

Entscheidungsneutrale Besteuerung aus rechtlicher Sicht Potsdamer Steuerforum am 11.4.2008

Gliederung

I. Einleitung

II. Verschiedene Aspekte von Entscheidungsneutralität und rechtlicher Rahmen

1. Allgemeiner Begriff von Entscheidungsneutralität
2. Investitionsneutralität und Standortneutralität
3. Finanzierungsneutralität
4. Verwendungs-/ Konsumneutralität/ Allokationseffizienz
5. Intertemporale Neutralität

III. Rechtsformneutralität als europarechtliches und verfassungsrechtliches Postulat

1. Begriff der Rechtsformneutralität
2. Gründe für die unterschiedliche Besteuerung der Rechtsformen
3. Der normative Gehalt des Gebots der Rechtsformneutralität
 - a) Europarechtliches Gebot der Rechtsformneutralität?
 - b) Rechtsformneutralität in der Diskussion
 - aa) Gerichte
 - bb) Literatur
 - c) Kein Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität
4. Mehr Entscheidungsneutralität durch die Unternehmensteuerreform?

II. Entscheidungsneutralität und rechtlicher Rahmen

1. Allgemeiner Begriff von Entscheidungsneutralität

Begriff:

Für die Wahrnehmung oder Nicht-Wahrnehmung bestimmter Handlungsoptionen sollen nicht vorwiegend steuerliche Erwägungen den Ausschlag geben.

Rechtlicher Rahmen:

Die allgemeine Forderung nach Entscheidungsneutralität ist keiner rechtlichen Untermauerung zugänglich.

Insbesondere der Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt keine allgemeine Entscheidungsneutralität

2. Investitionsneutralität und Standortneutralität

Begriff:

Investitionsentscheidungen sollen möglichst unbeeinflusst von steuerlichen Rahmenbedingungen sein.

Standortneutralität:

Die Entscheidung über den Investitionsort soll von steuerlichen Rahmenbedingungen unbeeinflusst sein.

In der Praxis ist das Gegenteil der Fall. Vor allem im internationalen Wirtschaftsverkehr spielen die **Unterschiede zwischen den Steuerrechtsordnungen** der Staaten eine wichtige Rolle bei der Standortwahl.

Rechtlicher Rahmen:

Innerstaatliche Lage:

Innerstaatlich entscheidet sich das Grundgesetz gegen Standortneutralität:

- **Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG:** Gemeinden müssen Hebesatzrecht für eine Steuerart haben.
- Dies ist nach **Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG** die Gewerbesteuer.

Das Hebesatzrecht soll mehr **Wettbewerb** zwischen den Kommunen bringen, konterkariert innerstaatlich aber eine steuerneutrale Standortentscheidung.

Ansonsten müssen die steuerlichen Standortbedingungen innerstaatlich grundsätzlich gleich sein, dies ist aber durch die **bundgesetzliche Regelung** der wichtigsten Steuern auch weitgehend gewährleistet.

Internationale Lage:

International enthält das Grundgesetz keine Maßstäbe zur Verwirklichung von Standortneutralität.

Art. 3 Abs. 1 GG fordert keine internationale Standortneutralität.

Die Vorgaben der **Grundfreiheiten** des EG-Vertrages drängen nach der **Rechtsprechung des EuGH** im internationalen Verkehr auf einen Abbau der Unterschiede zwischen den Steuerrechtsordnungen.

Wegen **mangelnder Harmonisierungskompetenzen** der EU im Bereich der direkten Steuern führt die Rechtsprechung des EuGH zu einer Verschärfung des Steuerwettbewerbs:

Stichwort: race to the bottom

3. Finanzierungsneutralität

Steuerliche Finanzierungsneutralität zwischen **Eigen- und Fremdfinanzierung** ist erreicht, wenn die **Dividenden** und die **Zinsen** gleich behandelt werden und kein Belastungsunterschied zwischen der Ebene des Unternehmens und des Empfängers besteht.

Rechtlicher Rahmen:

- Die **abstrakte Feststellung**, dass Eigen- und Fremdfinanzierung unterschiedlich behandelt werden, führt noch nicht zu einem Verstoß gegen **Art. 3 Abs. 1 GG**.
- Im **Einzelfall** müsste nachgewiesen werden, dass in einer vergleichbaren Situation Eigen- und Fremdfinanzierung hinsichtlich eines abgrenzbaren Aspekts ohne sachlichen Grund ungleich behandelt werden.
- Der vom **BFH** entwickelte Grundsatz der **Finanzierungsfreiheit** bleibt deutlich hinter dem Postulat der Finanzierungsneutralität zurück.

4. Verwendungsneutralität

Verwendungsneutralität wäre dann erreicht, wenn alle **Alternativen der Gewinnverwendung** im Ergebnis zu einer gleichen Steuerlast führten.

- Schon unter **Ökonomen** ist umstritten, ob Verwendungsneutralität wünschenswert ist.
- **Juristisch** lässt sich die Forderung nach Verwendungsneutralität nicht untermauern.

5. Intertemporale Neutralität

Begriff:

Das Postulat der intertemporalen Neutralität fordert, dass es keinen Unterschied machen darf, in welcher **Periode** Einkommen erwirtschaftet wird.

Dieses Prinzip ist im Zusammenhang mit dem einkommensteuerlichen Idealtypus der **Lebenseinkommensteuer** zu sehen.

Das Postulat der intertemporalen Neutralität wird teilweise dahingehend verstanden, dass es die **Vermeidung von Progressionsspitzen** fordere.

Noch weitergehend wird vertreten, dass Neutralität nur bei einer **proportionalen Unternehmensbesteuerung** zu erreichen sei.

Rechtlicher Rahmen:

Über den rechtlichen Rahmen herrscht Streit. Zum Teil wird das **Lebenseinkommen** als Maßstab für Leistungsfähigkeit angesehen, teilweise lediglich das **Periodeneinkommen**.

Sieht man das Lebenseinkommen als Maßstab an, so können intertemporale Progressionsunterschiede an **Art. 3 Abs. 1 GG** gemessen werden.

Derartige Unterschiede sind aber durch das Prinzip der **Abschnittsbesteuerung** gerechtfertigt.

III. Rechtsformneutralität als europarechtliches und verfassungsrechtliches Postulat

1. Begriff der Rechtsformneutralität

Rechtsformneutralität kann **weit** als Neutralität hinsichtlich aller juristischen Formfragen im Wirtschaftsverkehr verstanden werden.

Im Folgenden wird ein **enges Verständnis** zugrunde gelegt. Rechtsformneutralität ist die steuerliche Neutralität der Entscheidung zwischen den Rechtsformen für ein Unternehmen.

Insbesondere betrifft die Frage der Rechtsformneutralität die Unterscheidung zwischen **Personen- und Kapitalgesellschaften**.

Rechtsformneutralität in diesem Sinne kann zweierlei bedeuten:

- Rechtsformneutralität als **Regelidentität**
- Rechtsformneutralität als **Belastungsidentität**

Im Folgenden wird letztere Variante zugrunde gelegt.

2. Gründe für die unterschiedliche Besteuerung der Rechtsformen

Divergenz zwischen den Besteuerungskonzepten bei Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits.

- Personengesellschaften und deren Besteuerung sind am Einzelunternehmer orientiert.
- Kapitalgesellschaften sind rechtlich verselbständigt und haben eine eigene steuerliche Sphäre. Dies führt zu einer Besteuerung des Gewinns auf zwei Ebenen.

3. Der normative Gehalt des Gebots der Rechtsformneutralität

a) Europarechtliches Gebot der Rechtsformneutralität?

Der Europäische Gerichtshof (**EuGH**) entwickelt aus **Art. 43 EG-Vertrag** ein Gebot der Gleichwertigkeit der Niederlassungen in unterschiedlichen Rechtsformen.

Daraus folgt **kein allgemeines europarechtliches Gebot der Rechtsformneutralität**:

- Das Gemeinschaftsrecht ist nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten anwendbar.
- Es fordert lediglich, dass grenzüberschreitende Betätigungen nicht unattraktiver sind als rein innerstaatliche.

b) Rechtsformneutralität in der Diskussion

aa) Gerichte

BVerfG:

Das Bundesverfassungsgericht fordert im Bereich der **Umsatzsteuer** eine Rechtsformneutralität der Besteuerung. Dies ist unmittelbar einsichtig, da Steuerträger nicht das Unternehmen, sondern der Verbraucher ist.

Im Bereich der **Ertragsbesteuerung** lehnt das Bundesverfassungsgericht ein verfassungskräftiges Gebot der Rechtsformneutralität ab:

Grundsatzurteil: BVerfGE 116, 164

Urteilsausspruch:

Dort hat das Gericht festgestellt, dass ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner nicht gleich zu behandeln seien mit entnommenen Gewinnen von Personengesellschaften.

Begründung:

Zur Begründung führt das Gericht aus, die rechtliche Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft rechtfertige eine ungleiche Ertragsbesteuerung. Kapitalgesellschaften komme eine eigene Leistungsfähigkeit zu.

BFH:

Der BFH ist der gegenteiligen Ansicht. Er bejaht ein verfassungskräftiges Gebot der **Rechtformneutralität in Form der Belastungsneutralität**.

Grundlage seiner Auffassung ist eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise**.

bb) Literatur

In der Literatur finden sich die gegensätzlichen Auffassungen ebenfalls wieder:

- nach einer Ansicht verstößt es gegen Art. 3 Abs. 1 GG, wenn für Belastungsunterschiede allein an die Rechtsform angeknüpft wird.
- Die Gegenauffassung sieht im Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften im Verhältnis zum Transparenzprinzip bei Personengesellschaften ein Kriterium, welches eine unterschiedliche Behandlung der Rechtsformen rechtfertige.

c) Kein Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität

Art. 3 Abs. 1 GG setzt voraus, dass wesentlich Gleiches ohne sachlichen Grund ungleich behandelt wird.

Das ist nicht der Fall:

- Die Einschaltung juristischer Personen ist mehr als ein rein formaler und technischer Akt.
- Kapitalgesellschaften besitzen eine eigene, von ihren Anteilseignern zu unterscheidende **objektive Leistungsfähigkeit**.
- **Hybride Formen** wie die GmbH & Co. KG sprechen als Ausnahmen nicht gegen die Gültigkeit der obigen Aussage.
- **Art. 106 GG** geht selbst von einer Differenzierung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer aus.
- Ein schematisches Entweder-Oder zwischen den Rechtsformalternativen verbietet sich im Rahmen der verfassungsrechtlichen Beurteilung.
- Vielmehr ist eine **Einzelfallbetrachtung** erforderlich.

4. Mehr Entscheidungsneutralität durch die Unternehmensteuerreform?

Entgegen den politischen Beteuerungen hat die Unternehmensteuerreform **kein Mehr an Rechtsformneutralität** gebracht. Dies ist **rechtspolitisch zu bedauern**, führt aber **nicht zu generellen verfassungsrechtlichen Bedenken**.