

Betriebswirtschaftliche Schriften zur
Unternehmensführung
Band 42: Betriebliche Steuerlehre

Dr. Roland Kopp

Rechtsformabhängige Belastungs-
differenzen als Ansatzpunkt einer
Reform der Unternehmensbesteuerung

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt

341969

VERLAG DR. MANNHOLD · GELSENKIRCHEN 1983

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

Erster Abschnitt

NOTWENDIGKEIT UND RAHMEN DER DISKUSSION EINER REFORM DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG	1
A. Eine Reform der Unternehmensbesteuerung als aktuelle steuerwissenschaftliche Aufgabe	1
B. Abgrenzung und Gang der Untersuchung	7

Zweiter Abschnitt

DARSTELLUNG UND QUANTIFIZIERUNG DER GEGENWÄRTIGEN BESTEUERUNGSPRAXIS	10
A. Grundzüge der typischen Besteuerungskonzepte	10
I. Das Grundprinzip der Anknüpfung an die Zivilrechtsform	10
II. Die Besteuerung der Mitunternehmerschaften	12
1. Der Begriff der Mitunternehmerschaft	12
2. Die steuerlich erfaßten Erfolge der Mitunternehmerschaft	13
2.1. Behandlung schuldrechtlicher Ver- träge zwischen Gesellschaft und Mitunternehmer	13
2.2. Qualifizierung der Einkünfte	17
2.3. Erfassung der Einkünfte	18
3. Der Umfang des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft	19
III. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften	22
1. Der Begriff der Kapitalgesellschaft	22
2. Die steuerlich erfaßten Erfolge der Kapitalgesellschaft und der Anteils- eigner	22
2.1. Behandlung schuldrechtlicher Ver- träge zwischen Gesellschaft und Anteilseigner	22
2.2. Qualifizierung der Einkünfte	23
2.3. Erfassung der Einkünfte	25

	Seite
3. Der Umfang des Betriebsvermögens bei der Kapitalgesellschaft	27
B. Quantitative Bestimmung der Belastungsdifferenzen anhand eines Steuerbelastungsvergleichs	30
I. Grundlagen und Prämissen	30
1. Quantifizierungsobjekte und einzubeziehende Steuerarten	31
2. Quantifizierungstiefe	32
3. Quantifizierungsmethode	32
4. Untersuchungszeitraum	33
5. Maßgebender Veranlagungszeitraum	34
II. Quantifizierungsmodell einer einperiodischen Betrachtung	37
1. Die Konstruktion des Grundmodells	37
1.1. Berechnungsdaten im allgemeinen	37
1.2. Beschreibung der einzelnen Ausgangsdaten	39
1.3. Zusammenfassende Darstellung der Hypothesen	42
2. Rechnerische Bestimmung der Gesamtsteuerbelastung	45
<u>Dritter Abschnitt</u>	
KRITISCHE ÜBERPRÜFUNG DER GEGENWÄRTIGEN BESTEUERUNGSPRAXIS	49
A. Die gegenwärtige Besteuerungspraxis in ihrer Beurteilung durch die Betriebswirtschaftslehre, Gesellschaftsrechtswissenschaft und Finanzwissenschaft	49
B. Die bestehenden Belastungsunterschiede zwischen den einzelnen Rechtsformen aus steuertheoretischer Sicht	60
I. Klärung des Begriffs der Rechtsformneutralität der Besteuerung	60
II. Die vorherrschende Beurteilung des Problems der Belastungsdifferenzen im Schrifttum	62
1. Verfassungsrechtliche Erwägungen	62
2. Beurteilung unter dem Aspekt des Leistungsfähigkeitspostulats	65

	Seite
3. Versuch einer empirischen Überprüfung der Signifikanz rechtsformspezifischer Leistungsfähigkeit	70
3.1. Die Wahl der Bezugsgröße zur Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit	71
3.2. Aufbereitung statistischer Daten und Bemerkungen zur Aussagekraft	72
3.3. Gegenüberstellung und Analyse der Leistungsgrößen verschiedener Rechtsformen	74
III. Weitere Lösungsmöglichkeiten zum Problem der Belastungsdifferenzen	80
1. Vorbemerkung	80
2. Der Einfluß ausgewählter betriebswirtschaftlicher Aktionsvariablen auf den Verlauf rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede	81
2.1. Grundlagen	81
2.2. Veränderung des Gewinns vor Steuern	82
2.3. Veränderung des Einheitswerts des Betriebsvermögens	86
2.4. Veränderung der Gesellschafter-Geschäftsführergehälter	87
2.5. Veränderung der Mietzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter	89
2.6. Veränderung der Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer	90
2.7. Schlußfolgerung	91
3. Analyse der einzelnen Einflußgrößen für die Belastungsdifferenzen und ihre Gewichtung	93
3.1. Einflußgrößen im allgemeinen	93
3.2. Einflußgrößen im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer	94
a) Die allgemeine Situation nach der Körperschaftsteuerreform 1977	94
b) Nach der Körperschaftsteuerreform weiterhin bestehende Einflußgrößen	95
aa) Einflußgrößen im Bereich unterschiedlicher Qualifikation der Einkünfte	95
(1) Zeitdifferenzen	95

	Seite
(a) Zeitdifferenzen im Bereich der Gewinnentstehung	96
(b) Zeitdifferenzen im Bereich der Gewinnverwendung	99
(2) Freibeträge und sonstige Abzugsbeträge	102
bb) Einflußgrößen im Bereich unterschiedlicher Vermögenszuwachsbesteuerung	104
cc) Einflußgrößen im Bereich unterschiedlicher Verlustbehandlung	108
dd) Einflußgrößen im Bereich unterschiedlicher Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Interdependenzwirkungen	116
ee) Einflußgrößen im Bereich unterschiedlicher Tarife	118
c) Zusammenfassendes Ergebnis	120
3.3. Einflußgrößen im Bereich der Vermögensteuer	122
a) Erster Haupteinflußfaktor: Steuerpflicht der natürlichen und juristischen Person	122
b) Zweiter Haupteinflußfaktor: Umfang der Bemessungsgrundlage und Bewertung	123
3.4. Einflußgrößen im Bereich der Gewerbesteuer	128
a) Vorbemerkungen	128
b) Einflußfaktoren bei der Gewerbesteuer vom Ertrag	129
c) Einflußfaktoren bei der Gewerbesteuer vom Kapital	131
3.5. Zusammenfassung der Analyse	133
C. Eine größere Systemhaftigkeit des Unternehmenssteuerrechts als steuerrechtspolitische Forderung	135
I. Das "historische Steuersystem" und die Verfassung	135
II. Gleichmäßigkeit und Regelmäßigkeit der Besteuerung als wesentliche Gerechtigkeitselemente	136

	Seite
1. Die formale Gleichheit	137
2. Die materiale Gleichheit	138
III. Der Systemgedanke in der Rechtswissenschaft	140
1. Die Merkmale des allgemeinen Systembegriffs	140
2. Folgerichtigkeit und Einheit als Ausfluß und Postulate der Gerechtigkeit und der Rechtssicherheit	141
IV. Der Systemgedanke in der Finanzwissenschaft	144
V. Schranken der Systembildung und die Bindung des Gesetzgebers an den Systemgedanken	145

Vierter Abschnitt

LÖSUNGSMÖGLICHKEITEN UND VORSCHLÄGE ZUR HERSTELLUNG EINER GRÖßEREN SYSTEMHAFTIGKEIT DER UNTERNEHMENS-BESTEuerung	149
A. Methodische Vorbemerkungen	149
B. Betriebsteuer und Teilhabersteuer als Ansatzpunkte einer radikalen Neugestaltung eines geschlossenen rechtsformunabhängigen Unternehmensteuerrechts	149
I. Wesen der Betriebsteuer und Teilhabersteuer	149
II. Integrationsmöglichkeit eines vom Zivilrecht abstrahierenden Unternehmensteuerrechts in die Gesamtrechtsordnung	151
C. Punktuelle steuerpolitische Maßnahmen zur Ausbalancierung der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung	155
I. Überblick und zu berücksichtigende Rahmenbedingungen	155
II. Die Beseitigung der Belastungsdifferenzen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer	158
1. Vorbemerkungen	158
2. Gleichbehandlung der gesetzlichen und betrieblichen Altersversorgung	158

	Seite
2.1. Vorsorgeaufwendungen	158
a) Vorbereitende Ausführungen und Systemprüfung	159
b) Reformvorschläge	163
2.2. Betriebliche Altersversorgung	167
a) Systemprüfung	167
b) Reformvorschläge	168
3. Behandlung der Veräußerungsgewinne	173
3.1. Systemprüfung	173
3.2. Reformvorschlag	176
4. Behandlung der Verluste	177
4.1. Systemprüfung	178
4.2. Reformvorschlag	179
5. Behandlung der Aufsichtsratsvergütungen, Interdependenzen und Tarife	182
6. Zusammenfassung der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Reformvorschläge	187
III. Die Beseitigung der Belastungsdifferenzen bei der Vermögensteuer	190
1. Vorbemerkungen	190
2. Rechtfertigungsversuche der Vermögensteuer	192
2.1. Fundierungstheorie	193
2.2. Besitztheorie	198
2.3. Weitere Rechtfertigungsversuche	209
2.4. Das Ergebnis und praktische Konsequenzen	210
3. Kritische Überprüfung der vermögenssteuerlichen Bemessungsgrundlagen und Reformvorschläge	213
3.1. Unterschiedliche Belastung der Pensionsansprüche von Gesellschaftern	213
3.2. Unterschiedliche Bewertung der Anteile	214
4. Kritische Überprüfung der vermögenssteuerlichen Doppelbelastung und Möglichkeiten zu deren Beseitigung	215
4.1. Kurzer historischer Rückblick	215
4.2. Gründe für die Beseitigung der Doppelbelastung	216

	Seite
4.3. Grundlegende Alternativen zur Beseitigung der Doppelbelastung	220
a) Bemerkungen zum tatsächlichen Umfang der Doppelbelastung und zur Abgrenzung der Reformansätze	220
b) Freistellung der juristischen Person	223
c) Freistellung der natürlichen Person	226
d) Anrechnung der Vermögensteuer als konsequente Fortführung des im Rahmen der Körperschaftsteuer bisher vom Gesetzgeber eingeschlagenen Weges	229
5. Das vermögensteuerliche Anrechnungssystem	230
5.1. Grundprinzip des Anrechnungssystems	230
5.2. Auswirkungen auf unternehmenspolitische Entscheidungen, insbesondere auf die Finanzierung	232
5.3. Harmonisierung der Vermögensteuern im Bereich der Europäischen Gemeinschaft	235
5.4. Die Ausgestaltung des Anrechnungssystems	237
a) Persönlicher Anwendungsbereich	237
b) Steuersatz	237
c) Die steuerliche Behandlung ausländischer Anteilseigner	238
aa) Zielsetzung für die Ausländerbesteuerung bei der Reform der Vermögensteuer	238
bb) Problematik im Anrechnungssystem	239
cc) Mögliche Lösung im Anrechnungssystem	239
5.5. Die Stellung der Vermögensteuer im Gesamtsteuersystem	240
5.6. Zusammenfassende Vorzüge des Anrechnungssystems	245
IV. Die Beseitigung der Belastungsdifferenzen bei der Gewerbesteuer	248
1. Methodische Vorüberlegungen	248
2. Aufhebung der Gewerbesteuer als Generallösung	249

	Seite
2.1. Rechtfertigungsversuche der Gewerbesteuer	249
a) Rechtfertigung mit Hilfe des Äquivalenzprinzips	249
b) Rechtfertigung mit Hilfe des Leistungsfähigkeitsprinzips	253
2.2. Resultat und Konsequenzen	258
3. Grundlegende Alternativen zur Strukturverbesserung des Gewerbesteuerrechts	262
4. Modifikation der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlagen als Minimal-lösung	265
4.1. Leitmaximen für Reformüberlegungen	265
a) Zum Rechtscharakter und zur Wahrung des Objektsteuerprinzips der Gewerbesteuer	265
b) Zum Bedeutungsinhalt des Objektsteuerprinzips	267
4.2. Vorschläge zur objektorientierten Ermittlung des Gewerbeertrags	270
a) Darlehenszinsen	270
b) Renten und Lasten	278
c) Geschäftsführergehälter (Unternehmerlohn) und Pensionszusagen	279
d) Miet- und Pachtzinsen für nicht in Grundbesitz bestehende Wirtschaftsgüter	284
e) Pachtzinsen für Grundstücke	292
f) Abzugsfähigkeit der Grundsteuer	297
g) Sonderproblem: Gewerbeverluste	299
4.3. Vorschläge zur objektorientierten Ermittlung des Gewerbekapitals	300
a) Pensionsrückstellungen und Altersrücklage	300
b) Darlehen	301
c) Renten und dauernde Lasten	302
d) Nicht in Grundbesitz bestehende Wirtschaftsgüter	303
4.4. Zusammenfassung und Gesetzesvorschlag	303

Fünfter Abschnitt

SCHLUSSFOLGERUNGEN: AUSWIRKUNGEN UND PERSPEKTIVEN DER ENTWICKELTEN KONZEPTION ZUR REFORM DER UNTER- NEHMENSBESTEUERUNG	310
A. Quantitative Auswirkungen der vorgeschlagenen Änderungen	310
I. Berechnung auf der Basis der einheit- lichen Daten des Steuerbelastungs- vergleichs	310
II. Analyse der Belastungsdifferenzen und verbleibende Bestimmungsfaktoren	312
B. Perspektiven des Reformkonzepts	315
QUELLENVERZEICHNIS	318
A. Literatur	318
B. Kurzbeiträge und sonstige Materialien	342
C. Rechtsprechung	344
VERZEICHNIS DER ANLAGEN	347
ANLAGEN	348