

## § 7 Dekonstruktion der juristischen Person

*Ulrich Palm*

Vor einem Jahrhundert wurde der Steuerrechtswissenschaft ein Problem der Privatrechtsdogmatik aufgegeben, das sie bis heute nachhaltig beschäftigt, ohne es selbst gänzlich lösen zu können. Als mit der Erzberger'schen Finanz- und Steuerreform in der Anfangszeit der Weimarer Republik erstmals ein reichsweites Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht geschaffen wurde, knüpfte der Gesetzgeber bei der Begründung der subjektiven Steuerpflicht an die damalige, bis in jüngere Zeit hinein als zentrales Dogma<sup>1</sup> geltende personale Grundstruktur des Privatrechts an, nach der nur – natürliche und juristische – Personen rechtsfähig waren. Nach § 1 EStG 1920<sup>2</sup> wurde die Einkommensteuer vom Einkommen der natürlichen Person erhoben. § 1 Nr. 1 KStG 1920<sup>3</sup> wiederum unterwarf die juristischen Personen des öffentlichen und bürgerlichen Rechts der Körperschaftsteuer. Die Personengesellschaften wurden hingegen gemäß § 7 Nr. 3 EStG 1920 transparent besteuert. Ihr Gewinn wurde den Gesellschaftern als Mitunternehmer zugerechnet. Seitdem hat sich an dieser Grundkonzeption nichts geändert, so dass der Dualismus der Unternehmensbesteuerung bis heute maßgebliches Kennzeichen des deutschen Ertragsteuerrechts ist.<sup>4</sup>

Die Kapitalgesellschaft wird daher auch im geltenden Recht ganz anders besteuert als die Personengesellschaft. Bereits wenige Stichworte genügen, um dies zu verdeutlichen. Die Kapitalgesellschaft ist als juristische Person selbst körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 I Nr. 1 KStG). Ihre Besteuerung richtet sich nach dem Trennungsprinzip. Der Gesetzgeber geht zunächst davon aus, dass Kapitalgesellschaft und Gesellschafter sich wie zwei fremde Dritte gegenüberstehen, so dass Leistungsbeziehungen zwischen ihnen grundsätzlich anerkannt werden. Der Körperschaftsteuersatz ist proportional

---

<sup>1</sup> Vgl. *Reuter*, AcP 207 (2007), 673.

<sup>2</sup> RGBl. S. 359.

<sup>3</sup> RGBl. S. 393.

<sup>4</sup> Vgl. *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, 3 ff.

und beträgt 15 v. H (§ 23 I KStG). Zusammen mit dem Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer führt dies auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zu einer Ertragsteuerbelastung von knapp 30 v.H., die definitiv ist.<sup>5</sup> Bei Ausschüttung an eine natürliche Person wird der Gewinn zudem einkommensteuerrechtlich durch die Abgeltungsteuer oder im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens erfasst. Ist der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft, sind die Bezüge grundsätzlich zu 95 v.H. steuerfrei gestellt (§ 8b I, V KStG). Der Verlustabzug ist – in Durchbrechung des Trennungsprinzips – bei einem Wechsel der Gesellschafter eingeschränkt (§ 8c KStG). Das Einkommen der Kapitalgesellschaft kann aber mittels der Organschaft einem Organträger zugerechnet werden (§§ 14 ff. KStG).

Die Besteuerung der Personengesellschaft ist im geltenden Recht hingegen der des Einzelunternehmers angeglichen, der zivilrechtlich mit sich selbst keine Leistungsbeziehungen eingehen kann. Für die Personengesellschaft gilt daher das Transparenzprinzip. Sie ist weder Subjekt der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer. Ihr Gewinn wird einkommensteuerrechtlich den Gesellschaftern als Mitunternehmer zugerechnet (§ 15 I 1 Nr. 2 Halbs. 1 EStG), so dass eine Verlustverrechnung mit Einkünften aus anderen Einkunftsquellen des Gesellschafters in der Regel möglich ist und – sofern der Gesellschafter eine natürliche Person ist – grundsätzlich der progressive Einkommensteuertarif gemäß § 32a EStG zur Anwendung kommt. Nicht zuletzt werden die Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern einkommensteuerrechtlich negiert (§ 15 I 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG).

Bei näherer Betrachtung erstaunt dieser ertragsteuerrechtliche Befund. Das privatrechtliche Dogma der personalen Grundstruktur hat sich im vergangenen Jahrhundert nach und nach abgeschliffen. Demgemäß näherte die gesellschaftsrechtliche Dogmatik die Personengesellschaft immer mehr an die Kapitalgesellschaft an.<sup>6</sup> Dies war insbesondere an der Entwicklung des Umwandlungsrechts erkennbar, wo für das Umwandlungsgesetz 1969<sup>7</sup> ein Formwechsel zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften noch aus dogmatischen Gründen verneint wurde, für das

---

<sup>5</sup> Rödder, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 5 f.

<sup>6</sup> Vgl. Palm, Person (N4), 312 ff.

<sup>7</sup> Vgl. BT-Drucks. V/3165, 8 f.

Umwandlungsgesetz 1995<sup>8</sup> aber grundsätzlich bejaht wurde. Entscheidende Wegmarke des dogmatischen Umbruchs war die Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft durch den Bundesgerichtshof,<sup>9</sup> der sich der Gesetzgeber auf vielen Rechtsgebieten anschloss,<sup>10</sup> ohne aber Konsequenzen für das Ertragsteuerrecht zu ziehen.

Demgegenüber nahm sich *Paul Kirchhof* dieser ertragsteuerrechtlichen Inkonsistenz an. Ein Kernelement des von ihm vorgelegten Reformentwurfs „Bundessteuergesetzbuch (BStGB)“ bildet die sog. „steuerjuristische Person“.<sup>11</sup> Die Begriffsschöpfung bricht das herkömmliche Verständnis von der juristischen Person auf. Sie dient dazu, die Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer zu integrieren.<sup>12</sup> Steuerjuristische Personen sind nach § 12 Abs. 1 S. 2 BStGB insbesondere Personenvereinigungen und Zweckvermögen des privaten Rechts.<sup>13</sup> Die steuerjuristische Person wird in § 12 Abs. 1 S. 1 BStGB als Steuersubjekt qualifiziert. Demgemäß ist sie nach § 42 BStGB neben der natürlichen Person einkommensteuerpflichtig. Die von der steuerjuristischen Person erwirtschafteten Einkünfte werden bei ihr abschließend besteuert.<sup>14</sup> Allerdings ist hierin lediglich eine Vorausbesteuerung der natürlichen Personen zu verstehen, die an der steuerjuristischen Person beteiligt sind.<sup>15</sup>

Die Leitgedanken eines einfachen, gerechten und folgerichtigen Ertragsteuersystems sind damit gelegt. Es bleibt aber noch die Frage offen, was

---

<sup>8</sup> BR-Drucks. 75/94, 136.

<sup>9</sup> Vgl. nur BGHZ 146, 341.

<sup>10</sup> Vgl. etwa §§ 14, 1059a Abs. 2, 1059e, 1061 Satz 2, 1092 Abs. 3 Satz 1, 1098 Abs. 3 BGB, § 3 Nr. 8 EMVG, § 7 Nr. 3 MarkenG, § 15a Abs. 1 MPG, §§ 9 Abs. 1 Nr. 2, 30 Abs. 1 Nr. 3 OWiG §§ 14 Abs. 1 Nr. 2, 75 Satz 1 Nr. 3 StGB.

<sup>11</sup> Vgl. zum Folgenden *Palm*, Steuerjuristische Person, in: Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. II, 2013, § 157 Rn. 1 f.

<sup>12</sup> *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrecht, 2011, Leitgedanken der Steuerreform Rn. 52-54; vgl. auch *ders.*, Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, *StuW* 2002, 3 (11); *ders.*, Die Unternehmensbesteuerung im Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, *StJb.* 2002/03, 7 (15 ff.).

<sup>13</sup> Nach § 12 Abs. 2 BStGB gehören außerdem Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und des internationalen Rechts zu den steuerjuristischen Personen.

<sup>14</sup> *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch (N 12), Leitgedanken der Steuerreform Rn. 52.

<sup>15</sup> *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch (N 12), § 42 Rn. 6.

das „Geheimnis der juristischen Person“ ist?<sup>16</sup> Woran hat sich die Privatrechtsdogmatik mit ihrer personalen Grundstruktur lange Zeit festgehalten? Was ist der tiefere Grund für zahlreiche Widersprüche im geltenden Ertragsteuerrecht? Worauf beruft sich das Bundesverfassungsgericht, wenn es den Dualismus der Unternehmensbesteuerung immer noch mit dem Begriff der „juristischen Person“ rechtfertigt?<sup>17</sup>

Das Ergebnis ist ernüchternd. Der Gesetzgeber hat die Aufgabe der Dogmatik überlassen. Die herkömmliche Definition in der Literatur aber, nach der – „so lehrt die heute ganz hM“ – die juristische Person eine zweckgebundene Organisation sei, der die Rechtsordnung die Rechtsfähigkeit verliehen habe,<sup>18</sup> trifft grundsätzlich auch auf die Personengesellschaft zu. Anspruchsvollere dogmatische Untersuchungen versuchen daher ein Differenzierungskriterium herauszuarbeiten, das den Begriff der juristischen Person trägt.<sup>19</sup> Das will jedoch nicht glücken.<sup>20</sup> Der moderne Körperschaftsbegriff, der weitgehend inhaltsleer ist,<sup>21</sup> passt bereits nicht bei der Einpersonenkaptalgesellschaft. Aus der Fremddorganschaft wiederum lässt sich die Rechtspersönlichkeit schon deshalb nicht ableiten, weil sie bei der eingetragenen Genossenschaft als juristischer Person nicht gegeben ist (vgl. § 9 II 1 GenG).<sup>22</sup> Insbesondere besteht auch kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Rechtspersönlichkeit und Haftung. Rechtspersönlichkeit ist – wie sich etwa am nichtrechtsfähigen Verein zeigt – keine Voraussetzung, um ausschließliches Haftungssubjekt zu sein. Rechtspersönlichkeit schließt die Haftung der Mitglieder auch nicht notwendig aus, da sonst die Kommanditgesellschaft auf Aktien keine juristische Person sein dürfte. Haftung bezieht sich vielmehr auf die Rechtssubjektivität, die aber

---

<sup>16</sup> P. Kirchhof, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl., 2007, § 118 Rn. 152; vgl. auch *ders.*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 60 f.

<sup>17</sup> Vgl. BVerfGE 116, 164 (198 ff.); 127, 224 (250); vgl. auch BVerfGE 138, 136 (214 f. Rn. 198).

<sup>18</sup> So MüKo-BGB/Reuter, 7. Aufl., 2015, vor § 21 Rn. 2.

<sup>19</sup> Vgl. Reuter, (N 1), 673 ff.; MüKo-BGB/Ulmer/Schäfer, 6. Aufl., 2013, vor § 705 Rn. 12 f.

<sup>20</sup> Vgl. zum Folgenden Palm, JZ 2012, 297 (299); vgl. auch *ders.*, Person (N 4), 329 ff.

<sup>21</sup> Vgl. bereits H. Thöl, Volksrecht. Juristenrecht. Genossenschaften. Stände. Gemeines Recht., 1846, 19 f.; C. F. W. v. Gerber, Zeitschrift für Civilrecht und Prozeß 12 (1855), 193 (194).

<sup>22</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/1025, 83.

auch der Personengesellschaft zukommt.<sup>23</sup> Nach der Durchsicht aller Merkmale bleibt nur ein einziges Strukturelement übrig, das sich bei den juristischen Personen durchgängig und allein findet. Die betreffenden Rechtssubjekte erlangen ihre Rechtsform erst dann, wenn sie in ein öffentliches Register eingetragen oder durch einen Hoheitsakt errichtet werden.<sup>24</sup> Die „juristische Person“ ist demnach nur eine Sammelbezeichnung für bestimmte Rechtssubjekte. Ihr „Wesen“ besteht darin, dass der Gesetzgeber und die Dogmatik sie als solche benennen.

Der Begriff der juristischen Person hat heute demnach keinen eigenständigen Gehalt mehr. Es ist ein Substanzbegriff, dem das Substrat verloren gegangen ist. Ursprünglich war er nur auf die kirchlichen und staatlichen Korporationen angewandt worden und hatte damit seine Berechtigung. Im Laufe der Zeit wurde der Begriff aber immer weiter ausgedehnt. Er umfasst heute eine Bandbreite, die von den geborenen Völkerrechtssubjekten bis hin zur Unternehmergeellschaft gemäß § 5a GmbHG reicht.<sup>25</sup> Demgemäß stellte bereits *Radbruch* fest, dass das Problem der juristischen Person, das ihres „metajuristischen Substrats“ sei.<sup>26</sup> Obgleich eine Vielzahl der „juristischen Personen“ – insbesondere auch die normtypischen Kapitalgesellschaften<sup>27</sup> – den Interessen der hinter ihnen stehenden Individuen dienen, verbinden sich mit dem Begriff weiterhin die Vorstellungen eines jahrhundertlang gepflegten Anthropomorphismus, der in der juristischen Person einen „lebendigen Organismus“ sieht.<sup>28</sup> Greifen die Dogmatik und der Gesetzgeber auf den Begriff zurück, um Differenzierungen im Recht zu begründen, kommt es daher zu erheblichen Fehlwertungen. Dies betrifft insbesondere den Dualismus der Unternehmensbesteuerung, der sich nur

---

<sup>23</sup> Vgl. *W. Müller-Freienfels*, AcP 156 (1957), 522 (528); *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, 538 f.; *B. Dauner-Lieb*, Unternehmen in Sondervermögen, 1998, 58; *T. Raiser*, AcP 199 (1999), 104 (135); *W. Hadding*, in: FS-Raiser, 2005, 129 (140).

<sup>24</sup> Vgl. *Palm*, Person (N 4), 374; vgl. auch *Hadding*, Zur Systematik von Strukturelementen deutscher Gesellschaftsformen, in: Festgabe Zivilrechtslehrer 1934/1935, 1999, 147 (154); *ders.*, Zum Erlangen von Rechtsfähigkeit nach deutschem Zivilrecht, in: FS-Kraft, 1998, 137 (139, 143); *ders.*, ZGR 2001, 712 (720), der aber auf das Erlangen der Rechtsfähigkeit anstatt auf den Erhalt der Rechtsform abstellt.

<sup>25</sup> Vgl. *Palm*, (N 20), 299.

<sup>26</sup> *Radbruch*, Rechtsphilosophie, 4. Aufl., 1950, § 17, 231.

<sup>27</sup> Vgl. *Palm*, Person (N 4), 528 ff.

<sup>28</sup> Vgl. *Palm*, Natürliche und juristische Person, in: Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. II, 2013, § 111 Rn. 25.

noch rechtshistorisch erklären lässt. Ein anderer sachlicher Grund, um ihn zu rechtfertigen, findet sich nicht.<sup>29</sup>

Unabhängig von einer verfassungsrechtlichen Wertung stellt sich hier die rechtspolitische Frage, ob es der Anspruch eines internationalen Wirtschaftsstandorts sein kann, ein dogmatisches Relikt zum Ausgangspunkt seines Ertragsteuersystems zu machen. Mit dem von ihm vorgelegten Bundessteuergesetzbuch gibt *Paul Kirchhof* hierauf die wegweisende Antwort. Mit der steuerjuristischen Person erfasst er sämtliche Erwerbsgesellschaften. Zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften wird nicht mehr prinzipiell unterschieden. Die Dekonstruktion der juristischen Person ist damit konsequent vollzogen und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird endlich ernst genommen.

---

<sup>29</sup> Vgl. *Palm*, Person (N 4), 545 ff.