

Friedrich, Peter; Kupsch, Peter

Article — Digitized Version

Steuerliche Gleichbehandlung öffentlicher und privater Unternehmen

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Friedrich, Peter; Kupsch, Peter (1979) : Steuerliche Gleichbehandlung öffentlicher und privater Unternehmen, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 59, Iss. 12, pp. 623-630

This Version is available at:

<http://hdl.handle.net/10419/135389>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Steuerliche Gleichbehandlung öffentlicher und privater Unternehmen

Peter Friedrich, Peter Kupsch, Bamberg/Siegen

Öffentliche Unternehmen wurden mehr und mehr in das Steuersystem integriert und sind in vielen Fällen den privaten Unternehmen steuerlich gleichgestellt. Allerdings stößt ihre steuerliche Gleichbehandlung aufgrund des öffentlichen Auftrags und weiterer Eigenheiten öffentlicher Unternehmen auf Kritik¹. Der folgende Artikel analysiert, wie der Grundsatz der Gleichbehandlung zu präzisieren ist und welche Folgerungen hieraus für die Besteuerung öffentlicher Unternehmen abzuleiten sind.

Nach dem Kriterium der wirtschaftlichen Selbständigkeit soll unter einem öffentlichen Unternehmen ein Nettobetrieb verstanden werden, der nur mit seinen Zu- oder Abführungen im Haushaltsplan des öffentlichen Trägers erscheint. Zu den öffentlichen Unternehmen gehören deshalb in die Privatrechtsformen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und private Stiftungen sowie vereinzelt in Personalgesellschaften gekleidete Betriebe. Außerdem stellen öffentliche Körperschaften, selbständige Stiftungen, autonome Wirtschaftskörper (wie Bundesbahn und -post, Sparkassen) sowie ausgegliederte rechtlich unselbständige Zweckvermögen (z. B. Eigenbetriebe, BHO-26-Betriebe) öffentliche Unternehmen dar.

Schon unter dem Aspekt der Rechtsform wird deutlich, daß aufgrund dieser Vielfalt die Gleichbehandlung öffentlicher und privater Unternehmen auf Schwierigkeiten stößt. Erschwerend kommt hinzu, daß die öffentliche Hand wirtschaftliche Aktivitäten praktisch in allen Tätigkeitsbereichen zu entfalten vermag, die privaten Wirtschaftssubjekten offenstehen. Besteuerungsunterschiede zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen resultieren – abgesehen von Gestaltungsmöglichkeiten bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage – aus einer ungleichmäßigen Belastung im Rahmen einzelner Steuerarten, aufgrund subjektiver und sachlicher Steuerbefreiungen, unterschiedlicher Steuertarife und aus sonstigen Entlastungs- bzw. Sondervorschriften. Sie können sich in einem Steuersystem mit mehreren Steuerarten verstärken, wenn die unterschiedlichen Steuerbelastun-

gen bei einzelnen Steuerarten in bezug auf die zugrunde gelegten Betriebstypen in die gleiche Richtung weisen. Andererseits tritt eine Nivellierung der Gesamtsteuerbelastung von Unternehmungen auf, soweit bei den einzelnen Steuerarten gegenläufige Steuerwirkungen gegeben sind. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung öffentlicher Unternehmen untereinander und im Vergleich zu privaten Unternehmen verdeutlichen die Körperschaftsteuerlichen Regelungen.

Körperschaftsteuer-Regelungen

Für die Begründung der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht ist primär die zivilrechtliche Rechtsform eines Unternehmens maßgebend. Nach § 1 Abs. a in Verbindung mit § 3 und § 1 Abs. 2 KStG unterliegen in einer abschließenden Aufzählung neben anderen Körperschaften (§ 1 Abs. a Nr. 2-5 KStG) die Kapitalgesellschaften und darüber hinaus Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit sämtlichen Einkünften der Körperschaftsteuer. Für diejenigen öffentlichen Unternehmen, die nicht unter diese Enumeration fallen, besteht keine Körperschaftsteuerpflicht. Hoheitsbetriebe gehören gemäß § 4 Abs. 5 KStG nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Die besondere Problematik der Ausklammerung von Hoheitsbetrieben aus der Körperschaftsteuerpflicht besteht darin, daß bislang steuerlich keine einheitliche Abgrenzung zwischen der hoheitlichen Tätigkeit sowie der wirtschaftlichen Betätigung im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art vorhanden ist². Bei der Abgrenzung wird auf das „Gesamtbild der Verhältnisse“ des öffentlichen Unternehmens zurückgegriffen. Die in

Prof. Dr. Peter Friedrich, 41, ist Ordinarius am Lehrstuhl für Finanzwissenschaft der Universität Bamberg. Prof. Dr. Peter Kupsch, 36, ist Ordinarius am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre II der Gesamthochschule Siegen.

¹ Vgl. F. Zeiß: Die Besteuerung der öffentlichen Betriebe, in: Archiv für öffentliche und freigemeinnützige Unternehmen, Vol. 8, 1966/67, S. 141-147.

² Vgl. P. Selmer, L. Schulze-Osterloh: Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, in: Die öffentliche Verwaltung, 31, 1978, S. 381-391 und die dort angegebene Literatur.

§ 5 Abs. 1 KStG geregelten Befreiungsvorschriften enthalten in Nummer 1 und 2 subjektive und in Nummer 3-16 sachliche Steuerbefreiungen.

Die subjektiven Steuerbefreiungen betreffen staatliche Betriebe (Bundespost, Bundesbahn, Branntweinmonopol, staatliche Lotterieu Unternehmen, Erdölbevorzugungsverband) sowie die im Gesetz abschließend aufgezählten Kreditinstitute. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auf das gesamte Einkommen dieser Unternehmen, auch wenn darin Einkünfte enthalten sind, die nicht mit dem originären Betriebszweck in Zusammenhang stehen. Die wichtigsten sachlichen Befreiungen von der Körperschaftsteuer bestehen aus den Steuerbefreiungen für öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen (Nr. 8), gemeinnützige Körperschaften (Nr. 9), Wohnungsbau- sowie Siedlungsunternehmen (Nr. 10-13). Eine Steuerpflicht ist bei diesen Unternehmen lediglich bei jenen Aktivitäten gegeben, für die ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Nr. 9, 12, 13) unterstellt wird.

Neben Steuerbefreiungen führt die in § 23 KStG verankerte Differenzierung der Körperschaftsteuertarife zu unterschiedlichen Steuerbelastungen. Der allgemeine Steuersatz von 56 % ermäßigt sich für die Körperschaften außerhalb des Anrechnungsverfahrens, insbesondere für Betriebe gewerblicher Art auf 50 %. Diese Regelung bezweckt, die vor dem KStG 1977 vorhandenen Steuerbelastungen nicht zu ändern. Außerdem sollte für Betriebe gewerblicher Art eine Angleichung der Körperschaftsteuerbelastung an diejenige der Kapitalgesellschaften, die sich im Eigentum der öffentlichen Hand befinden, erreicht werden. Kreditinstitute in der Form einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, Staatsbanken sowie Kreditinstitute gemäß § 23 Abs. 4 Nr. 7 KStG unterliegen mit bestimmten Einkünften einem Steuersatz von 46 %, während das gesamte steuerliche Einkommen öffentlicher Sparkassen mit 44 % besteuert wird. Schließlich enthält § 24 KStG für kleinere Körperschaften, die wie gewerbliche Betriebe juristischer Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften nicht in das Anrechnungsverfahren einbezogen sind, eine Freibetragsregelung zur Abmilderung der Körperschaftsteuerbelastung.

Besteuerungsgrundsätze

Sollten die geltenden Bestimmungen des KStG im Hinblick auf die öffentlichen Unternehmen Änderungen in Richtung auf eine weitere Angleichung an die Besteuerung privater Unternehmen erfahren? Die Beantwortung dieser Frage erfordert einen Rückgriff auf Be-

steuerungsgrundsätze, die für öffentliche Unternehmen maßgebend sein sollen.

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht bildet das Postulat einer wohlfahrtsmaximalen Besteuerung den Ausgangspunkt für die Gewinnung solcher Besteuerungsgrundsätze. Unter Zugrundelegung einer gesellschaftlichen Wohlfahrtsfunktion wäre ein Besteuerungssystem empfehlenswert, das zur Maximierung des sozialen Netto-Nutzens führt. Allerdings treten enorme Schwierigkeiten bei der Konkretisierung dieses Postulats auf. Neben der Bestimmung einer Wohlfahrtsfunktion ergibt sich zusätzlich die Notwendigkeit der Einbeziehung öffentlicher Unternehmen in diese Funktion. Um das zweite Problem zu umgehen, benutzt man verschiedentlich die Summe der Konsumentenrenten³. Der damit verbundene Rückgriff auf unterschiedliche Nachfrageelastizitäten für einzelne Leistungen bewirkt eine differenzierte steuerliche Behandlung öffentlicher und privater Unternehmen. Da diese individualistische Wohlfahrtsfunktion auch hinsichtlich ihrer praktischen Ermittlung nicht allgemein akzeptiert wird, greift die Finanzwissenschaft auf traditionelle Besteuerungsprinzipien⁴ zurück. Diese betreffen einmal den Inhalt der Besteuerung und zum anderen die Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens, z. B. die Rechtmäßigkeit.

Zur ersten Gruppe zählen

- das Leistungsfähigkeitsprinzip,
- das Äquivalenzprinzip und
- das Neutralitätsprinzip.

Steuersystemanforderungen

Die ersten beiden Prinzipien sind den Grundsätzen fiskalischer Besteuerung zuzurechnen. Sie betreffen die Ausgestaltung der Besteuerung hinsichtlich der „gerechten“ Aufbringung einer vorgegebenen Finanzmittelmeng (Leistungsfähigkeitsprinzip) und hinsichtlich der „richtigen“ Bereitstellung von Finanzierungsmitteln gemäß der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen (Äquivalenzprinzip). Je nach dem verwendeten Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit resultieren unterschiedliche Fassungen des Leistungsfähigkeitsprinzips. Gleiches gilt für das Äquivalenzprinzip bei der Bestimmung der Vorteile – des Nutzens – öffentlicher Leistungen.

Bei den Neutralitätsprinzipien (nichtfiskalische Grundsätze) wird Neutralität häufig in der Weise defi-

³ Vgl. D. Bös: Optimale Besteuerung und öffentliche Unternehmen, in: P. Friedrich, P. Kupsch (Hrsg.): Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Bd. 57, Baden-Baden 1980 (im Druck).

⁴ Vgl. K. Schmidt: Grundprobleme der Besteuerung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, hrsg. v. N. Andel, H. Haller, F. Neumark, Bd. II, Tübingen 1978, S. 119-171.

niert, daß von der Besteuerung kein unbeabsichtigter Substitutionseffekt ausgehen soll. Beabsichtigte Substitutionseffekte im Rahmen von Lenkungssteuern verletzen somit das Neutralitätspostulat nicht. In diesem Sinne kann sich Neutralität auf die Befriedigung von Bedürfnissen, den Einsatz von Produktionsfaktoren, Art und Umfang der produzierten Güter, die Unternehmensformen und auf Wettbewerbsprozesse erstrecken. Verschiedentlich zieht man sich auf vereinfachte Neutralitätsformulierungen, z. B. auf Gleichbehandlungspostulate, zurück. Ein Beispiel dafür bildet die unspezifizierte Forderung nach steuerlicher Gleichbehandlung privater und öffentlicher Unternehmen.

Die angeführten Grundsätze stellen in ihrer Gesamtheit divergierende Anforderungen an die Ausgestaltung des Steuersystems, da sie inhaltlich nur unzureichend aufeinander abgestimmt sind. Der Grundsatz steuerlicher Gleichbehandlung öffentlicher und privater Unternehmen als Ausprägung des Neutralitätsprinzips mag somit mit weiteren Prinzipien kollidieren. Im Grunde genommen müßte eine Hierarchie von Besteuerungsgrundsätzen erarbeitet werden, um die Bedingungen für die Anwendung eines bestimmten Grundsatzes festzulegen. Eine solche Hierarchie dient der Eliminierung von prinzipiellen Gegensätzen und müßte auf diese Weise auch Anhaltspunkte für die Besteuerung öffentlicher Unternehmen liefern können. Die Bestimmung einer Rangordnung mag z. B. so erfolgen, daß einem Grundsatz (etwa dem Leistungsfähigkeitsprinzip) Priorität eingeräumt wird, während weitere Besteuerungsgrundsätze als Nebenziele zu beachten sind⁵. Ein anderer Versuch besteht in der abgestuften Zuordnung der Prinzipien zu typischen Besteuerungssituationen, die auch öffentliche Unternehmen einbeziehen.

Besteuerungsprinzipien

Gegenwärtig liegt für den ersten Weg keine allgemein akzeptierte Lösung vor. Für die zweite situationspezifische Vorgehensweise fehlen die Zuordnungsregeln ebenfalls. Deshalb wird häufig ein Besteuerungsprinzip zum sogenannten Fundamentalprinzip erklärt. Dabei stehen das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Äquivalenzprinzip im Mittelpunkt der Diskussion. Nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit soll eine Finanzmittelsumme gemäß der Opferfähigkeit der Steuersubjekte aufgebracht werden. Neben der Indikatorproblematik bleibt bislang ungelöst, ob ein gleiches marginales, relatives und absolutes Opfer⁶ der Besteuererten zu verlangen ist. Bei der Besteuerung öffent-

licher Unternehmen ergeben sich zusätzliche Probleme. Im Rahmen der Formulierung des Leistungsfähigkeitsprinzips stehen als Steuersubjekte private Haushalte (bzw. natürliche Personen) im Vordergrund. Unter diesen Aspekten ist die Ausgestaltung der Besteuerung öffentlicher Unternehmen nur eine Folgeerscheinung der Realisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips in bezug auf die privaten Haushalte. Mit einer Nutzenminderung ist zu rechnen, wenn öffentliche Unternehmen ihre Steuerbelastung auf private Haushalte abwälzen. Sofern private und öffentliche Unternehmen in abweichender Weise Steuerüberwälzungen realisieren – und davon kann in der Regel ausgegangen werden –, ist im Hinblick auf die haushaltsbezogene Interpretation der steuerlichen Leistungsfähigkeit eine differenzierte Besteuerung öffentlicher und privater Unternehmen angebracht.

Da in der Wirtschaftstheorie Unternehmen als eigenständige Wirtschaftssubjekte angesehen werden, liegt es nahe, das Leistungsfähigkeitsprinzip auch unternehmensbezogen auszulegen. Das bedeutet, daß den Unternehmen ebenfalls Opferfähigkeit zuerkannt wird. Im Grunde genommen müßte das steuerliche Opfer analog zu den privaten Haushalten in einem Nutzenrückgang der Unternehmen bestehen. Eine Operationalisierung dieser Forderung, die sowohl für private und öffentliche Unternehmen durchzuführen wäre, fielen bei privaten und öffentlichen Unternehmen wegen der differierenden Zielsetzungen dieser Unternehmen unterschiedlich aus und stößt außerdem auf beträchtliche Schwierigkeiten. Eine gleiche steuerliche Behandlung beider Unternehmenstypen läßt sich deshalb schwerlich begründen. Wird das haushaltsbezogene persönliche Einkommen als Maßgröße für steuerliche Leistungsfähigkeit anerkannt, so sprengt die Ertragsbesteuerung von Körperschaften das haushaltsbezogene Leistungsfähigkeitsprinzip⁷. Werden die Körperschaften jedoch als spezieller Typ von Einkommensbeziehern qualifiziert, so wird ihnen eine eigenständige steuerliche Leistungsfähigkeit zuerkannt. Sie wird nicht zuletzt aus der rechtlichen Selbständigkeit der Körperschaft als juristischer Person oder aus deren organisatorischer Verselbständigung gefolgert.

Gewinnzurechnung

Die strikte Trennung zwischen den Körperschaften und den hinter diesen stehenden Gebildeträgern rechtfertigt dann eine Übernahme der für private Körperschaften geltenden Besteuerungsgrundsätze für öffentliche Unternehmen. Für die Begründung der

⁵ Vgl. H. Haller: Die Steuern, Tübingen 1971, S. 117 ff.

⁶ Vgl. K. Schmidt, a.a.O.

⁷ Vgl. G. Hedtkamp: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Neuwied 1977, S. 328.

steuerlichen Leistungsfähigkeit reicht sogar die Existenz der Körperschaft selbst aus. Allerdings muß berücksichtigt werden, daß die steuerliche Opferfähigkeit im Vergleich zu privaten Unternehmen qualitative Unterschiede aufweist, wenn die Steuern an den eigenen Gebildeträger (z. B. Bund) geleistet werden. Wenn ausschließlich am Haushaltseinkommen als Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit festgehalten wird, so entfällt die Begründung für eine selbständige Unternehmensbesteuerung⁸, da der Gewinn den privaten Anteilseignern als Einkommen zuzurechnen ist.

Je nachdem wie umfassend diese Zurechnung ausgestaltet werden soll, trifft die Ertragsbesteuerung von Unternehmen entweder nur die einbehaltenen Gewinne oder sie hat lediglich die Funktion der Erhebung von Einkommensteuervorauszahlungen, die auf die Steuerlast des aus einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen zusammengesetzten Einkommens angerechnet werden⁹. Im zweiten Fall läßt sich eine Besteuerung öffentlicher Unternehmen mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht begründen, denn die an die öffentlichen Träger ausgeschütteten Gewinne verwandeln sich unmittelbar nicht in persönliche Einkommen zur Erfüllung von Konsumzwecken.

Überwälzungsvorgänge

Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen läßt sich dann nur noch mit den gleichen Argumenten begründen, die für die Beibehaltung der Besteuerung von Körperschaften im Wege des Anrechnungsverfahrens oder der Vorabbesteuerung sprechen¹⁰. Daraus folgt, daß öffentliche und private Körperschaften gleichbehandelt werden müssen¹¹. Zu prüfen bleibt ferner, inwieweit eine gleiche Besteuerung privater und öffentlicher Unternehmen nach dem Äquivalenzprinzip gefordert werden kann. Seine Anwendung soll zu einer Angleichung zwischen den von den einzelnen Staatsbürgern zu leistenden Abgaben und den von ihnen empfangenen staatlichen Leistungen führen. Wie der Grundsatz der Leistungsfähigkeit wird auch das Äquivalenzprinzip in erster Linie haushaltsbezogen betrachtet. Deshalb bleibt auch hier die Existenz öffentlicher Unternehmen unberücksichtigt. Allenfalls könnte man die Besteuerung öffentlicher Unternehmen nach dem Äquivalenzprinzip in der Weise begründen, daß

sie zu Überwälzungsvorgängen Anlaß gibt, die Belastungen für die privaten Haushalte mit sich bringen.

Fraglich bleibt, inwieweit hierbei eine Überwälzung der Belastung in Höhe des Nutzenzuflusses aus öffentlichen Leistungen entsteht, die der private Haushalt empfängt. Je nach Besteuerungsart, dem Unternehmenstyp und den vorliegenden Marktverhältnissen kommen divergierende Belastungen auf die Leistungsabnehmer zu. Ein „Äquivalent“ wird sich nur rein zufällig ergeben. Im übrigen treten bei einer erweiterten haushaltsbezogenen Interpretation des Äquivalenzprinzips sowie bei dem Versuch einer unternehmensbezogenen Fassung dieses Grundsatzes ähnlich schwerwiegende Probleme wie bei der Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf, so daß sich der Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung durch das Äquivalenzprinzip kaum rechtfertigen läßt.

Neutralitätsprinzipien

Nachdem die Fundamentalprinzipien keine tragfähige Basis für den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung privater und öffentlicher Unternehmen bieten, ist zu prüfen, ob Neutralitätsprinzipien hierzu Anhaltspunkte liefern. So kann mit dem Einsatz von Lenkungssteuern eine gleichartige Lenkung privater und öffentlicher Unternehmen beabsichtigt sein, um eine bestimmte Bedarfssteuerung zu realisieren. Um ungeplante Substitutionseffekte in der Absatzstruktur öffentlicher und privater Unternehmen zu vermeiden, müßten die Überwälzungsprozesse bei beiden Unternehmenstypen gleich verlaufen. Dies kann nicht als Regelfall unterstellt werden. Lenkungssteuern dürfen auch für öffentliche Unternehmen allein in Betracht kommen, wenn ihre Aktivitäten dort zurückgedrängt werden sollen, wo sie auf jene privater Unternehmen treffen. In diesem Fall ist die unterschiedliche Besteuerung eine Konsequenz wirtschaftspolitischer Zielsetzungen, so daß zum Ausgleich von Überwälzungsunterschieden eine differenzierte Besteuerung zu erfolgen hat. Soweit eine Lenkungssteuer dazu dient, die öffentlichen Unternehmen hinsichtlich ihrer Wettbewerbschancen privaten Unternehmen gleichzustellen, bezweckt sie die Durchsetzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität. Üblicherweise wird jedoch das Prinzip wettbewerbsneutraler Besteuerung mit der steuerlichen Gleichbehandlung identifiziert. Es bleibt näher zu bestimmen, was im einzelnen unter steuerlicher Gleichbehandlung zu verstehen ist.

Die Klärung der Beziehung zwischen dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung und dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität setzt eine inhaltliche Konkretisierung des Neutralitätskonzeptes voraus. Als

⁸ Von der Gewerbesteuer wird im folgenden abgesehen.

⁹ Vgl. dazu ausführlich D. Schneider: Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: Steuer und Wirtschaft, 52. Jg. (1975), S. 97 - 112.

¹⁰ Vgl. D. Schneider, a.a.O., S. 107.

¹¹ Die Problematik der derzeitigen unterschiedlichen Besteuerung privater Unternehmen soll im Rahmen dieser Studie nicht vertieft werden.

wettbewerbsneutral wird eine Steuer bezeichnet, die keine unbeabsichtigten Substitutionseffekte hinsichtlich bestehender Konkurrenzbeziehungen auslöst. Wettbewerbsbeziehungen erstrecken sich auf die Allokation von Produktionsfaktoren oder Erzeugnissen oder der Wirtschaftssubjekte selbst sowie auf den Wettbewerb zwischen einzelnen oder Gruppen von Wirtschaftseinheiten (d. h. mikroökonomische oder makroökonomische Konkurrenz) und auf die Konkurrenz in horizontaler (gleichgeordnete Wirtschaftssubjekte) oder vertikaler Richtung (über- und untergeordnete Wirtschaftssubjekte).

Neutralitätselemente

Im folgenden findet nur die Konkurrenz zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen bei mikroökonomischen Wettbewerbsverhältnissen Beachtung. Dieser Wettbewerb läßt sich charakterisieren nach der Art der Wettbewerber, deren Anzahl, ihren Zielsetzungen und den einzelnen Wettbewerbsbeziehungen zwischen Marktteilnehmern. Diese Merkmale beschreiben die jeweilige Marktstruktur. Weitere Elemente zur Kennzeichnung des Wettbewerbs bilden die Art und Einsatzweise der Aktionsparameter (Marktverhalten) und das Marktergebnis als Resultante von Marktstruktur und Marktverhalten. Die Definition der Wettbewerbsneutralität ist abhängig von den zugrunde gelegten Wettbewerbselementen.

Demnach besteht Neutralität, wenn Zahl und Art der privaten und öffentlichen Wettbewerber durch die Besteuerung nicht unbeabsichtigt verändert werden oder die Wettbewerbsbeziehungen zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen keine grundlegenden Änderungen erfahren, d. h. sich die Marktstruktur infolge der Besteuerung nicht ungewollt verschiebt. Besteuerungsneutralität liegt auch dann vor, wenn Ziele und Zielerfüllungsgrade sich plangemäß entwickeln. Und des weiteren sollen bei Wettbewerbsneutralität keine unerwarteten Reaktionsweisen privater und öffentlicher Unternehmen als Folge der Besteuerung vorkommen. Bei ergebnisorientierter Betrachtung bedeutet Neutralität, daß die Konkurrenzergebnisse sich wie erwünscht einstellen. Die möglichen Ausprägungen der Wettbewerbsneutralität zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen erfahren eine Differenzierung, wenn die einheitliche Betrachtung der beiden Unternehmungstypen aufgegeben wird.

Auf wesentliche Unterschiede zwischen öffentlichen Unternehmen verweisen die in der Literatur vorgeschlagenen Typologisierungen öffentlicher Unternehmen¹². Die meisten Systematisierungen betonen die

Wettbewerbselemente, Ziele, Aktionsparameter und Konkurrenzergebnisse. Deshalb konzentrieren sich die folgenden Erörterungen der steuerlichen Gleichbehandlung öffentlicher und privater Unternehmen auf diese Neutralitätselemente.

Wettbewerbsneutralität

Werden die Ziele öffentlicher und privater Unternehmen als wichtigstes Neutralitätsmerkmal angesehen, dann wäre die Wettbewerbsneutralität wie folgt zu fassen: Eine gleiche steuerliche Behandlung privater und öffentlicher Unternehmen ist angemessen, wenn beide Unternehmungstypen gleiche Ziele verfolgen. Im Ergebnis würde deshalb wegen unterschiedlicher Zielsetzungen bei öffentlichen Unternehmen an eine von Unternehmensgruppe zu Unternehmensgruppe differenzierte steuerliche Behandlung zu denken sein. Ausgehend von der geltenden Besteuerung der privaten Unternehmen würden jene öffentlichen Unternehmen in gleicher Weise zu besteuern sein, soweit sie den Privatunternehmen in ihren Zielsetzungen gleichen.

Schwierigkeiten bereitet bei dieser Ausformung des Grundsatzes steuerlicher Gleichbehandlung die Ermittlung der tatsächlich angestrebten Unternehmensziele. Selbst die Ziele öffentlicher Unternehmen sind häufig in den Satzungen unklar formuliert, werden nicht immer veröffentlicht und unterliegen darüber hinaus der Beeinflussung der Unternehmensführung, der Trägerorgane, der anderer Verwaltungen und von privater Seite. Außerdem können die Ziele im Zeitablauf Wandlungen erfahren, so daß im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes eine ständige Überprüfung seiner Verwirklichung vorgenommen werden müßte. Letztlich können sich Zieldiskrepanzen auch deshalb ergeben, weil Zieländerungen der privaten Wettbewerber vorkommen.

Die zweite Möglichkeit, die Wettbewerbsneutralität aktionsparameterorientiert zu fassen, führt ebenfalls nicht zu einer grundsätzlichen steuerlichen Gleichbehandlung öffentlicher und privater Unternehmen. Neutralität würde vorliegen, wenn öffentliche und private Konkurrenten in gleicher Weise mit übereinstimmenden Aktionsparametern auf eine identische Besteuerung reagieren.

¹² Vgl. K. Oettle: Betriebsserfolge in der privaten und in der öffentlichen Wirtschaft, Sonderdruck der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung, Köln 1972; K. Kühne: Das gemeinwirtschaftliche Unternehmen als Wettbewerbsfaktor, Schriftenreihe Gemeinwirtschaft Nr. 6, Mannheim 1971; P. Friedrich: Zur mikroökonomischen Steuerüberwälzung bei öffentlichen Unternehmen, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Bd. 3, 1979, S. 365 - 400; H. Ritschl: Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen, Berlin 1960; H. Hirsch: Wirtschaftliches Prinzip und öffentliches Interesse als Leitideen des Steuersystems, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 27, 1968, S. 7 - 20.

Die Anwendung des Grundsatzes steuerlicher Gleichbehandlung öffentlicher Unternehmen würde darauf hinauslaufen, Unternehmen gleich zu besteuern, deren Aktionsparameter nicht abweichend zum Einsatz gelangen. Diese Betrachtungsweise dürfte zu einer stark differenzierenden Besteuerung öffentlicher Unternehmen Anlaß geben. Auch dann, wenn die Zielsetzungen jenen privater Unternehmen entsprechen, reagieren öffentliche Betriebe mit arteigenen Aktionsparametern (z. B. hoheitliche Eingriffe) und aufgrund typischer Beschränkungen (z. B. Tarifbindung) unterschiedlich. Die Anwendung dieses Grundsatzes stößt auf praktische Schwierigkeiten.

Um sich nicht nur auf vage Vermutungen über mögliche Reaktionen der öffentlichen Unternehmen auf die Besteuerung zu stützen, müssen die Überwälzungsreaktionen abgeschätzt werden. Die Entwicklung einer spezifischen Überwälzungstheorie für öffentliche Unternehmen steckt – selbst für den Aktionsparameter Preis – erst in den Anfängen¹³. Eine weitergehende Überwälzungstheorie, die andere Aktionsparameter als Preise einbezieht, fehlt nahezu völlig. Der Steuer gesetzgeber müßte sich deshalb an vermutlichen Reaktionen orientieren, wobei die in der Praxis zu beobachtenden Verhaltensweisen nicht unbedingt in die Zukunft projiziert werden können.

Gewünschtes Konkurrenzergbnis

Die dritte Variante des Neutralitätsgrundsatzes richtet sich am Konkurrenzergbnis aus. Es ist so zu besteuern, daß das gewünschte Wettbewerbsergebnis erzielt wird. Auch diese Ausprägung der Wettbewerbsneutralität hat nicht unbedingt steuerliche Gleichbehandlung zur Folge. In manchen Fällen ist geradezu steuerliche Ungleichbehandlung erforderlich, um ein gewünschtes Wettbewerbsergebnis – z. B. ein Tarifniveau – sicherzustellen. Eine gleichartige Besteuerung kommt nur dann in Betracht, wenn sich auf diese Weise das beabsichtigte Wettbewerbsergebnis herbeiführen läßt. Die steuerliche Gleichbehandlung wird in solchen Fällen angemessen sein, in denen private und öffentliche Unternehmen vergleichbare Marktergebnisse erwirtschaften und diese Situation bestehen bleiben soll.

Dieses Konzept ist mit den aus der Wettbewerbstheorie und -politikdiskussion bekannten Problemen der Festlegung angestrebter Wettbewerbsergebnisse sowie der Abgrenzung relevanter Märkte behaftet. In diesem Zusammenhang muß berücksichtigt werden, daß sich die Effekte der Besteuerung öffentlicher Un-

ternehmen nicht nur auf dem „relevanten Markt“ niederschlagen, sondern auch die Finanzausgleichströme berühren. Außerdem treten Probleme der Inzidenzmessung auf, die erst annäherungsweise ersten Lösungen zugeführt werden konnten.

Abgrenzungsproblematik

Die gegenwärtige Besteuerung öffentlicher Unternehmen knüpft an mehrere (mögliche) Elemente des Gleichbehandlungsgrundsatzes an. Die für die Ertragsbesteuerung relevante Unterscheidung zwischen steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art und nicht steuerpflichtigen Hoheitsbetrieben (§ 4 KStG) kann als Ausdruck einer differenzierten steuerlichen Behandlung unterschiedlicher Aufgaben bzw. Sachzielorientierungen gelten. Kennzeichnend für Hoheitsbetriebe ist, daß eine Tätigkeit überwiegend der Ausübung hoheitlicher Gewalt dient, während Betriebe gewerblicher Art Einrichtungen für eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Einnahmenerzielung darstellen. Sofern sich der Umfang der Ausübung öffentlicher Gewalt eindeutig abgrenzen ließe und sichergestellt wäre, daß private Unternehmen mit gleichen Sachzielen in diesem Bereich nicht tätig werden, wäre im Hinblick auf eine unterschiedliche Aufgabenstellung eine Freistellung des Hoheitsbetriebes von der Besteuerung zu rechtfertigen.

In praxi erweist sich die Unterscheidung von Hoheitsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art als schwierig. Da bislang keine eindeutigen Abgrenzungsmerkmale bei der (relativ weiten) Auslegung des hoheitlichen Aufgabenbereiches entwickelt wurden, stellt man deshalb auf das Gesamtbild der Verhältnisse ab. Die Abgrenzungsproblematik kommt ferner darin zum Ausdruck, daß auch private Unternehmen hoheitliche Aufgaben erfüllen und dabei Überschüsse erzielen können. Selbst wenn private und öffentliche Unternehmen gleiche Sachziele verfolgen und gemäß dem obigen Neutralitätspostulat steuerlich gleichbehandelt werden sollten, gelangt das geltende Steuerrecht zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung. Die im „Hoheitsbereich“ tätigen privaten Gesellschaften werden nämlich nicht von der Besteuerung freigestellt. Soweit an dem Kriterium der hoheitlichen Aufgabenerfüllung als praktisches Differenzierungskriterium festgehalten werden soll, ist eine enge Auslegung des Begriffes Hoheitsbetriebe geboten, um – gemäß dem zielorientierten Neutralitätspostulat – die Wahrscheinlichkeit zu verringern, daß private Unternehmen gleiche Zielsetzungen wie öffentliche Unternehmen aufweisen. Andernfalls wäre eine große Zahl privater Unternehmen von der Besteuerung freizustellen.

¹³ Vgl. P. Friedrich, aa.O.

Ansätze einer an Reaktionsweisen orientierten Besteuerung finden sich hinsichtlich der Unterscheidung öffentlicher und privater Unternehmen bei der Körperschaftsteuer. Im Körperschaftsteuerrecht wird ein Ausgleich von Vorteilen öffentlicher Unternehmen angestrebt, die diesen aufgrund der größeren Gestaltungsfreiheiten im Finanzierungs- und Organisationsbereich unterstellt werden (Aktionsparametereinsatz). Diese Spielräume könnten ihnen eine ungerechtfertigte Steuervermeidung erlauben. So nimmt man hinsichtlich der Eigenbetriebe an, daß diese Unternehmen wegen der unbeschränkten Haftung ihrer Trägerkörperschaft mit einer geringeren Eigenkapitalausstattung als private Kapitalgesellschaften auskommen. Sofern die daraus resultierende höhere Fremdkapitalaufnahme bei Eigenbetrieben durch Darlehen der Trägerkörperschaft erfolgt, können die als Betriebsausgaben abzugsfähigen Zinsen steuerfrei in den kommunalen Bereich transferiert werden, was eine Reduzierung der Körperschaftsteuerzahlungen mit sich bringt. Durch die Qualifizierung von Darlehen der Trägerkörperschaft als verdecktes Stammkapital und von gezahlten Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen wird der Gestaltungsspielraum öffentlicher Betriebe eingeschränkt und die Eigenkapitalausstattung auf mindestens 40 % des Bilanzvolumens normiert¹⁴.

Begrenzte Aktionsparameter

Ein weiteres Beispiel für eine an unterschiedlichen Freiheitsgraden beim Einsatz von Aktionsparametern orientierte Besteuerung bildet die steuerliche Einschränkung bei der organisatorischen Zusammenfassung von Eigenbetrieben. Da Gebietskörperschaften mehrfach im gewerblichen und hoheitlichen Bereich tätig sind, bietet sich aus Rationalisierungsgründen sowie zum Zwecke des Ergebnisausgleichs eine organisatorische Zusammenfassung ihrer Eigenbetriebe an. Das Steuerrecht schränkt diese Möglichkeit durch die Forderung nach dem Vorhandensein einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung der zusammenzufassenden Betriebe gewerblicher Art ein¹⁵. Ein Unternehmensverbund wird im wesentlichen nur bei Verkehrs- und Versorgungsbetrieben anerkannt. Ebenfalls unzulässig ist die Zusammenfassung von Hoheitsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art, auch wenn diese Unternehmen in Privatrechtsform betrieben werden. Die Nichtbeachtung dieser Beschränkung hat steuerlich die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zur Folge.

Diese steuerlichen Regelungen widersprechen dann den reaktionsbezogenen Neutralitätsvorstellungen nicht, wenn die Vermutungen über unterschiedliche

Gestaltungsmöglichkeiten zutreffend sind. Eine weitergehende Realisierung des aktionsparameterbezogenen Neutralitätspostulates gebietet jedoch eine steuerliche Entlastung öffentlicher Betriebe in den Fällen, in denen sie im Vergleich zu privaten Unternehmen größeren Beschränkungen beim Aktionsparametereinsatz unterliegen. Soweit öffentliche Unternehmen Zuschußbetriebe darstellen oder nach dem Kostendeckungsprinzip geführt werden, um ein im öffentlichen Interesse liegendes Versorgungsniveau zu gewährleisten, resultieren daraus Aktionsparameterbeschränkungen (z. B. Einhaltung eines bestimmten Qualitätsniveaus, Sozialtarife etc.). Obwohl Ertragsteuerzahlungen entfallen, werden die substanzbezogenen Kostensteuern nicht verringert. Eine gewisse Minderung oder eine Aufhebung der Steuerbelastung könnte wegen des Neutralitätspostulats gerechtfertigt sein. Wenn sich die restriktiven Bedingungen des Aktionsparametereinsatzes ändern, müßten die Steuerbefreiungen ebenfalls modifiziert werden.

Ergebnisorientierte Gleichbehandlung

Die Frage nach der steuerlichen Berücksichtigung von Nachteilen, die öffentliche Unternehmungen durch restriktiv festgelegte Aktionsparameterspielräume erleiden, steht in engem Zusammenhang mit der Ergebnisneutralität der Besteuerung.

Ansatzpunkte für eine ergebnisorientierte Besteuerung bilden die Merkmale zur Darstellung von Marktergebnissen¹⁶. Hierzu zählen Umfang und Qualität der Güterversorgung bestimmter Bedarfssegmente, das Preis- und Kostenniveau der angebotenen Leistungen sowie abgeleitete Beurteilungskriterien wie technischer Fortschritt, Kapazitätsauslastung und Beschaffungsniveau, die sich auf mittelbare Wirkungen des Marktgeschehens beziehen. Daneben sind unter Berücksichtigung öffentlicher Unternehmen wirtschaftspolitische Grundwertungen von Interesse, die das mögliche Ausmaß der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand determinieren, so daß Zielkonflikte

¹⁴ Vgl. zur Eigenkapitalausstattung öffentlicher Unternehmen K. Barth: Die Eigenkapitalausstattung der kommunalen Eigenbetriebe als körperschaftsteuerliche Frage, in: L. Mühlhaupt, K. Oettle (Hrsg): Gemeindefirtschaft und Unternehmerwirtschaft, Festschrift für R. Johns, Göttingen 1965, S. 287 ff.; K. Oettle: Zur Eigenkapitalausstattung öffentlicher Betriebe, in: K. Oettle (Hrsg.): Grundfragen öffentlicher Betriebe II, Baden-Baden 1976, S. 9 ff.

¹⁵ Vgl. Herrmann/Heuer: Kommentar zum Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz, Köln 1950/1979, Anm. 50 zu § 1 KStG mit einer Darstellung der Entwicklung der Rechtsprechung.

¹⁶ Vgl. W. Buhr, P. Friedrich: Wichtige Aspekte der Konkurrenz zwischen kleinen Regionen, in: W. Buhr, P. Friedrich (Hrsg): Konkurrenz zwischen kleinen Regionen — Competition among Small Regions, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Bd. 23, Baden-Baden 1978, S. 28 f.

zwischen den zugrunde gelegten Kriterien nahezu unvermeidlich sind.

Wenn ein erwünschtes Versorgungsniveau auf einzelnen Verkehrsmärkten keine Kostendeckung erlaubt und deshalb mangels privater Anbieter ein Tätigwerden steuerbegünstigter öffentlicher Betriebe befürwortet wird, führt die gleichzeitige Forderung nach Beschränkung der wirtschaftlichen Betätigung öffentlicher Unternehmen zu Zielkonflikten. Diese Divergenzen können sich dadurch verstärken, daß wegen der gewährten Steuervergünstigungen der Markteintritt privater Wettbewerber erschwert wird. In diesem Zusammenhang wäre gemäß der ergebnisorientierten Gleichbehandlung zu prüfen, ob Steuervergünstigungen an die privaten Unternehmen zum Abbau dieses Zielkonfliktes beitragen.

Hinsichtlich der öffentlichen Unternehmen wird eine an den Marktergebnissen orientierte differenzierte Besteuerung unter zwei Aspekten gefordert. Der erste Vorschlag beinhaltet die Freistellung öffentlicher Unternehmen von der Körperschaft- und Vermögensteuer, da diese Steuern den Reingewinn belasten sollen und eine unterstellte Überwälzung seitens der privaten Unternehmen durch die Steuerentlastung bei den öffentlichen Unternehmen verhindert werden soll. Der zweite Vorschlag fordert eine Kostensteuer-Entlastung der öffentlichen Unternehmen, die wichtige öffentliche Aufgaben erfüllen, um das erwünschte Leistungsangebot unter Einhaltung hoher Qualitätsstandards und niedriger Preise sicherzustellen¹⁷.

Kostensteuer-Entlastung

Die Freistellung der öffentlichen Unternehmen von den nicht als Betriebsausgaben abzugsfähigen Steuern bewirkt eine Reduzierung des Preisniveaus des Leistungsangebotes, wenn die privaten Unternehmen auf die angenommene Steuerüberwälzung verzichten und sich mit ihren Preiskalkulationen an die der konkurrierenden öffentlichen Unternehmen anpassen. Dieser Wirkungsmechanismus ist jedoch an mehrere Prämissen gebunden und kann darüber hinaus zu unerwünschten Nebenwirkungen führen. Zunächst wird vorausgesetzt, daß private Unternehmen ihre ergebnisabhängigen Steuern über die Preise auf ihre Abnehmer abwälzen. Diese Voraussetzung ist sehr umstritten. Abgesehen davon bestehen nach wie vor Überwälzungsspielräume, wenn das Kostenniveau der öffentlichen Betriebe über demjenigen der privaten Unternehmen liegt. Schließlich bleibt offen, inwieweit

öffentliche Unternehmen sich mit einem um die voraussichtliche Steuerminderung reduzierten Preis zufriedengeben werden. Ferner wäre zu bedenken, daß der Selbstfinanzierungsspielraum der privaten Unternehmen durch die vorgeschlagene differenzierte Besteuerung im Vergleich zu jenem bei den öffentlichen Unternehmen eine Einschränkung erfährt. Ob die Finanzierungsrestriktionen der öffentlichen Unternehmen diesen Nachteil bei den privaten Unternehmen aufwiegen, läßt sich nicht allgemeingültig bestimmen. Nebenwirkungen hinsichtlich der Beschäftigung, des technischen Fortschritts und des Umfangs öffentlicher Wirtschaftsaktivitäten, die eine ungewisse Senkung des Preisniveaus kompensieren, sind nicht auszuschließen.

Mit der Entlastung der öffentlichen Unternehmen von den Kostensteuern wird eine Sicherstellung von erwünschten Leistungsangeboten mit einer bestimmten Qualität und niedrigen Preisen angestrebt. Soweit durch das erwünschte Marktergebnis die Ertragslage der öffentlichen Unternehmen verschlechtert wird, tritt automatisch eine Verminderung der Ertragsteuerbelastung ein. Um so mehr fällt deshalb bei ihnen die Belastung mit Kostensteuern ins Gewicht. Insoweit bildet die Freistellung von diesen Steuern eine Alternative zu anderweitigen öffentlichen Finanzierungshilfen zur Sicherung des Marktergebnisses.

Erhebliche Probleme

Die Problematik einer differenzierten Besteuerung, die die öffentlichen Unternehmen mit wichtigen öffentlichen Aufgaben begünstigt, besteht darin, daß das Steuersystem in verstärktem Maße wirtschaftspolitisch induzierten Änderungen unterworfen wird. Eine an den öffentlichen Aufgaben orientierte Besteuerung wirft schwierige Abgrenzungsprobleme auf, wenn öffentliche Unternehmungen mehrere Tätigkeitsgebiete abdecken, die teilweise hohe Gewinne abwerfen. Subjektive Steuerbefreiungen öffentlicher Unternehmen bei einzelnen Steuerarten dürften dazu führen, daß sich unbeabsichtigte Ergebnisse auf Märkten einstellen, die steuerlich nicht gefördert werden sollen. Um diese Nebeneffekte zu vermeiden, könnte die Einführung sachlicher Steuerbefreiungen erwogen werden.

Insgesamt gesehen zeigt sich, daß eine Orientierung der Besteuerung an Marktergebnissen als Ausgangspunkt für eine gleiche steuerliche Behandlung privater und öffentlicher Unternehmen erhebliche Schwierigkeiten aufwirft. Das schließt selbstverständlich nicht aus, daß in konkreten Einzelfällen eine an Marktergebnissen ausgerichtete Steuerentlastung öffentlicher Unternehmen gerechtfertigt sein mag.

¹⁷ Vgl. zusammenfassend die Stellungnahme der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft e. V., o.O. 1973; H. R i t s c h l : Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen, a.a.O.