

VORWORT

Die mangelnde Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung ist ein zentraler Kritikpunkt am Steuerrecht, seit es Einkommen- und Körperschaftsteuern gibt. Die Arbeit versucht, der Diskussion um die „richtige“ Unternehmensbesteuerung durch einen Vergleich mit der Rechtslage und dem Meinungsstand in Polen neue Impulse zu verleihen; sie berücksichtigt dabei das Europäische Gemeinschaftsrecht sowie wirtschaftswissenschaftliche Positionen. Vervollständigt wird sie durch eine Darstellung der unterschiedlichen Lösungsmodelle sowie durch eine kritische Auseinandersetzung mit den gegen eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung vorgebrachten Argumenten.

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2007 vom Fachbereich Staats- und Rechtswissenschaften der Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald als Dissertation angenommen, die Disputation fand am 29. Januar 2008 statt. Für die Drucklegung erfolgte eine Aktualisierung auf den Rechtsstand 1. Januar 2008, absehbare Änderungen ab dem Jahre 2009 wurden bereits berücksichtigt; Rechtsprechung und Literatur konnten nur in Einzelfällen über den 31. Dezember 2007 hinaus berücksichtigt werden. Ganz bewusst folgt die Arbeit den Regeln der bewährten Rechtschreibung.

Meinem Doktorvater, Herrn Professor *Michael Rodi*, gilt mein herzlicher Dank für seine Bereitschaft, diese Arbeit zu betreuen sowie seine Unterstützung auf einem langen Wege und sein Verständnis für die Nöte eines externen Doktoranden. Herrn Professor *Wolfgang Joecks* danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Schließlich schulde ich dem *Deutschen Akademischen Auslandsdienst* Dank, der mir durch ein Stipendium einen Forschungsaufenthalt an der *Uniwersytet Jagielloński* in Krakau/Kraków ermöglichte.

Vor allem aber danke ich meiner Familie, die mir stets mit Rat und Tat zur Seite stand und mich in meinen Bemühungen vorbehaltlos unterstützt hat. Erst sie gab mir die Kraft, diese Arbeit überhaupt vollenden zu können, ihr ist sie daher gewidmet.

Magdeburg, im November 2008

Frank Ellebrecht

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis	XVII
Einleitung	1
A. Ziel und Grenzen dieser Arbeit	3
I. Kritik des derzeitigen Unternehmensteuersystemes	4
II. Diskussion der verschiedenen Lösungsvorschläge	6
B. Rechtsvergleichung im Steuerrecht	6
I. Warum Rechtsvergleichung?	6
1. Harmonisierung in der EU	11
2. Steuerwettbewerb	12
II. Polen als Vergleichsobjekt	15
1. Wirtschaftliche Rahmenbedingungen	19
2. Harmonisierungsdruck durch EU-Beitritt	20
3. Vorteile eines „jungen“ Steuersystemes	21
4. Ausländische Investitionen in Polen	22
C. Internationale Unternehmensbesteuerung	23
I. Körperschaftsteuersysteme	24
1. Klassisches System	24
2. Vollentlastungssysteme	25
3. Teilentlastungssysteme	26
II. Die Besteuerung von Personengesellschaften	27
1. Körperschaftsteuerpflicht	28
2. Optionsmöglichkeit	28
3. Dualismus der Unternehmensbesteuerung	30
4. Angleichung der Steuerbelastung	30
III. Konsumorientierte Besteuerung	31
IV. Zwischenergebnis	33
§ 1 Anforderungen an ein Unternehmensteuersystem	35
A. Begriffsbestimmung	35
I. Drei Teilgebiete der Steuerwissenschaft	36
1. Ökonomische Gesichtspunkte	38
a. Finanzwissenschaftliche Steuerlehre	38
b. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	39
2. Steuerjuristische Gesichtspunkte	40
3. Zwischenergebnis	40

II. Unternehmensbesteuerung	42
1. Unternehmensbegriff	42
2. Körperschaften	43
3. Personengesellschaften	43
4. Einzelunternehmen	44
5. Allgemeiner Unternehmensbegriff	44
6. Verwendeter Unternehmensbegriff	46
III. Einkommen	46
IV. Rechtsformneutralität	49
1. Horizontale und vertikale Rechtsformneutralität	49
2. Thesaurierungsneutralität	50
3. Rechtsformgerechtigkeit	50
B. Anforderungen an Lösungsvorschläge	51
I. Ökonomische Anforderungen	52
1. Betriebswirtschaftliche Anforderungen	52
a. Neutralitätspostulate	53
aa) Entscheidungsneutralität	54
bb) Investitionsneutralität	55
cc) Finanzierungsneutralität	56
dd) Verwendungsneutralität	56
ee) Zwischenergebnis	57
b. Rechtsformneutralität	57
2. Finanzwissenschaftliche Anforderungen	58
3. Zwischenergebnis	60
II. Rechtliche Anforderungen	60
1. Allgemeine Rechtsgrundsätze	60
a. Leistungsfähigkeitsprinzip	61
aa) Entstehung	61
bb) Inhalt	64
α) Zugrundeliegende Gerechtigkeitsvorstellungen	66
β) Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips	69
(1) Persönliche Konkretisierung	69
(2) Sachliche Konkretisierung	71
($\alpha\alpha$) Kapitalorientierung	72
($\beta\beta$) Konsumorientierung	72
γ) Vorgaben zum Tarifverlauf	73
cc) Leistungsfähigkeit und Rechtsformneutralität	74
b. Äquivalenzprinzip	76
c. Zwischenergebnis	81
2. Anforderungen des Gemeinschaftsrechtes	81
a. Einleitung	81
b. Bemühungen um eine Harmonisierung	84

aa) Harmonisierungsprinzipien	85
α) Vollharmonisierung	85
β) Konzept der Mindestharmonisierung	86
bb) Rechtliche Voraussetzungen einer Harmonisierung	87
α) Erforderlichkeit, Art. 5 EG	88
β) Einstimmige Beschlußfassung	89
γ) Aufgabe staatlicher Souveränität	89
cc) Ansätze zu einer Harmonisierung	89
α) Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, 1990	91
(1) Fusionsrichtlinie	92
(2) Mutter-Tochter-Richtlinie	93
(3) Schiedsverfahrenskonvention	94
(4) Ergänzende Vorschläge	95
β) „Ruding-Bericht“, 1992	95
(1) Einleitung	95
(2) Ergebnisse	95
(3) Vorschläge	96
(4) Reaktionen	97
γ) Unternehmensteuerstrategie 2001	98
dd) Ausblick	99
c. „Stille“ Harmonisierung	101
d. Die Grundfreiheiten	103
aa) Niederlassungsfreiheit	105
bb) Warenverkehrsfreiheit	107
cc) Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit	107
dd) Dienstleistungsfreiheit	108
ee) Gemeinschaftsrechtlicher Gleichheitssatz	109
e. Die Rechtsprechung des EuGH	109
3. Rechtsform und Doppelbesteuerungsabkommen	112
C. Argumente gegen Rechtsformneutralität	113
I. Verneinung einer Doppelbelastung	114
II. Wettbewerbsausgleich	117
III. Lenkungsfunktionen der Körperschaftsteuer	119
1. Gewährte Vorteile (Social Goods)	121
2. Verursachte Kosten (Social Bads)	122
IV. Zielgrößenbesteuerung	124
V. Einheit der Rechtsordnung	124
VI. Weitere Argumente	127
D. Ergebnisse des Zweiten Teiles	129
§ 2 Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung	131
A. Teilhabersteuer	132

I.	Geschichtlicher Überblick	132
II.	Inhalt des Vorschlages	133
III.	Kritische Würdigung	135
	1. Ökonomisch	135
	2. Rechtlich	138
B.	Betriebsteuermodelle	141
I.	Klassische Betriebsteuermodelle	142
	1. Modell I – Gesellschaftsbesteuerung	142
	2. Modell II – Schedulenbesteuerung	143
	3. Modell III – Betriebsertragsteuer	144
	4. Ähnliche Vorschläge	145
	5. Kritik	147
	a. Ökonomische Kritik	147
	b. Rechtliche Kritik	150
	6. Zwischenergebnis	153
II.	Inhabersteuer	153
III.	Duale Einkommensteuer	155
IV.	Optionsmodell	159
	1. Inhalt des Optionsmodelles	159
	2. „Umgekehrte“ Option	159
	3. Kritik	160
	a. Vorteile	160
	b. Nachteile	161
C.	Individuelle Abgrenzung	162
	I. Unternehmensebene	163
	II. Gesellschafterebene	163
	III. Würdigung	165
D.	Konsumorientierte Modelle	166
	I. Cash-flow-Steuern	168
	II. Zinsbereinigte Modelle	169
	III. Würdigung konsumorientierter Modelle	170
E.	Fazit	173
§ 3 Landesbericht Deutschland		177
A.	Entwicklung der Unternehmensbesteuerung	177
	I. Die Entwicklung bis 1918	177
	II. Weimarer Republik (1918–1932)	181
	III. Drittes Reich (1933–1945)	184
	IV. Nachkriegszeit und Bundesrepublik Deutschland	185
	1. Körperschaftsteuerreform 1977	187
	2. Steuerreformgesetz 1990	189
	3. Unternehmensteuerreform 1999/2000/2002	190

B. Die Gegenwart der Unternehmensbesteuerung	193
I. Zivilrechtliche Vorgaben	194
II. Die steuerliche Behandlung der Gesellschaften	194
1. Personengesellschaften	196
a. Einkommensteuer	196
b. Gewerbesteuer	198
aa) Überblick	199
bb) Berechnung	200
cc) Gewerbesteuer auf der Unternehmerebene	202
dd) Kritik	203
2. Körperschaften	204
a. Unternehmensebene	204
aa) Körperschaftsteuer	205
bb) Gewerbesteuer	205
b. Gesellschafterebene	206
aa) Natürliche Personen als Gesellschafter	206
bb) Juristische Personen als Gesellschafter	209
3. Zwischenergebnis	209
C. Kritik der Unternehmensbesteuerung	211
I. Die Entwicklung der Reformdiskussion	211
1. Die Entwicklung im Kaiserreich	211
2. Vorschläge des 33. DJT, 1924	212
3. Die Diskussion im Dritten Reich	213
4. Bundesrepublik Deutschland	213
a. „Brühler Empfehlungen“	214
aa) Vorschläge zur Unternehmensteuerreform 2000	215
α) Rechtsformneutralität durch Rechtsformwahl	215
β) Besteuerung von Personengesellschaften	216
(1) Modell 1 – Option	216
(2) Modell 2 – Sondertarif für thesaurierte Gewinne	216
(3) Modell 3 – Gewerbesteuerberücksichtigung	217
(4) Modell 4 – Sondersteuersatz, § 32 c EStG	217
γ) Fazit	218
bb) Vorschläge für eine längerfristige Reform	219
b. Diskussion bis zur Unternehmensteuerreform 2008	219
II. Kritik aus ökonomischer Sicht	221
III. Kritik aus rechtlicher Sicht	222
1. Europarecht	222
2. Verfassungsrecht	223
a. Die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips	225
b. Finanzverfassung	227
aa) Anforderungen	228

bb) Grenze für Lösungsvorschläge	229
cc) Zwischenergebnis	230
c. Grundrechte	231
aa) Art. 19 Abs. 3 GG	232
bb) Eigentum, Art. 14 GG	234
cc) Berufsfreiheit, Art. 12 GG	239
dd) Allgemeine Vereinigungsfreiheit, Art. 9 Abs. 1 GG	242
ee) Allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG	245
ff) Gleichheitssatz, Art. 3 GG	246
α) Einleitung	247
(1) Gestaltungsfreiräume	249
(2) Folgerichtigkeit	253
β) Unternehmensebene	254
γ) Unternehmerebene	257
gg) Zwischenergebnis	259
d. Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG	261
e. Allgemeine Verfassungsprinzipien	261
D. Argumente für eine rechtsformabhängige Besteuerung	263
I. Ausübung gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit?	265
II. Zulässige Unternehmenstypisierung	266
III. Einheit der Rechtsordnung	269
IV. Weitere Argumente	272
E. Rechtsformneutralität in der Rechtsprechung	273
I. Bundesverfassungsgericht	273
II. Bundesfinanzhof	276
F. Ergebnisse des Landesberichtes Deutschland	277
§ 4 Landesbericht Polen	281
A. Entwicklung der Unternehmensbesteuerung	282
I. Die Wiederentstehung des polnischen Staates	282
II. Volksrepublik Polen	291
III. Beginn der Transformation	294
IV. Angleichung an das Gemeinschaftsrecht	300
V. Steuerreform 2000	303
1. Einkommensteuer	304
2. Körperschaftsteuer	304
B. Die Gegenwart der Unternehmensbesteuerung	305
I. Zivilrechtliche Vorgaben	305
1. Begrifflichkeiten	306
a. Wirtschaftstätigkeit	306
b. Unternehmer	306
2. Personengesellschaften	307

a.	Zivile Gesellschaft	307
b.	Offene Handelsgesellschaft	308
c.	Partnerschaftsgesellschaft	308
d.	Kommanditgesellschaft	309
e.	Kommanditgesellschaft auf Aktien	309
3.	Kapitalgesellschaften	309
II.	Die steuerliche Behandlung von Gesellschaften	310
1.	Personengesellschaften	311
a.	Einkommensteuer	311
aa)	Gesonderte Gewinnfeststellung	312
bb)	Unmittelbare Gewinnermittlung	312
b.	Gewerbsteuer	316
2.	Besteuerung der Körperschaften	316
a.	Gesellschaftsebene	317
aa)	Verlustabzug	318
bb)	Steuertarif	319
b.	Gesellschafterebene	320
aa)	Natürliche Personen	320
bb)	Andere Körperschaften	321
III.	Zwischenergebnis	322
C.	Kritik der Unternehmensbesteuerung	324
I.	Die Entwicklung der Reformdiskussion	324
1.	Die Kemmerer-Kommission	324
2.	Volksrepublik Polen	325
3.	Transformationsphase	325
4.	Langs Vorschlag eines Steuergesetzbuches	326
5.	Der Vorschlag von Rose	326
6.	Der Vorschlag von Balcerowicz	328
7.	Die Überlegungen von Litwińczuk	328
8.	Die Vorschläge des Centrum im. Adama Smitha und des Instytut Sobieskiego	329
9.	Strategia podatkowa	331
10.	Der gegenwärtige Stand der Diskussion	331
II.	Kritik der Unternehmensbesteuerung aus ökonomischer Sicht	333
III.	Kritik aus rechtlicher Sicht	333
1.	Europarecht	334
2.	Verfassungsrecht	337
a.	Die Entwicklung des Verfassungsrechtes	338
aa)	Die Zwischenkriegszeit	338
bb)	Die Verfassung vom 22. Juli 1952	342
cc)	Die Transformationsphase	343
b.	Steuerrechtliche Bezüge	348
c.	Die Grundrechte	350

aa) Überblick	351
α) Sozialistische Grundrechtskonzeption	351
β) Die Verfassung vom 2. April 1997	353
bb) Anwendbarkeit der Grundrechte	355
cc) Vereinigungsfreiheit, Art. 12, 58 pVerf	356
dd) Berufsfreiheit, Art. 24, 65 pVerf	357
ee) Eigentum, Art. 20, 21, 64 pVerf	357
ff) Freiheit der Wirtschaftstätigkeit, Art. 20, 21 pVerf	359
gg) Gleichheitssatz, Art. 32 pVerf	362
hh) Zusammenfassung	364
d. Die Bedeutung des Verfassungsrechtes	364
D. Argumente für eine rechtsformabhängige Besteuerung	365
E. Rechtsformneutralität und Rechtsprechung	369
I. Verfassungsgerichtshof	369
1. Die Entstehung der Verfassungsgerichtsbarkeit	370
2. Die Rechtsprechung	377
II. Hauptverwaltungsgericht	381
1. Geschichtlicher Überblick	381
a. Die Anfänge der Verwaltungsgerichtsbarkeit	381
b. Die Wiederentstehung der Verwaltungsgerichtsbarkeit	384
2. Die Rechtsprechung	388
F. Ergebnisse des Landesberichtes Polen	389
§ 5 Rechtsvergleichung	393
A. Besteuerungsprinzipien	393
I. Ökonomische Prinzipien	393
II. Rechtliche Prinzipien	394
III. Geltung in Deutschland und Polen	394
B. Gegenwart der Unternehmensbesteuerung	395
I. Deutschland	395
II. Polen	396
C. Lösungsmöglichkeiten	397
D. Erkenntnisse für die Diskussion in Deutschland	400
I. Polnisches Verfassungsrecht	400
II. Polnische Rechtsprechung	400
III. Polnische Literatur	401
IV. Polnische Lösung auch für Deutschland?	401
E. Zusammenfassung	403
F. Ausblick	404
Streszczenie w języku polskim	407
Anhang	413

Rechtsprechungsverzeichnis	415
Literaturverzeichnis	421
Stichwortverzeichnis	463