

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 7

Christoph Wagner

Steuergleichheit unter Standortvorbehalt?

Verfassungsrechtliche Grenzen
einer ungleichen Einkommensbesteuerung
von Kapital und Arbeit



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Inhalt

Vorwort	7
Einleitung	15
§ 1 Herausforderungen des Steuerwettbewerbs	17
A. Der Staatenwettbewerb – Grundlagen	17
I. Begriff des Staatenwettbewerbs	17
II. Analyse und Sicht der Wirtschaftswissenschaft	18
1. Funktionsmechanismus: Die Handlungsoptionen „Exit“ und „Voice“	18
2. Mobile Faktoren als Gegenstand des Staatenwettbewerbs	21
3. Folge: Faktische Beschränkung staatlicher Handlungs- möglichkeiten	21
4. Chancen und Risiken aus wirtschaftswissenschaftlicher Perspektive	22
a) „Zähmung des Leviathan“	22
b) „Race to the bottom“	23
III. Juristische Kritik an der Terminologie „Staatenwettbewerb“	23
B. Deutschland im Steuerwettbewerb	25
I. Begriff des Steuerwettbewerbs	25
1. Allgemein	25
2. Unterscheidung fairen und unfairen Steuerwettbewerbs	25
II. Gegenstand des internationalen Steuerwettbewerbs	27
1. Direktinvestitionen	27
2. Strategische Unternehmensfunktionen (steuerliche Bemessungsgrundlagen)	27
3. Finanzkapital (Finanzinvestitionen)	28
III. Vielfältiger Einsatz des Steuerrechts als Instrument	28
IV. Ziele der Staaten	31
V. Ökonomische Bewertung der Chancen und Risiken des Steuerwettbewerbs	31
VI. Anfragen an die Steuerrechtswissenschaft	33
C. Insbesondere: Der Steuerwettbewerb in der Europäischen Union	35
I. Grundfreiheiten und Steuerwettbewerb	35

1. Die Unterscheidung von positiver und negativer Integration	35
2. Fehlende Harmonisierung der direkten Steuern	37
3. Schutzbereiche der Grundfreiheiten	39
4. Beeinträchtigung der Grundfreiheiten	41
5. Rechtfertigung von Beeinträchtigungen	43
a) Allgemein	43
aa) Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	44
bb) Verhältnismäßigkeit	45
b) Mögliche Rechtfertigung steuerrechtlicher Beeinträchtigungen	45
aa) Ausgeschlossene Rechtfertigungsgründe	45
bb) Anerkannte Rechtfertigungsgründe	46
II. Beihilfenrecht und Steuerwettbewerb	49
1. Anwendbarkeit der Art. 87 ff. EG auf direkte Steuern	50
2. Voraussetzungen einer steuerlichen Beihilfe	51
3. Konsequenzen für den Steuerwettbewerb	53
III. Fazit	54
§ 2 Die Freiheitsgrundrechte als verfassungsrechtlicher Maßstab einer einseitigen Entlastung mobiler Kapitaleinkommen	57
A. Eigentumsgarantie, Art. 14 Abs. 1 GG	57
I. Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung	58
II. Die Steuer als Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums	59
III. Ungleiche Verteilung der Steuerlasten und Art. 14 GG	61
1. Die ungleiche als unverhältnismäßige Steuerlast	61
2. Die Eigentumsgarantie als sonderrechtlicher Gleichheitssatz	63
B. Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	65
I. Besteuerung und Berufsfreiheit	65
II. Berufsfreiheit und Ungleichbehandlung verschiedener Einkunftsarten	67
C. Fazit	68
§ 3 Der allgemeine Gleichheitssatz als verfassungsrechtlicher Maßstab einer einseitigen Entlastung mobiler Kapitaleinkommen	69
A. Dogmatische Struktur des allgemeinen Gleichheitssatzes	69
I. Der Gleichheitssatz in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	69

II.	Schutzgut des allgemeinen Gleichheitssatzes und Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	71
1.	Anwendungsbereich des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	72
2.	Schutzgut des allgemeinen Gleichheitssatzes	73
a)	Verbot unsachgemäßer Differenzierungen	73
b)	Gebot sachbereichsspezifischer Gerechtigkeit	76
aa)	Dogmatische Vorzüge	78
bb)	Unterscheidung interner und externer Zweck; Bedeutung des Folgerichtigkeitsgebotes	80
III.	Struktur der Gleichheitsprüfung	83
B.	Die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit als sachbereichsspezifischer Gerechtigkeitsmaßstab	84
I.	Rechtliche Gleichbehandlung als Gebot der Rechtssetzungsgleichheit	84
II.	Tatsächliche Gleichbehandlung als Gebot der Rechtssetzungsgleichheit	89
III.	Unterscheidung dreier Normengruppen im Steuerrecht	91
1.	Fiskalzwecknormen (Lastenausteilungsnormen)	92
2.	Lenkungsnormen	92
3.	Vereinfachungszwecknormen	95
IV.	Erfassung der finanziellen Leistungsfähigkeit im geltenden Einkommensteuerrecht	96
1.	Grundtatbestand steuerbaren Einkommens, § 2 EStG	96
a)	Besteuerung des erzielten Markteinkommens (Erwerbseinkommens)	96
b)	Nettoprinzip	98
c)	Nominalwertprinzip	99
d)	Jahressteuerprinzip (Periodizitätsprinzip)	100
e)	Gleichwertigkeit der Einkunftsarten	101
f)	Gleichwertigkeit der Einkunftsarten und Schemenbesteuerung	103
2.	Linear-progressiver Regeltarif	105
3.	Welteinkommensbesteuerung der Steuerinländer und Rechtfertigung der Freistellungsmethode	106
4.	Dualismus der Unternehmensbesteuerung	109
C.	Fazit	110
§ 4	Wettbewerb um Direktinvestitionen: Grund und Grenzen einer einseitigen Entlastung mobiler Kapitaleinkommen	113
A.	Der Rahmen des deutschen internationalen Steuerrechts	113

B. Reaktion und Reaktionsmöglichkeiten des Steuergesetzgebers –	
Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip _____	115
I. Zunehmende Scheduling der Einkommensteuer _____	115
II. Duale Einkommensteuer als Reformalternative _____	116
1. Modell der Dualen Einkommensteuer _____	117
2. Duale Einkommensteuer als „freie“ Entscheidung des Gesetzgebers über den Belastungsgrund _____	119
3. Geringere Leistungsfähigkeit der Kapitaleinkommen gegenüber den Arbeitseinkommen _____	120
C. Rechtfertigung der Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip	
– Bindungsintensität des allgemeinen Gleichheitssatzes _____	123
I. Personaler Schutzzweck des allgemeinen Gleichheitssatzes _____	124
1. Folge für die zunehmende Scheduling der Einkommensteuer _____	126
2. Folge für die Einführung einer Dualen Einkommensteuer _____	127
II. Sach- und regelungsbereichsspezifische Bestimmung der Bindungsintensität _____	128
III. Geringere Bindungsintensität, da gewährende Staatstätigkeit _____	129
1. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts _____	129
2. Kritik _____	130
IV. Eingeschränkte Bindungsintensität im Wettbewerb der Staaten _____	131
1. Eingeschränkte Grundrechtsbindung bei Sachverhalten mit Auslandsbezug _____	131
2. Die Zweitregisterentscheidung (BVerfGE 92, 26) – Präzedenzfall für den Widerstreit von Standortattraktivität und gewachsenen Grundrechtsstandards _____	133
a) Hintergrund der Entscheidung _____	133
b) Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts _____	134
c) Analyse _____	134
d) Übertragbarkeit der Argumentation auf den allgemeinen Gleichheitssatz _____	136
e) Ergebnis _____	137
V. Gesamtergebnis _____	138
D. Rechtfertigung der Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip	
– Rechtfertigungsgründe und Verhältnismäßigkeit _____	138
I. Steuer- und Standortwettbewerb als Rechtfertigungsgrund _____	138
1. Steuer- und Standortwettbewerb in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts _____	138
a) Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur ökologischen Steuerreform (BVerfGE 110, 274) _____	139

b) Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Tarifbegrenzung nach § 32c EStG a. F. (BVerfGE 116, 164) _____	140
2. Im Schrifttum vertretene Ansichten _____	144
3. Stellungnahme und eigene Ansicht _____	146
II. Erhalt und Sicherung von Arbeitsplätzen _____	152
1. Allgemeine Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes; Kontrolle gesetz- geberischer Prognosen _____	152
2. Verhältnismäßigkeit von Steuervergünstigungen, die dem Erhalt und der Sicherung von Arbeitsplätzen im Inland dienen _____	155
3. Anwendung auf einzelne steuerliche Lenkungsnormen/ Reformoption der Dualen Einkommensteuer _____	157
a) Zunehmende Schedulingisierung der Einkommen- steuer _____	157
aa) Im gegenwärtigen Recht _____	158
(1) Tonnagesteuer, § 5a EStG _____	158
(2) Begünstigung einbehaltener Gewinne, § 34a EStG _____	158
(3) Ausnahme der Gewinneinkünfte von der Erhöhung des Spitzensteuersatzes im Veranlagungszeitraum 2007 _____	160
bb) Ausblick _____	160
b) Duale Einkommensteuer als Reformalternative _____	161
III. Lastenüberwälzung (Steuerinzidenz) als Rechtfertigungs- ansatz _____	164
IV. Fazit _____	166
§ 5 Wettbewerb um privates Finanzkapital: Grund und Grenzen einer einseitigen Entlastung mobiler Kapitaleinkommen _____	169
A. Besteuerung der Erträge privaten Finanzkapitals im deutschen internationalen Steuerrecht _____	169
B. Unzureichender Steuervollzug _____	170
C. Privilegierung privaten Finanzkapitals durch Einführung der Abgeltungsteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2009 _____	173
D. Geringere Leistungsfähigkeit der Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG _____	176
E. Rechtfertigungsbedürftigkeit des § 32d EStG _____	178
F. Mögliche Rechtfertigungsgründe; verhältnismäßige Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip _____	178

I.	Mobilität des Finanzkapitals	179
II.	Vermeidung der Steuerflucht in das Ausland	179
1.	Größerer Beitrag der Kapitaleinkünfte am Steueraufkommen	180
2.	Lenkungssteuerliche Rechtfertigung	181
a)	§ 32d Abs. 1 EStG keine Lenkungsnorm im hergebrachten Sinne	182
b)	Fehlende Rechtstreue als Anknüpfungspunkt für eine Privilegierung	184
c)	Jedenfalls: Unverhältnismäßige Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip	186
3.	Gewähr tatsächlicher Belastungsgleichheit	187
III.	Vereinfachung der Besteuerung; Verwaltungspraktikabilität	189
G.	Ergebnis	194
§ 6	Einseitige Entlastung mobiler Kapitaleinkommen und gleichmäßige Besteuerung der Lebenseinkommen	195
A.	Besteuerung des Lebenseinkommens; konsumorientierte Besteuerung von Einkommen	196
I.	Lebenseinkommensbesteuerung und Belastungswirkungen der klassischen Einkommensteuer (Periodizitätsprinzip)	196
II.	Besteuerungsformen zur gleichmäßigen Erfassung der Lebenseinkommen: konsumorientierte Besteuerung von Einkommen	197
1.	Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen (sparbereinigte Einkommensteuer)	197
2.	Zinsbereinigte Einkommensteuer	198
B.	Rechtfertigung des Periodizitätsprinzips (Jahressteuerprinzips)	200
C.	Vereinbarkeit einer am Lebenseinkommen ausgerichteten konsumorientierten Besteuerung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz	204
I.	Gegenwartsgebundene Einkommensteuer	204
II.	Gleichmäßige Besteuerung der Lebenseinkommen und sich ändernde Steuergesetze	206
D.	Partielle Verwirklichung einer am Lebenseinkommen ausgerichteten Besteuerung	210
E.	Fazit	213
	Ausblick	215
	Kernthesen / Zusammenfassung	217
	Literaturverzeichnis	221