

JÜRGEN VOGT

# Neutralität und Leistungsfähigkeit

Eine verfassungs- und  
europarechtliche Untersuchung  
der Unternehmensbesteuerung  
nach dem StSenkG



PETER LANG

Europäischer Verlag der Wissenschaften

1HH. K/ EU

## Inhaltsübersicht

<b>A. Die Unternehmenssteuerreform auf dem Prüfstand</b> .....	1
I. Problemstellung und Zielsetzung.....	2
II. Gang der Untersuchung.....	4
<b>B. Neutralität und verfassungsrechtliche Besteuerungsprinzipien</b> .....	6
I. Das ökonomische Postulat der entscheidungsneutralen Besteuerung.....	7
II. Das Leistungsfähigkeitsprinzip.....	26
III. Verbindungslinien zwischen Neutralität und Leistungsfähigkeit.....	75
IV. Ergebnis.....	119
<b>C. Neutralität und Europarecht</b> .....	123
I. Das ökonomische Postulat internationaler Neutralität.....	124
II. Europarechtliche Grundfreiheiten unter steuerlichen Aspekten.....	131
III. Verbindungslinien zum Neutralitätspostulat.....	146
IV. Ergebnis.....	151
<b>D. Neutralität und Leistungsfähigkeit nach dem StSenkG</b> .....	154
I. Entstehung und Zielsetzung des StSenkG.....	155
II. Umsetzung von Gewinnverwendungsneutralität.....	159
III. Umsetzung von Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität.....	178
IV. Umsetzung von Finanzierungs- und Investitionsneutralität.....	229
V. Umsetzung von Standortneutralität.....	261
VI. Würdigung des StSenkG.....	277
<b>E. Ansatzpunkte für eine neutrale Unternehmensbesteuerung</b> .....	279
I. Umfang der Untersuchung de lege ferenda.....	279
II. Alternative Reformvorschläge in Deutschland.....	280
III. Neutralität im internationalen Vergleich.....	282
IV. Stellungnahme.....	284
<b>F. Ergebnis und Ausblick</b> .....	290
I. Verfassungsrechtliche Leitlinien und Neutralität.....	290
II. Europarechtliche Leitlinien und Neutralität.....	292
III. Umsetzung de lege lata.....	293
IV. Ausblick de lege ferenda.....	294

## Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	<b>V</b>
<b>Inhaltsübersicht</b> .....	<b>VII</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>VIII</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b> .....	<b>XVI</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XVII</b>
<b>A. Die Unternehmenssteuerreform auf dem Prüfstand</b> .....	<b>1</b>
I. Problemstellung und Zielsetzung.....	2
II. Gang der Untersuchung.....	4
<b>B. Neutralität und verfassungsrechtliche Besteuerungsprinzipien</b> .....	<b>6</b>
I. Das ökonomische Postulat der entscheidungsneutralen Besteuerung.....	7
1. Entscheidungsneutralität im betriebswirtschaftlichen Modell.....	7
2. Verteilungsneutralität und absolute Neutralität durch Kopfsteuern.....	9
3. Neutralität und Fiskal- bzw. Sozialzwecknormen.....	12
4. Neutralität in Teilbereichen.....	14
a) Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität.....	15
aa) Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität.....	15
bb) Das Gebot der Rechtsformneutralität.....	17
b) Finanzierungs- und Investitionsneutralität.....	20
aa) Der Grundsatz der Investitionsneutralität.....	21
bb) Der Grundsatz der Finanzierungsneutralität.....	21
c) Verwendungs- oder Allokationsneutralität.....	23
d) Intertemporale Neutralität.....	25
5. Zusammenfassung.....	25
II. Das Leistungsfähigkeitsprinzip.....	26
1. Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips.....	27
a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Finanzwissenschaft.....	28
b) Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Steuerrechts Wissenschaft... 34	

## IX

2. Leistungsfähigkeitsprinzip und allgemeiner Gleichheitssatz.....	37
a) Gleichheit und Systemgerechtigkeit.....	39
b) Das Nettoprinzip.....	40
aa) Objektives Nettoprinzip.....	41
bb) Subjektives Nettoprinzip.....	44
c) Horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit.....	45
d) Konkretisierung durch andere Grundrechte.....	46
aa) Konkretisierung durch Art. 14 Abs. 1 und 2 GG.....	47
bb) Konkretisierung durch Art. 12 Abs. 1 GG.....	49
cc) Konkretisierung durch Art. 9 Abs. 1 GG.....	50
3. Leistungsfähigkeit von Kapitalgesellschaften.....	52
a) Formal-juristische Betrachtungsweise.....	54
b) Wirtschaftliche Betrachtungsweise.....	55
aa) Die Kapitalgesellschaft als Repräsentanz ihrer Anteilseigner.....	55
bb) Modifizierte Interpretation bei Kapitalgesellschaften.....	57
cc) Zusammenfassung.....	61
c) Konsequenzen der Übertragbarkeit auf den Vergleich der Rechtsformen.....	62
d) Ergebnis.....	66
4. Einschränkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips.....	67
a) Typisierung.....	68
b) Durchbrechung.....	70
5. Zusammenfassung.....	74
III. Verbindungslinien zwischen Neutralität und Leistungsfähigkeit.....	75
1. Wettbewerbsneutralität und Leistungsfähigkeit.....	75
a) Wettbewerbsneutralität aus ökonomischer Sicht.....	75
b) Wettbewerbsneutralität aus juristischer Sicht.....	76
aa) Wettbewerbsneutralität und direkte Steuern.....	77
bb) Wettbewerbsneutralität und allgemeiner Gleichheitssatz.....	82
cc) Wettbewerbsneutralität und Leistungsfähigkeit.....	84
dd) Durchbrechung der Wettbewerbsneutralität.....	86
2. Rechtsformneutralität und Leistungsfähigkeit.....	88
a) Rechtsformneutralität aus ökonomischer Sicht.....	88
b) Rechtsformneutralität aus juristischer Sicht.....	89
aa) Grundsätzliche Unterschiede bei der Besteuerung der Rechtsformen.....	90
bb) Vergleichbarkeit von Personen- und Kapitalgesellschaften... (1) Gewinn als objektiver Vergleichsmaßstab.....	91 92
(2) Steuersystematische Gemeinsamkeiten.....	93

# X

(3) Zwischenergebnis.....	95
cc) Rechtsform und Leistungsfähigkeit .....	97
dd) Durchbrechung der Rechtsformneutralität .....	100
3. Finanzierungsneutralität und Leistungsfähigkeit.....	101
a) Finanzierungsneutralität aus ökonomischer Sicht.....	101
b) Finanzierungsneutralität aus juristischer Sicht.....	102
aa) Finanzierungsfreiheit.....	103
bb) Finanzierungsneutralität und Leistungsfähigkeit.....	104
(1) Einkünfte dualismus und Gleichheitssatz.....	104
(2) Konsequenzen für die Besteuerung von Zinsen und Dividenden.....	108
cc) Durchbrechung der Finanzierungsneutralität.....	111
4. Gewinnverwendungsneutralität und Leistungsfähigkeit.....	111
a) Gewinnverwendungsneutralität aus ökonomischer Sicht.....	111
b) Gewinnverwendungsneutralität aus juristischer Sicht.....	112
aa) Gleichwertigkeit der Gewinnverwendungsalternativen.....	113
bb) Durchbrechung der Gewinnverwendungsneutralität.....	117
5. Intertemporale Neutralität und Leistungsfähigkeit.....	118
IV. Ergebnis.....	119
<b>C. Neutralität und Europarecht.....</b>	<b>123</b>
<b>I. Das ökonomische Postulat internationaler Neutralität.....</b>	<b>124</b>
1. Standortneutralität.....	124
2. Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität.....	125
a) Kapitalexportneutralität.....	126
b) Kapitalimportneutralität.....	127
c) Gleichzeitige Verwirklichung von Kapitalexport- und -importneutralität.....	130
<b>II. Europarechtliche Grundfreiheiten unter steuerlichen Aspekten.....</b>	<b>131</b>
1. Niederlassungsfreiheit.....	132
a) Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht.....	134
b) Differenzierung nach unterschiedlichen Rechtsformen.....	136
2. Kapitalverkehrsfreiheit.....	138
a) Anwendungsbereich der Kapital Verkehrsfreiheit.....	139
b) Beeinträchtigung der Kapital Verkehrsfreiheit.....	140
3. Einschränkung der Grundfreiheiten.....	142
a) Rechtfertigungen nach dem EGV.....	142

b) Rechtfertigungen nach der Rechtsprechung des <i>EuGH</i> .....	143
<b>III. Verbindungslinien zum Neutralitätspostulat</b> .....	146
1. Standortneutralität und Niederlassungsfreiheit.....	147
2. Standortneutralität und Kapitalverkehrsfreiheit.....	150
<b>IV. Ergebnis</b> .....	151
<b>D. Neutralität und Leistungsfähigkeit nach dem StSenkG</b> .....	154
<b>I. Entstehung und Zielsetzung des StSenkG</b> .....	155
1. Entstehungsgeschichte des StSenkG.....	155
2. Gründe für die Reform der Unternehmensbesteuerung.....	156
3. Zielsetzung des StSenkG.....	157
4. Änderungen im Gesetzgebungsverfahren.....	158
<b>II. Umsetzung von Gewinnverwendungsneutralität</b> .....	159
1. Systemwechsel in der Körperschaftsteuer.....	160
2. Überprüfung von Gewinnverwendungsneutralität.....	162
a) Ökonomische Analyse.....	162
aa) Steuerbelastung im Anrechnungsverfahren.....	162
bb) Steuerbelastung im Halbeinkünfteverfahren.....	165
cc) Ergebnis.....	168
b) Rechtfertigung des Gesetzgebers.....	169
3. Stellungnahme aus ökonomischer und verfassungsrechtlicher Sicht.....	169
a) Ökonomische Kritik an der Thesaurierungsbegünstigung.....	170
b) Juristische Bewertung und Rechtfertigung.....	171
aa) Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren..	171
bb) Tarifbegünstigung aus verfassungsrechtlicher Sicht.....	172
(1)Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.....	173
(2)Thesaurierungsbegünstigung als Eingriff in die Eigentumsfreiheit.....	175
cc) Ergebnis.....	176
4. Zusammenfassung.....	176
<b>III. Umsetzung von Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität</b> .....	178
1. Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften.....	179
a) Besteuerung der laufenden Geschäftsvorgänge.....	180
aa) Besteuerung im Thesaurierungsfall.....	180

## XII

(1 Besteuerung von Personengesellschaften.....	180
(2 Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....	181
bb) Besteuerung im Ausschüttungsfall.....	181
(1 )Besteuerung von Personengesellschaften.....	182
(2) Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....	182
b) Besteuerung von aperiodischen Geschäftsvorgängen.....	183
aa) Besteuerung der Gesellschafter von Personen- gesellschaften.....	184
bb) Besteuerung der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften...	184
2. Auswirkungen des StSenkG auf die Rechtsformwahl.....	186
a) Belastungswirkungen im Thesaurierungsfall.....	186
b) Besteuerung von Gewinnen aus Anteilsveräußerungen.....	188
c) Besteuerung der Betriebsveräußerung.....	189
d) Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG.....	190
aa) Anrechnungsbetrag und tatsächliche Belastung.....	191
bb) Entstehung von Anrechnungsüberhängen.....	193
(1)Gewerbsteuerliche Hinzurechnung.....	193
(2) Horizontaler Verlustausgleich und Verlustabzug.....	194
(3) Vertikaler Verlustausgleich.....	195
cc) Anrechnung bei Mitunternehmerschaft nach § 35 Abs. 3 EStG.....	195
dd) Zusammenfassung.....	196
e) Reinvestitionsrücklage für Personengesellschaften.....	197
f) Zusammenfassung.....	198
3. Würdigung aus verfassungsrechtlicher Sicht.....	199
a) Thesaurierungsbegünstigung für Kapitalgesellschaften.....	199
aa) Ungleichbehandlung der Rechtsformen.....	199
(1) Vergleichsmaßstab.....	200
(2)Anwendung des Maßstabs.....	201
bb) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung.....	202
(1)Rechtsform als Indikator für Leistungsfähigkeit.....	203
(2)Begünstigung von Kapitalgesellschaften als Lenkungszweck.....	207
(3) Kompensation für fehlende Progression.....	209
(4)Umgehungsmöglichkeiten der Nachbelastung.....	210
cc) Ergebnis.....	212
b) Behandlung von Veräußerungsgewinnen.....	212
aa) Ungleichbehandlung.....	213
bb) Rechtfertigung.....	213
(1 Begünstigung von Betriebsveräußerungen.....	214
(2) Reinvestitionsrücklage.....	214

### XIII

cc) Ergebnis.....	216
c) Verfassungsrechtliche Problematik des § 35 EStG.....	216
aa) Finanzverfassungsrechtliche Vorgaben.....	217
(1) Verfassungsmäßigkeit der GewSt und Verhältnis zurESt.....	217
(2)Gewerbsteueranrechnung und Finanzverfassungsrecht.....	220
bb) Gleichheitsrechtliche Vorgaben.....	221
(1) Anknüpfung an den Gewerbesteuermeßbetrag.....	221
(2)Nichtberücksichtigung von Anrechnungsüberhängen.....	224
(3)Ungleichbehandlung gegenüber Kapitalgesellschaften.....	226
cc) Ergebnis.....	226
4. Zusammenfassung.....	227
IV. Umsetzung von Finanzierungs- und Investitionsneutralität.....	229
1. Besteuerung von Zinsen und Dividenden nach dem StSenkG.....	229
a) Besteuerung von Dividenden.....	229
aa) Ausschüttung an natürliche Personen.....	230
bb) Ausschüttung an Kapitalgesellschaften.....	230
b) Besteuerung von Zinsen.....	230
2. Auswirkungen des StSenkG auf die Finanzierung von Unternehmen.....	231
a) Ausgaben bei Zinseinnahmen.....	231
b) Ausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG.....	231
c) Ausgaben nach § 3c Abs. 2 EStG.....	237
d) Ausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG.....	242
3. Verfassungsrechtliche Aspekte.....	244
a) Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG.....	245
aa) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip.....	245
bb) Rechtfertigung durch Typisierung.....	247
cc) Übertragung auf § 8b Abs. 2 KStG.....	248
dd) Ergebnis.....	250
b) Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG.....	251
aa) Verletzung des objektiven Nettoprinzips.....	251
bb) Fehlende Systemgerechtigkeit und unzulässige Typisierung.....	253
cc) Ungleichbehandlung der Einkunftsarten.....	254
dd) Aspekte fehlender Rechtsformneutralität.....	255
ee) Ergebnis.....	255
c) Die Aufwandspauschalierung nach § 8b Abs. 5 KStG.....	256
aa) Diskriminierung von Auslandsdividenden.....	256
bb) Benachteiligung von inländischen Dividenden.....	258



cc) Überschreitung der Typisierungsbefugnis.....	258
dd) Ergebnis.....	259
4. Zusammenfassung.....	259
V. Umsetzung von Standortneutralität.....	261
1. Änderungen im AStG.....	261
a) Besteuerung in- und ausländischer Holdinggesellschaften.....	261
b) Änderungen durch das StSenkG.....	263
c) Vergleich unter europarechtlichen Gesichtspunkten.....	266
aa) Hinzurechnungsbesteuerung und Grundfreiheiten.....	267
bb) Diskriminierung mehrstufiger Konzernstrukturen.....	268
d) Ergebnis.....	269
e) Korrekturen durch das UntStFG.....	269
2. Besteuerung in- und ausländischer Investmentfonds.....	271
a) Besteuerung von Investmentfonds nach KAGG und AuslInvestmG.....	271
b) Änderungen durch das StSenkG.....	271
c) Vergleich unter europarechtlichen Gesichtspunkten.....	274
d) Ergebnis.....	275
3. Zusammenfassung.....	276
VI. Würdigung des StSenkG.....	277
<b>E. Ansatzpunkte für eine neutrale Unternehmensbesteuerung.....</b>	<b>279</b>
<b>I. Umfang der Untersuchung de lege ferenda.....</b>	<b>279</b>
<b>II. Alternative Reformvorschläge in Deutschland.....</b>	<b>280</b>
1. Teilhabersteuer.....	280
2. Betriebssteuer.....	281
<b>III. Neutralität im internationalen Vergleich.....</b>	<b>282</b>
<b>IV. Stellungnahme.....</b>	<b>284</b>
1. Teilhabersteuer.....	284
2. Duales System mit Optionslösung.....	285
3. Betriebssteuermodell.....	286

<b>I F. Ergebnis und Ausblick</b> .....	290
<b>I. Verfassungsrechtliche Leitlinien und Neutralität</b> .....	290
<b>II. Europarechtliche Leitlinien und Neutralität</b> .....	292
<b>III. Umsetzung de lege lata</b> .....	293
<b>IV. Ausblick de lege ferenda</b> .....	294
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	295
<b>Rechtsprechungsverzeichnis</b> .....	338
<b>Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen</b> .....	341