij die binnen het Rijk wonen*“ bestimmten. Ähnlich Art. 1 EStG v. 19.05.1881, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Bayern 1881, 441: „Wer ein Einkommen bezieht [...], unterliegt hierfür der Einkommensteuer [...]“

³ Besonders deutlich wird dies bei der Anknüpfung an die zivilrechtliche Bezeichnung als juristische Person, siehe schon Art. 2 Abs. 1 Nr. I WürttEStG v. 08.08.1903, Regierungsblatt 1903, Nr. 23 S. 261; vgl. auch § 2 lit. c Hs. 2 EStG v. 17.12.1874, Gesetzblatt der Freien Hansestadt Bremen 1874, 121.

⁴ Siehe schon *D. Feitelberg*, Die Einkommensbesteuerung nichtphysischer (juristischer) Personen, 1900; aus der neueren Literatur *F. Salditt*, *StuW* 1971, S. 191 ff; *C. Pereira de Rezende*, Generalbericht, *Cahiers de Droit Fiscal International* Bd. 74a (1989) - The disregard of a legal entity for tax purposes, S. 67; *M. v. Kempen*, *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen*, 1999; *ders.*, *Rechtspersoonlijkheid in het fiscale recht*, in: P. Essers et al. (Hrsg.), *Met Recht: Verzamelde opstellen over privaot- en fiscaalrechtelijk ondernemingsrecht*, 2009, S. 245 ff. Vollständig von der konkreten zivilrechtlichen Einordnung löst sich das von *P. Kirchhof*, *Bundessteuergesetzbuch*, 2011, S. 15 f. und §§ 12 Abs. 1 Satz 2, 42 Fall 2 BStGB vorgeschlagene Konzept der steuerjuristischen Person.

⁵ Siehe für die steuerliche (Nicht-)Berücksichtigung der durch ausländisches Recht gewährten Rechtspersönlichkeit RFH v. 17.04.1925 – I A 92/24, RFHE 16, 212, 213; v. 12.02.1930 – VI A 899/27 „venezolanische KG“, RFHE 27, 73, 78; BFH v. 03.02.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588, 590;

Dieser Frage vorgelagert ist der Gegenstand der vorliegenden Untersuchung: die konkreten Methoden zur Bestimmung der steuerpflichtigen Personenvereinigungen. Es sind diese wenig beachteten und meist als gegeben hingenommenen Scharniere zwischen Steuerrecht und Zivilrecht, die den Grad der Interaktion mit der zivilrechtlichen Vorstrukturierung und somit die Abhängigkeit oder die Unabhängigkeit der steuerlichen Wertung von den Einordnungsentscheidungen der anderen Teilrechtsordnung maßgeblich bestimmen. Das Körperschaftsteuerrecht kann sich in einem Extrem durch die Übernahme der Vereinigungsbezeichnung lückenlos an das Zivilrecht binden, im anderen Extrem etwa mit rein faktischen Merkmalen oder Wahlrechten aber auch eine vollständig originäre Entscheidung treffen. Zwischen diesen beiden Polen ist eine unbegrenzte Anzahl von Abstufungen denkbar. Erst wenn aber der Grad des Zusammenhangs der verschiedenen Ausprägungen der Steuerpflichtbestimmung zum Zivilrecht bestimmt ist, kann die übergeordnete gesetzgeberische Entscheidung, in welchem Umfang die zivilrechtlichen Wertungen in das Steuerrecht übernommen werden sollen, präzise umgesetzt werden.

Dabei kann sich der Untersuchungsgegenstand nicht ausschließlich am geltenden deutschen Körperschaftsteuerrecht orientieren, bildet dieses doch nur einen sehr beschränkten Teilbereich der möglichen Ausprägungen ab. Die steuerpflichtigen Vereinigungen werden im innerstaatlichen Fall im Wesentlichen durch ihre statutarische Bezeichnung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) oder ihre Eigenschaft als juristische Person (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) bestimmt. Auf einzelne rechtliche Merkmale einer Gesellschaft stützt sich die steuerliche Einordnung im Rahmen des sog. Typenvergleichs lediglich im grenzüberschreitenden Fall.⁶ In historischer und – vor allem – in rechtsvergleichender Perspektive ergibt sich jedoch eine Vielzahl weiterer Mechanismen, die steuerliche Einordnungsentscheidung auszugestalten.⁷

Ein synchroner und diachroner Rechtsvergleich an dieser Schnittstelle zweier Teilrechtsordnungen zieht jedoch die methodische Frage nach sich, wie valide Aussagen über

v. 27.07.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101, 102; v. 26.08.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318, 319; A. Raupach, Der Durchgriff im Steuerrecht, 1968, S. 140; L. Hintzen, DStR 1971, S. 327, 331 f.; B. Großfeld, Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 1974, S. 65; L. Hintzen, StuW 1974, S. 319, 326; H.-J. Wurster, RIW 1981, S. 679, 680; W. Littich, ÖStZ 1984, S. 62 ff.; H. Debatin, BB 1988, S. 1155, 1158; A. Raupach, Sitz und Geschäftsleitung - das Spannungsverhältnis zwischen Körperschaftsteuerrecht und Internationalem Privatrecht, in: R. Hausmann et al. (Hrsg.), Steuergestaltung durch doppelt ansässige Gesellschaften?, 1988, S. 63, 71; F. Wassermeyer, DStJG 20 (1997), S. 83, 89; T. Stewen, FR 2007, S. 1047, 1054.

⁶ Siehe zu dessen Kriterien R. Martini, SteuerStud 2013, S. 218 ff.

⁷ Siehe auch den Generalbericht zum EATLP Kongress 2013 in D. Gutman, Corporate Income Tax Subjects – EATLP Annual Congress Lisbon 2013, im Erscheinen.

den Funktionszusammenhang zwischen steuerrechtlichen Mechanismen und Zivilrecht getroffen werden können. Dies ist erst möglich, wenn man die zivilrechtliche Umgebung der Norm als weiteren Vergleichsgegenstand einbezieht. Ein solcher, auf mehreren veränderlichen Größen fußender multivariater Rechtsvergleich muss sich aber mit der allgemeinen Problematik auseinandersetzen, wie die gefundenen Ergebnisse beherrschbar und interpretationsfähig gehalten werden können.

Diesen inhaltlichen und methodischen Herausforderungen nähert sich die Arbeit in vier Teilen. Im Zentrum des ersten Hauptteils steht die methodologische Grundlegung der Arbeit. Der in den Wirtschaftswissenschaften, aber auch in den quantitativ arbeitenden Sozialwissenschaften vielfach verwendete numerische Ansatz der Elastizität wird für die vergleichende Rechtswissenschaft fruchtbar gemacht. Auf Grundlage der Elastizität als Maß der Auswirkungen von Veränderungen einer Variablen auf eine andere Größe wird ein Modell entwickelt mit dem sich Veränderungen, Besonderheiten und Interaktionen einer Rechtsordnung, namentlich die Nähe des Steuerrechts zum Zivilrecht, aber – inzident – auch die Effizienz steuerrechtlicher Verweise auf das Kollisionsrecht zugleich im historischen und im (synchron-)internationalen Vergleich systematisieren und erklären lassen. Eine solche multivariate Analyse gestattet – wie der klassische univariate Rechtsvergleich – Aussagen über den jeweiligen Gegenstand; sie schafft aber über die einzelnen Rechtsordnungen hinaus Erfahrungswissen über die abstrakte Funktionsfähigkeit von Regelungsmodellen und ihren einzelnen Bestandteilen unter den einbezogenen zivilrechtlichen Rahmenbedingungen.⁸

Der zweite Hauptteil der Arbeit ist der Länderteil, der die Daten für die Elastizitätsanalyse liefert. Für die drei in den Vergleich einbezogenen Rechtsordnungen, Deutschland, die Niederlande und die USA, werden das materielle Gesellschaftsrecht, das (Gesellschafts-)Kollisionsrecht und schließlich die entscheidenden Vorschriften über den persönlichen Körperschaftsteuertatbestand – neben dem geltenden Recht in historischer Perspektive seit Einführung einer eigenständigen Körperschaftsteuer – dargestellt.⁹ Während für die beiden ausländischen Rechtsordnungen überwiegend eine betrachtende Perspektive eingenommen wird, erfüllt das deutsche Länderkapitel eine dreifache Funktion. Die vertiefte,

⁸ Siehe näher zur Vergleichsmethodik *R. Martini*, Cambridge Journal of International and Comparative Law Bd. 3 (2013), S. 506 ff.

⁹ Siehe für einen Überblick über die nationalen Regelungen die Nationalberichte zum EATLP Kongress 2013 in *D. Gutman*, Corporate Income Tax Subjects – EATLP Annual Congress Lisbon 2013, im Erscheinen (Vorabfassungen abrufbar unter www.eatlp.org).

kritische Auseinandersetzung mit den Regelungen des persönlichen Körperschaftsteuertatbestandes bildet – neben ihrem eigenständigen Aussagegehalt – zunächst den Ausgangspunkt für den nachfolgenden Rechtsvergleich, gleichzeitig ist sie aber auch die Basis für eine erste Anwendung der im weiteren Verlauf vergleichend erlangten Erkenntnisse auf nationales Recht.

Der dritte Hauptteil liefert den zweistufigen länderübergreifenden Vergleich der verschiedenen Einordnungsmechanismen. Der zunächst vorgenommene klassische Textvergleich liefert die notwendigen Begriffsbildungen und Systematisierungen für die numerisch gestützte Elastizitätsanalyse. Diese Analyse erlaubt es, den in den einbezogenen Rechtsordnungen zu beobachtenden Funktionszusammenhang der einzelnen zivilrechtsakzessorischen Mechanismen, deren idealtypische Ausprägungen die Übernahme der Gesellschaftsbezeichnung, die Anknüpfung an die Rechtspersönlichkeit und die Verwendung einzelner rechtlicher Eigenschaften bilden, und der rein faktischen Merkmale, zu denen etwa die Börsennotierung der Gesellschaftsanteile, aber auch – als Sonderfall – die Wahlrechte zählen, zu den zivilrechtlichen Determinanten – mit mehreren Abstufungen – in Form von elastischen und unelastischen Beziehungen auszudrücken. Während bei elastischen Ergebnissen der Mechanismus in einer Rechtsordnung mit einer anderen Einflussgröße nur sehr unwahrscheinlich problemlos funktionieren wird, ist bei einer unelastischen Beziehung der Mechanismus auch bei veränderten Einflussgrößen funktionsfähig.

Aus diesem numerisch gestützten Vergleich lassen sich im vierten Teil – als erste Verprobung der Ergebnisse – zwei für den deutschen Körperschaftsteuertatbestand wesentliche Schlüsse ziehen. Die steuerliche Anknüpfung an die zivilrechtliche Bezeichnung, wie sie im innerstaatlichen Fall etwa bei den Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG zu finden ist, weist eine elastische Beziehung zur materiellen Abgrenzbarkeit von Personengesellschaften und juristischen Personen auf; bei hybriden Gestaltungen ist sie nicht funktionsfähig. Zugleich weist die steuerliche Einordnung aufgrund materieller, auf die konkrete Gesellschaft angewendeter Kriterien keinen Zusammenhang mit der kollisionsrechtlichen Ausgangslage auf; sie ist unelastisch. Ein solcher Mechanismus ist sowohl unter der überkommenen Sitztheorie als auch unter der Gründungstheorie funktionsfähig.

Vor dem Hintergrund der zunehmenden Aufweichung des Unterschieds von Personengesellschaften und juristischen Personen im innerstaatlichen Recht auf der einen

Seite sowie der unionsrechtlich geforderten Anwendung der Gründungstheorie auf der anderen Seite ergeben sich grundlegende Dysfunktionalitäten des deutschen Körperschaftsteuertatbestands. Sowohl die Anknüpfungen an die Gesellschaftsform (insbesondere § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) sowie an die Rechtspersönlichkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) als auch der bei Gesellschaften ausländischen Rechts angewendete Typenvergleich, dessen Gegenstand nicht die konkrete Gesellschaft, sondern allein deren gesetzliches Statut ohne Einbeziehung der Abweichungsmöglichkeiten ist,¹⁰ sind den Anforderungen nicht mehr gewachsen, welche die zunehmende Homogenisierung und Verflechtung der Gesellschaftsrechtsordnungen an das Steuerrecht stellen.

Eine mögliche, minimalinvasive gesetzgeberische Reaktion darauf stellt die Erweiterung des bisher primär auf nichtrechtsfähige Vereine im Sinne des § 54 BGB verengten § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf nichtrechtsfähige Personenvereinigungen insgesamt dar.¹¹ Die Körperschaftsteuerpflicht würde für hybride Gestaltungen über den Hebel der Subsidiaritätsklausel des § 3 Abs. 1 KStG negativ durch das Nichtvorliegen einer Mitunternehmerschaft bestimmt.¹² Deren auf die konkrete Gesellschaft gerichtete materielle Kriterien des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative weisen eine vollständig unelastische Reaktion auf und setzen weder eine materielle Unterscheidbarkeit von Personengesellschaften und juristischen Personen noch bestimmte kollisionsrechtliche Rahmenbedingungen voraus.

¹⁰ BFH v. 17.07.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695, 696; v. 23.06.1992 – IX R 182/87 „liechtensteinische AG“, BStBl. II 1992, 972, 974; ebenso *T. Sauter/T. Altrichter-Herzberg*, in: *B. Erle/T. Sauter*, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl. 2010, § 2 Rdnr. 6; vgl. auch *M. Philipp*, IStR 2010, S. 204, 207; vgl. für die Problematik des Typenvergleichs bei hybriden Gesellschaften insgesamt *G. K. Fibbe*, *European Taxation* 2006, S. 487 ff.

¹¹ Dieser Vorschlag nähert sich in der tatbestandlichen Öffnung der von *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011 in den §§ 12 Abs. 1 Satz 2, 42 Alt. 2 BStGB vorgeschlagenen Integration der Personenvereinigungen des privaten Rechts in die Einkommensteuer, bleibt durch die Verknüpfung zur Mitunternehmerschaft aber weiterhin dem Dualismus der Gesellschaftsbesteuerung verhaftet. Siehe auch § 1 Abs. 2 Nr. 3 ÖKStG: „Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz [...] haben. Als Körperschaften gelten: [...] 3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen [...].“ Dazu *W. Wiesner*, RdW 1988, S. 397, 398.

¹² Vgl. auch *G. K. Fibbe*, *European Taxation* 2006, S. 487, 495, der eine unmittelbare Anwendung des § 3 Abs. 1 KStG befürwortet.